



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO EM CIÊNCIAS EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO DISSERTAÇÃO

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

NUNO DE ALMEIDA RITA

OUTUBRO - 2023



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO EM CIÊNCIAS EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO DISSERTAÇÃO

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

NUNO DE ALMEIDA RITA

SUPERVISÃO:

DOUTOR JOAQUIM MIRANDA SARMENTO

DOUTOR TIAGO RODRIGO ANDRADE DIOGO

OUTUBRO - 2023

ABREVIATURAS

Arbitrare - Centro de Arbitragem para a Propriedade Industrial, Nomes de Domínios, Firmas e Denominações

art.º - Artigo

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

BMNU - Banco Mundial das Nações Unidas

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CCIP - Centro de Arbitragem Comercial da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa

CAC - Centro de Arbitragem Comercial do Instituto de Arbitragem Comercial

CIP - Confederação Empresarial de Portugal

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRP - Constituição da República Portuguesa

IRC - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OLS – *Ordinary Least Squares* (em português, Mínimos Quadrados Ordinários)

ONU - Organização das Nações Unidas

RESUMO

O objetivo deste trabalho passou por analisar a complexidade do sistema fiscal português no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), através do estudo da forma como a complexidade fiscal impacta as decisões arbitrárias do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e a duração dos processos de pronúncia arbitral em matérias IVA.

A amostra utilizada é composta por 703 decisões, com o período temporal compreendido entre 2011 e 2021. As variáveis incluídas neste trabalho são o capítulo do Código do IVA (CIVA) em que se enquadra a decisão, tipo de sociedade requerente, ano da decisão, decisão do pedido de arbitragem, valor da decisão, duração do processo (medido pelo número de dias desde o pedido de pronúncia arbitral até à decisão) e o número de palavras que compõem cada decisão arbitral.

Para avaliar a associação das variáveis independentes com a decisão ser a favor da requerente (sujeito passivo), da requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira ou “AT”) ou parcial foi usado um modelo Probit, e para a avaliar a associação entre as variáveis independentes com a variável duração do processo foi construído um modelo OLS (*Ordinary Least Squares*, em português Mínimos Quadrados Ordinários).

As conclusões dos modelos permitiram demonstrar que entre as variáveis estudadas enquanto *proxis* para a complexidade fiscal, o número de palavras que compõem uma decisão arbitral e o capítulo do CIVA em que a mesma se enquadra, podem ser consideradas como determinantes que afetam as decisões tomadas pelo CAAD e a duração de um processo de pronúncia arbitral, no âmbito de matérias de IVA.

PALAVRAS-CHAVE: Complexidade do sistema fiscal, Cumprimento fiscal, Não-cumprimento fiscal, Sistema Fiscal Português, Autoridade Tributária e Aduaneira, IVA, CAAD.

CÓDIGOS JEL: H25; H26.

ABSTRACT

The aim of this work was to analyse the complexity of the Portuguese tax system in the area of Value Added Tax (VAT), by studying how tax complexity affects the arbitral decisions of the Administrative Arbitration Centre (in Portuguese, *Centro de Arbitragem Tributária*), and the duration of arbitral proceedings in VAT matters.

The sample used consists of 703 decisions issued between 2011 and 2021. The variables included in this work are the chapter of the Portuguese VAT Code in which the decision is framed, the type of applicant company, the year of the decision, the decision on the arbitration request, the amount of the decision, the duration of the process (measured by the number of days from the request for arbitration until the decision) and the number of words that make up each arbitral decision.

A Probit model was built to assess the association between the independent variables and the decision being in favour of the taxpayer, the Tax Authority or being partial, and an OLS (*Ordinary Least Squares*) model was used to assess the association between the independent variables and the duration of the process.

The conclusions of the models showed that among the variables studied as proxies for tax complexity, the number of words that make up an arbitral decision and the chapter of the CIVA in which it is framed can be considered as determinants that affect the decisions made by CAAD and the duration of an arbitral pronouncement process, within the scope of VAT matters.

KEYWORDS: Tax Complexity, Tax Compliance, Tax Non-Compliance, Portuguese Tax System, Portuguese Tax Authority, VAT, CAAD.

JEL CODES: H25; H26.

ÍNDICE

Abreviaturas.....	iii
Resumo.....	iv
Abstract.....	v
Índice.....	vi
Índice de figuras.....	viii
Índice de tabelas.....	viii
Agradecimentos.....	ix
1. Introdução.....	1
2. Revisão de literatura.....	4
2.1. Complexidade fiscal.....	4
2.2. Cumprimento e o incumprimento fiscal.....	7
2.3. Sistema fiscal português.....	10
2.4. IVA.....	11
2.5. Centro de Arbitragem Administrativa.....	14
3. Metodologia e Dados.....	16
3.1. Questões de investigação.....	16
3.2. Caracterização da amostra.....	17
3.3. Procedimentos metodológicos.....	17
4. Resultados.....	20
4.1. Estatística descritiva.....	20
4.2. Análise dos resultados.....	24
4.3. Discussão dos resultados.....	25



5. Conclusões, limitações e tópicos de investigação futura.....	28
5.1. Conclusões	28
5.2. Limitações do estudo	29
5.3. Tópicos para investigação futura.....	30
Referências bibliográficas	31
Anexos.....	36



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Estatísticas das decisões arbitrais.....	20
Figura 2: Percentagem de incidência dos capítulos do CIVA.....	21
Figura 3: Tipologia de sociedade requerente.....	21
Figura 4: Número de decisões por ano.....	22

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Estatística descritiva das variáveis independentes.....	22
Tabela 2: Estatística descritiva das variáveis contínuas.....	23
Tabela 3: Teste de multicolinearidade.....	36
Tabela 4: Probit com a variável: decisão a favor do sujeito passivo.....	37
Tabela 5: Probit com a variável: decisão a favor da autoridade tributária.....	38
Tabela 6: Probit com a variável: Decisão parcial.....	39
Tabela 7: OLS com a variável: Duração do processo.....	40



AGRADECIMENTOS

Ao meu professor Tiago Diogo agradeço a sua orientação e toda ajuda durante a primeira fase do desenvolvimento deste trabalho, e ao professor Joaquim Miranda Sarmiento pela disponibilidade em assegurar a orientação do trabalho numa segunda fase de desenvolvimento do mesmo.

Aos professores do ISEG, estou grato por todo o conhecimento que me passaram durante todo meu percurso nesta instituição.

Aos meus pais, pelos sacrifícios que fizeram e por tudo o que me deram ao longo da minha vida. Sem eles nada teria sido possível e nenhum agradecimento será suficiente para transmitir a gratidão que sinto por tudo o que me proporcionaram.

À minha namorada, minha companheira nesta vida, por estar sempre ao meu lado, e por me apoiar, motivar e ajudar durante o desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus amigos, por estarem sempre presentes na minha vida, e por serem uma influência tão positiva para ela.

A todos, muito obrigado.

1. INTRODUÇÃO

A arrecadação de receitas através de impostos é um dos maiores desafios que os Estados enfrentam. Enquanto, por um lado, fazem um esforço para reduzir ao máximo as perdas fiscais, os contribuintes, por outro, otimizam as suas dívidas fiscais através do planeamento fiscal, fraude ou evasão fiscal. É, portanto, necessário compreender quais são os fatores determinantes que levam os contribuintes a adotar um comportamento desviante no que diz respeito às suas obrigações fiscais.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e o Banco Mundial das Nações Unidas (BMNU) admitiram, num relatório publicado em 2014 pela Organização das Nações Unidas (ONU), que o problema da complexidade fiscal está presente na maioria dos sistemas fiscais e assume uma relação positiva com o incumprimento fiscal.

Segundo o estudo realizado em 2020 pela Confederação Empresarial de Portugal (CIP), existem em Portugal mais de 4.300 taxas¹. Este nível de complexidade fiscal não só pode aumentar o nível de incumprimento fiscal, como afeta gravemente o crescimento e competitividade do país. O *International Tax Competitiveness Index 2022*, realizado pela Tax Foundation², coloca o sistema fiscal português como um dos sistemas mais complexos e pesados da OCDE, classificando-o como o quarto menos competitivo entre os membros da organização. O estudo da CIP destaca também a falta de uniformização da informação, falta de transparência, dificuldade em identificar a base legal aplicável e até o desconhecimento por parte das próprias entidades que cobram as taxas, como alguns dos problemas do sistema fiscal português.

Estes problemas são reconhecidos pelos contribuintes que, segundo o Observatório da Competitividade Fiscal publicado pela Deloitte em 2022³, 68% deles consideram o sistema fiscal português como complexo e ineficaz. Isto gera naturalmente incertezas e dificuldade de compreensão, leitura e cumprimento na hora dos contribuintes cumprirem as várias obrigações fiscais, o que aumenta a necessidade dos contribuintes em recorrer a esclarecimentos perante as entidades especializadas para o efeito. É neste sentido que este

¹ <https://cip.org.pt/3d-flip-book/estudo-sobre-a-carga-fiscal-em-portugal/>.

² <https://taxfoundation.org/research/all/global/2022-international-tax-competitiveness-index/>.

³ <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/observatorio-competitividade-fiscal-2022.html>.

trabalho pretende contribuir para a investigação nesta área, através do estudo da complexidade do sistema fiscal português, no contexto do IVA, utilizando decisões de arbitragem fiscal emitidas pelo CAAD.

Com mais de uma década de existência, conforme referido pelo atual presidente Nuno Villa-Lobos, o CAAD foi criado para dar resposta ao problema evidente das pendências nos tribunais administrativos e fiscais⁴. Este novo modo de pensar o sistema de justiça fiscal, comparativamente a estes tribunais, destaca-se pela celeridade na resolução de processos. Segundo o seu Relatório Anual de 2021, desde a sua criação em julho de 2011 até dezembro de 2021 foram apresentados 6.909 processos no CAAD e foram publicadas 5.831 decisões, com um tempo médio de decisão de 4 meses e meio⁵.

O objetivo deste trabalho é perceber de que forma a complexidade fiscal afeta as decisões arbitrais tomadas pelo CAAD no âmbito do IVA e a duração de um processo de pedido de pronúncia arbitral. Para este propósito foram estudadas e testadas variáveis que podem ser associadas ao conceito de complexidade fiscal no âmbito de uma decisão arbitral, sendo elas: decisão do pedido de arbitragem, o capítulo do CIVA em que se enquadra a decisão, o tipo de sociedade requerente, o ano em que foi preferida a decisão, o valor da decisão, a duração do processo (medido pelo número de dias desde o pedido de pronúncia arbitral até à decisão), e o número de palavras que compõem cada decisão arbitral.

Para avaliar a associação das variáveis independentes com a decisão ser a favor da requerente (sujeito passivo), da requerida (Autoridade Tributária ou “AT”) ou parcial foi construído um modelo Probit, e para a avaliar a associação entre as variáveis independentes com a variável dependente “duração do processo” foi construído um modelo OLS.

O estudo terá o formato de uma dissertação e será composto por cinco capítulos. O capítulo introdutório irá discutir as motivações para a formulação deste trabalho. Depois será apresentada a revisão da literatura que abordará os temas que enquadram a dissertação: i) a complexidade fiscal; ii) o cumprimento e não cumprimento fiscal; iii) o

⁴ <https://executivedigest.sapo.pt/noticias/os-contribuintes-contam-connosco-para-resolver-os-seus-problemas-sublinha-presidente-do-centro-de-arbitragem-administrativa/>.

⁵ https://www.caad.org.pt/files/Relatorio_de_Actividade_de_Arbitragem_Tributaria.pdf.

sistema fiscal português; iv) o IVA; v) o CAAD. O terceiro capítulo incidirá sobre a metodologia e dados, e o quarto capítulo apresentará os resultados empíricos com base nos dados recolhidos no capítulo anterior, incluindo a estatística descritiva e a análise e discussão dos resultados. Finalmente, o quinto capítulo conterá as conclusões, limitações, e propostas para futuras investigações.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. *Complexidade fiscal*

“Uma nação deve ter um sistema fiscal que pareça que alguém o tenha desenhado de propósito” (*Blueprints for Basic Tax Reform*, 1977). Apesar de parecer evidente a frase do antigo secretário do tesouro dos Estados Unidos da América, William E. Simon, a verdade é que os sistemas fiscais estão, na sua generalidade, muito longe de chegar a este ideal.

A complexidade fiscal está presente na generalidade dos sistemas fiscais e surge como resultado da extensão e particularidades da legislação fiscal, e da própria exigência de cálculos para o imposto. Apesar de objeto de estudo ao longo dos últimos anos, não existe uma definição clara do que é a complexidade fiscal (Borrego, Lopes e Ferreira, 2016). Dependendo da perspetiva, um sistema fiscal pode ser mais ou menos complexo, uma vez que a complexidade fiscal não é facilmente mensurável, nem determinável (Musimenta, 2020). Para um contabilista, a complexidade fiscal pode, por exemplo, referir-se ao tempo que demora para submeter com sucesso as declarações de imposto sobre o rendimento, delinear o planeamento fiscal para uma determinada empresa, ou o tempo despendido para a consultoria fiscal. Por outro lado, para um advogado de direito fiscal, a complexidade fiscal pode ser vista a partir da dificuldade em interpretar a legislação fiscal para a sua aplicação em cumprimento fiscal. Para um contribuinte, a complexidade fiscal pode ainda ser vista a partir do tempo consumido ou pelos gastos suportados no cumprimento das obrigações fiscais.

A complexidade fiscal pode assumir diversas formas, destacando a título de exemplo: a complexidade computacional; de formas; de conformidade; de regras; de procedimentos e baixo nível de legibilidade. Estas podem ainda ser divididas entre dois principais tipos: a complexidade legislativa, relativa à densidade e dimensão excessivas da legislação fiscal, e também aos problemas relacionados com a sua interpretação e legibilidade; e a complexidade de cumprimento, também designada por administrativa, ou técnica, que acomoda a complexidade associada às tarefas necessárias e meios exigidos para o cumprimento fiscal (Borrego *et al.*, 2015, 2016).

São várias as razões que justificam a maior complexidade dos sistemas fiscais, e os objetivos dos mesmos podem ser considerados um dos motivos da sua complexidade (Santos & Martins, 2009). Por um lado, uma autoridade tributária, quando cria um sistema fiscal, tem em conta a complexidade das relações comerciais num mundo cada vez mais global, levando em consideração as implicações das mesmas, por exemplo ao nível do planeamento fiscal agressivo por parte das empresas. No entanto, por outro lado, os sistemas fiscais têm também em consideração objetivos económicos e sociais, como por exemplo o incentivo à adoção de comportamentos através de benefícios ou deduções fiscais. Isto leva à necessidade de estabelecer um equilíbrio que conjugue os vários objetivos dos sistemas fiscais, o que apesar de ser criar um sistema que seja equitativo e justo para os contribuintes, pode estar na origem da complexidade fiscal dos mesmos (Borrego, Lopes e Ferreira, 2016).

Outro possível fator relacionado com o aumento da complexidade fiscal tem a ver com a natureza da própria lei tributária, que tem a necessidade de se adaptar às mudanças que surgem no ambiente socioeconómico (Saad, 2014). A forma como são tributadas as transações comerciais afetam o ambiente socioeconómico, político e cultural, e por isso, à medida que o ambiente socioeconómico se torna mais complexo, a tributação, por consequência, também se tornará.

Borrego, Coimbra & Ferreira (2015) apresentam outro determinante da complexidade fiscal, o comportamento não intencional do processo político. Segundo o estudo levado a cabo pelos autores, a forma como funciona o processo político leva a que os envolvidos obtenham frequentemente mais benefícios governamentais, que possibilitam a redução de impostos a suportar por esses mesmos grupos ou atividades em que estão envolvidos, o que aumenta, por consequência, a complexidade dos sistemas.

Vários estudos (Jackson & Milliron, 1986; Evans & Tran-Nam, 2010; Gao, 2011; Borrego, Lopes e Ferreira, 2016) indicam uma relação positiva entre o elevado nível de complexidade fiscal e o incumprimento fiscal. Estes estudos dividem-se em dois tipos. Os primeiros referem ao incumprimento fiscal intencional, como: a fraude; a evasão; e, outros mecanismos de fuga ao imposto. Os restantes, mais raros, referem-se ao incumprimento fiscal involuntário, devido a dificuldades de interpretação da legislação tributária (Borrego, Coimbra e Ferreira, 2015). Estes últimos indicam que a complexidade

da legislação pode, eventualmente, tornar difícil interpretação da lei, assim como criar lacunas que levam o contribuinte cumpridor a enveredar, ainda que inadvertidamente, em não cumprimento fiscal.

Uma vez que é através dos impostos que o Estado arrecada a maior parte das suas receitas, é importante garantir o cumprimento fiscal voluntário, e esta deve ser por isso uma das preocupações dos organismos responsáveis. A relação entre o nível de cumprimento e a complexidade fiscal é, cada vez mais, uma preocupação para os organismos nacionais e internacionais, como o BMNU ou a OCDE, que admitiu no relatório *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*⁶, publicado em 2014, que a complexidade fiscal está presente na maioria dos sistemas fiscais dos países desenvolvidos, e assume uma relação positiva com o incumprimento fiscal.

No caso português, a complexidade fiscal já foi abordada por alguns autores, a sua maioria das quais considera o sistema fiscal português como complexo, apesar do reconhecimento dos esforços com vista à sua simplificação (Borrego *et al.*, 2016). Sarmiento & Duarte (2016) identificaram que entre 1989 e 2014 foram feitas 492 alterações fiscais nos diversos códigos tributários portugueses, com uma média de 19 alterações fiscais anuais, sendo o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado) o imposto que sofre habitualmente mais alterações. Em outro estudo, levado a cabo pela Deloitte, em 2022, o relatório anual “Observatório da Competitividade Fiscal”⁵, concluiu que em Portugal 68% dos contribuintes empresariais consideram o sistema fiscal complexo (um aumento de 12 pontos percentuais face ao relatório de 2021). Gomes (2008) afirmou, no entanto, que o tecido empresarial português é, por norma, muito queixoso de toda esta carga fiscal elevada. Para o autor, a existência de mudanças faz parte da vida, uma vez que esta nem sempre é sinónimo de consequências negativas, e que a complexidade pode traduzir-se numa melhoria da qualidade dos sistemas fiscais.

Num estudo recente (Thomas *et al.*, 2019) foi observado que países com um sistema fiscal muito complexo tendem a ter as seguintes características: população muito elevada; PIB superior à média; e, carga fiscal mais elevada. Por outro lado, os países com uma estrutura tributária muito complexa tendem a ter características diferentes,

⁶ <https://www.oecd.org/publications/taxation-of-smes-in-oecd-and-g20-countries-9789264243507-en.htm>.

nomeadamente: um PIB inferior; infraestruturas públicas pobres; um nível de desenvolvimento humano mais baixo; e uma qualidade de governança mais baixa. De acordo com estes padrões de correlação, muitos países altamente industrializados (e.g. a Alemanha, França ou Países Baixos) são caracterizados pela alta complexidade do sistema fiscal, mas também pelas suas políticas fiscais justas e equitativas. Portanto, o alto nível de complexidade dos sistemas fiscais nestes países pode ser interpretado como uma consequência destas políticas fiscais, e pode ter implicações positivas para a sua sociedade.

Perceber quão complexo é o sistema fiscal de um país não é tarefa fácil. Existem alguns métodos sugeridos (Logue, 2006; McKerchar *et al.*, 2008), e entre os mais comuns está a medição da densidade e do volume da legislação tributária, utilizando, como forma de mensuração, por exemplo, a contagem de páginas, o número de artigos, a contagem de palavras por artigo, e analisando a sua evolução ao longo dos anos. No caso português, Lopes (2003, 2012) usou a contagem do número de páginas e de artigos da legislação fiscal em Portugal, enquanto Borrego (2015) utilizou a densidade dos artigos, através da contagem do número de palavras. Todavia, estes métodos podem ser insuficientes para compreender o nível de complexidade do sistema fiscal, pois poderão apenas dar uma visão quantitativa desta problemática (Borrego, 2015).

2.2. Cumprimento e o incumprimento fiscal

O nível de complexidade fiscal pode levar ao incumprimento fiscal. Segundo Lopes (2008) o cumprimento fiscal depende bastante dos conhecimentos técnicos dos contribuintes para realizar as suas obrigações fiscais, nomeadamente: preencher as declarações fiscais necessárias, e calcular corretamente o valor do imposto. Desta forma, maiores níveis de complexidade da lei, pode levar a uma maior a probabilidade de entrada em incumprimento fiscal.

Para entender este conceito tão antigo quanto a cobrança de impostos, é necessário primeiro defini-lo. Uma das primeiras abordagens ao conceito de cumprimento fiscal é que este é verificado quando os contribuintes declaram, em tempo útil, os rendimentos auferidos e as despesas incorridas, de forma que o valor do acordo de imposto seja exato, respeitando as regras fiscais vigentes e a jurisprudência vigente em cada momento (Saad, 2014). Devos (2014) completa esta definição introduzindo a definição de não

cumprimento fiscal, que não inclui situações de planeamento fiscal (minimização dos custos fiscais dentro dos termos da lei) ou de evasão fiscal (quando a minimização dos custos fiscais é realizada através do uso de lacunas que podem criar ambiguidade na lei fiscal). O autor entende que a não conformidade fiscal inclui situações de excesso de despesas dedutíveis na declaração de impostos ou mesmo de subnotificação do rendimento auferida. Esta última pode ocorrer intencionalmente (uma situação passível de sanção) ou involuntariamente, por falta de informação, falta de compreensão da lei tributária aplicável, negligência, entre outros motivos.

A OCDE (*Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, 2014*)⁷ também tem sua própria definição de cumprimento fiscal, segundo a qual o cumprimento fiscal consiste no cumprimento cumulativo das seguintes condições: 1) estar devidamente registado junto às autoridades fiscais; 2) apresentar as declarações de rendimento dentro do prazo adequado; 3) declarar os valores corretos de receitas e despesas e 4) pagar os impostos devidos dentro dos prazos estipulados. Entende-se que se uma dessas condições não for cumprida, o contribuinte estará em desacordo com cenário. Além disso, a OCDE separou ainda o conceito em duas classes: o cumprimento técnico, e o cumprimento administrativo. O cumprimento técnico refere-se ao cálculo correto da obrigação fiscal, enquanto o cumprimento administrativo diz respeito às regras relacionadas com o registo para fins fiscais, entrega da declaração de rendimentos, e o devido pagamento no prazo adequado.

Ainda assim, devido à diversidade das suas origens e ao âmbito diversificado dos seus trabalhos, não existe uma definição de cumprimento fiscal que seja unanimemente aceite por todos os pesquisadores.

Uma questão-chave do cumprimento fiscal são incentivos que os contribuintes têm para declarar os seus rendimentos e pagar os seus impostos (Diogo, 2018). Existem duas grandes linhas de pensamento no campo do estudo do cumprimento fiscal/evasão fiscal com base nos incentivos dos contribuintes, uma baseada na teoria económica, e outra focada em teorias psicológicas e sociológicas. Os modelos baseados na teoria económica assumem que os contribuintes são indivíduos perfeitamente racionais, avessos ao risco, e orientam as suas decisões com vista a maximizar sua utilidade esperada. Se a

⁷ <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>.

probabilidade de deteção ou inspeção não for muito elevada e as multas ou penalidades não forem muito severas, isto é, o ganho esperado excede o custo, então nesse caso os contribuintes tenderão a subdeclarar o seu rendimento, e/ou despesas em excesso, entrando assim intencionalmente em incumprimento fiscal. O mesmo é dizer que o não cumprimento fiscal intencional ocorrerá em situações em que os respetivos benefícios excedam os custos (Costa, 2020). Por outro lado, no caso dos modelos de psicologia social, os autores definem o cumprimento fiscal como um conceito mais inclusivo e neutro à motivação dos contribuintes para pagar impostos, e defendem a existência de um conjunto de fatores psicológicos que afetam a cumprimento fiscal (Kirchler e Wahl, 2010). Esta tese é sustentada também por Alm (2010, 2011) e Rodrigues (2020), que encontraram provas empíricas de que, se a penalização e a deteção fossem os únicos fatores que influenciariam o comportamento do contribuinte, o nível geral de cumprimento seria inferior ao observado.

Sendo o pagamento de impostos um dever de todos os cidadãos, as autoridades fiscais têm como função principal garantir que os contribuintes pagam os impostos devidos, de modo que as necessidades financeiras do Estado sejam atendidas, e para que seja possível haver uma redistribuição justa da riqueza gerada pela sociedade. As autoridades fiscais são responsáveis pela salvaguarda do cumprimento dos impostos de duas formas: (i) os contribuintes pagam voluntariamente seus impostos porque entendem que é seu dever moral ou (ii) os contribuintes pagam seus impostos porque são obrigados forçosamente pelas autoridades fiscais (Kogler *et al.*, 2013). A primeira situação corresponde ao cumprimento voluntário dos impostos e a segunda ao cumprimento obrigatório dos impostos.

É fundamental para as autoridades fiscais a existência de uma boa relação com os contribuintes, uma vez que esta está positivamente relacionada com o grau de cumprimento fiscal voluntário dos mesmos (Diogo, 2018). É importante para as autoridades observarem as práticas dos contribuintes, para assim perceber as suas ideias relativamente às regras da lei, e compreender como é estes atuam e tomam as suas decisões. (Costa, 2020). Se ambas as partes tiverem ideias similares ao nível da tributação, a relação entre elas torna-se mais fácil, e funciona numa base de confiança e colaboração.

2.3. Sistema fiscal português

É geralmente designado como sistema fiscal a todo o conjunto de impostos, articulados entre si de modo ordenado, global e coerente, existentes num determinado espaço geográfico, e com o objetivo de satisfazer as necessidades dos seus cidadãos (Fernandes, 2012).

Segundo Pereira (2005), é importante identificar as quatro esferas que compõe um sistema fiscal: a normativa, que inclui a legislação que regula os assuntos relacionados com os impostos; a económica, que analisa todas as relações entre o sistema económico e fiscal; a organizacional, composta pelos serviços responsáveis pela administração dos impostos, dos quais a eficácia do sistema depende: e, a psicossociológica, que está relacionada com aceitação do sistema fiscal pelos contribuintes, algo que tem vindo a assumir cada vez maior relevância.

O sistema fiscal como conhecemos hoje viria, no entanto, a surgir como resultado de um conjunto de reformas fiscais efetuadas nos anos 80, com a criação do IVA em 1986 (ano de entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia), a reforma da tributação do rendimento com a criação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) e do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) em 1988, e entrada em vigor em 1989 (Fernandes, 2012).

As funções exercidas pelos Estados, entre as quais a cobrança de impostos, estão subjugadas a lei máxima dos mesmos, a sua Constituição. É esta que legitima as mesmas funções. No caso de Portugal, o sistema fiscal português está consagrado no art.º 103, número 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP), “*visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*”. Ao mesmo tempo que autoriza o Estado a criar impostos, a CRP protege, também, os contribuintes, uma vez que define o seu âmbito de aplicação e forma, não permitindo que os indivíduos sejam lesados de forma não prevista na lei.

A responsabilidade por administrar os impostos e direitos aduaneiros cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Esta “*exerce 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 de Portugal e*

o Direito da União Europeia”⁸. A sua missão principal é administrar e fiscalizar as obrigações fiscais dos sujeitos passivos em todas as fases do processo.

Adicionalmente, temos a Lei Geral Tributária (LGT), que “regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito da União Europeia e noutras normas de direito internacional que vigorem diretamente na ordem interna ou em legislação especial”⁹. É também na LGT¹⁰, que são definidos os direitos e deveres dos contribuintes, e também classificados e definidos os pressupostos dos tributos que compõe o sistema fiscal, estes são (Pinto, 2016):

- Impostos, que *“assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.”*
- Taxas, que *“assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.”*
- Contribuições especiais, *“que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos.”*

2.4. IVA

O IVA é um imposto sobre o consumo (bens e serviços) que foi estalecido pela primeira vez em França, pela mão de Maurice Lauré, em 1954, e, mais tarde, adotado pelos países da União Europeia (Silva, 2016). Hoje quase 200 países em todo o mundo têm um sistema de tributação baseado neste imposto, o que demonstra o seu sucesso.

No que toca à sua incidência, o IVA é um imposto que é aplicado quando um produto/serviço é vendido, sendo aplicada uma percentagem sobre o preço praticado. Em cada etapa intermédia da produção ou distribuição, a carga tributária é transferida dos vendedores para os compradores do produto/serviço até chegar à etapa final em que os

⁸ Número 1 do artigo 2.º do DL 118/2011.

⁹ Art.1.º da Lei Geral Tributária

¹⁰ Art.3.º e 4.º da Lei Geral Tributária

produtos são vendidos ao consumidor final. Por este motivo, o IVA é classificado como um imposto plurifásico, o que torna o seu controlo mais simples, e não cumulativo, ou seja, não sobrecarrega os fatores de produção e não provoca distorções a nível da concorrência, assegurando assim princípio da neutralidade fiscal (Neto, 2019).

Em Portugal este imposto entrou em vigor no primeiro dia do ano de 1986 (Decreto-lei número 394-B/84 de 26 de dezembro), como resultado de uma das exigências para a adesão de um país à Comunidade Económica Europeia (CEE), hoje UE (Cruz, 2015). No CIVA está prevista a tributação das transmissões de bens, prestações de serviços, importações e aquisições intracomunitárias.

O IVA é calculado, no regime geral, pelo método subtrativo indireto que genericamente consiste no valor apurado, num determinado período, pela diferença entre o imposto a entregar ao Estado e o imposto suportado passível de ser recuperado (Pinto, 2016). Existem atualmente três taxas diferentes de IVA em Portugal: reduzida, intermédia e normal. Estas são aplicadas tendo em conta o local e o tipo de produto/serviço.

Ao nível global, as taxas aplicadas variam bastante de país para país. Por exemplo, a taxa normal de IVA tende a ser, na generalidade, superior nos países da Europa Ocidental e nos países em desenvolvimento, enquanto na região da Ásia-Pacífico tendem a ser inferiores. Por outro lado, no que toca à complexidade das estruturas de taxas, é na Europa Ocidental, Norte de África e o Médio Oriente que os sistemas são mais complexos (Adão, 2020).

Hoje o IVA é um dos impostos com maior expressão (em percentagem do PIB) em todos os países da UE, e é a principal fonte de receita orçamental para muitos países em desenvolvimento (Sokolovska & Sokolovskyi, 2015), desempenhando um papel crucial na modernização dos sistemas tributários desses países (Keen & Lockwood, 2010).

O IVA destaca-se em relação aos outros impostos pelas suas vantagens. Diferentemente do que acontece com os impostos sobre vendas, o IVA é cobrado de forma mais eficiente ao longo do processo produtivo. O imposto devido por cada empresa tem por base o valor acrescentado e não o preço final de venda, e desta forma, a propensão à evasão fiscal é inferior uma vez que o imposto é diluído por mais intervenientes ao longo do processo. Comparativamente com o IRC, o IVA não distorce as decisões de

produção uma vez que o imposto pago na compra de *inputs* é dedutível, e deste modo, não há incentivo à integração vertical como forma de reduzir as obrigações fiscais.

O IVA é, portanto, considerado um imposto “neutro”, dado que o ónus do IVA é normalmente suportado pelos consumidores e não pelas empresas. Em matérias de comércio internacional este princípio da neutralidade fiscal é assegurado uma vez que geralmente as exportações estão isentas de IVA, e as importações sujeitas a IVA (*The OECD’s Draft Guidelines on Neutrality for Value Added Taxes*, 2011)¹¹.

Por último, o IVA também é considerado mais eficaz que o imposto sobre o rendimento, uma vez que, ao incidir sobre o consumo, não desincentiva o trabalho. A principal vantagem atribuída ao IVA é que, quando bem desenhado e implementado, é um imposto particularmente eficiente. (Chan *et al.*, 2017; Keen & Lockwood, 2010; Keen & Smith, 2006).

Há, no entanto, uma preocupação crescente com as perdas de receitas provenientes do IVA, decorrentes da fraude e evasão fiscais (Adão, 2020). Para reduzir estes problemas, as autoridades tributárias podem promover o *compliance* ou focar os seus esforços no sentido de descobrir a fraude e a evasão fiscal existentes. Em países em desenvolvimento, o relevo destes problemas é maior, sobretudo devido à existência de uma economia paralela considerável, e de um nível de corrupção bastante elevado (Sokolovska e Sokolovskyi, 2015).

Na UE, a eliminação das fronteiras físicas em 1993 trouxe várias vantagens, destacando a facilidade das transações entre os países membros. No entanto foram criados alguns problemas em matérias de IVA, nomeadamente o aparecimento da fraude carrossel (Sarmiento & Santos, 2013). Este tipo de fraude é caracterizado por tirar partido das normas estabelecidas ao nível da tributação intracomunitária (Keen & Lockwood, 2010), e resulta na participação de empresas interligadas que operam em diferentes geografias e estão envolvidas na exportação, importação e reexportação de bens, havendo uma empresa que desaparece antes de remeter o IVA às autoridades tributárias (Santos, 2011).

¹¹ <https://www.oecd.org/tax/consumption/47108311.pdf>.

2.5. Centro de Arbitragem Administrativa

A arbitragem pode ser definida como um modo de resolução jurisdicional de conflitos em que quando não existe uma decisão, com base na vontade das partes, esta é confiada à terceira parte. Esta terceira parte é responsável por ouvir ambas as partes e tomar uma decisão por elas.

A arbitragem pode ter duas abordagens distintas: a institucionalizada e a não institucionalizada. A primeira acontece quando é realizada numa instituição arbitral com carácter permanente e que tem o seu próprio regulamento. No caso da arbitragem não institucionalizada, não existe um centro permanente, e é utilizada quando ambas as partes prescindem da intervenção de uma instituição e determinam os seus próprios regulamentos de arbitragem.

O método para se recorrer à arbitragem é através de Centros de Arbitragem. Estes são entidades que prestam não só informação aos cidadãos, mas também que fazem mediação de conflitos entre as partes envolvidas. Sob a organização do Centro de Arbitragem, a arbitragem é realizada através de um Tribunal Arbitral. Os Centros de Arbitragem atuam consoante a área geográfica, o tipo de processo e o valor dos litígios.

Este método de resolução alternativo aos tribunais tem algumas vantagens, como por exemplo: resolução acelerada de processos; resultado da existência de um prazo máximo para que seja enunciada uma decisão (seis meses); custos seus reduzidos, relativamente aos praticados nos tribunais administrativos e fiscais: e especialização dos árbitros, que asseguram a elevada qualidade das decisões (Vasconcelos, 2019).

Existe em Portugal um número crescente de centros de arbitragem institucionalizada, nomeadamente o Centro de Arbitragem Comercial da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa (CCIP), o Centro de Arbitragem Comercial do Instituto de Arbitragem Comercial (CAC), o Centro de Arbitragem para a Propriedade Industrial, Nomes de Domínios, Firmas e Denominações (Arbitrare) e o CAAD, sendo que será neste último que nos focaremos (Costa, 2020).

No caso do direito fiscal, a crescente complexidade do mesmo e a falta de conhecimento por parte do contribuinte para interpretar os códigos tributários, levaram a um acumulação de processos pendentes de decisão por parte dos tribunais tributários, e à sobrecarga do trabalho dos juízes. Por estes motivos, foi criado em 2009 (Despacho

número 5097/2009) e implementado em 2011 o CAAD, um centro de arbitragem institucionalizada e de carácter especializado, supervisionado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (Batista, 2020).

Na matéria tributária na esfera de competência do CAAD estão compreendidos os conhecimentos legais dos atos: liquidação de impostos (incluindo os de autoliquidação); retenção na fonte e pagamentos por conta; fixação da matéria tributável (quando não há lugar a liquidação); indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de atos tributários; atos de fixação de valores patrimoniais e direitos ou interesses legítimos em matéria tributária (Anjos & Azevedo, 2018).

3. METODOLOGIA E DADOS

3.1. *Questões de investigação*

Este trabalho propõe como objetivo responder às seguintes questões de investigação:

- 1) De que forma a complexidade fiscal afeta as decisões arbitrais tomadas pelo CAAD, no âmbito do IVA?
- 2) Uma maior complexidade fiscal impacta a duração do processo de pedido de pronúncia arbitral?

Para este propósito foram estudadas e testadas variáveis que pudessem ser associadas ao conceito de complexidade fiscal no âmbito de uma decisão arbitral, sendo elas: o tipo de sociedade requerente, o valor da decisão, o número de palavras que compõem a decisão, o capítulo do CIVA em que se enquadra a decisão, o ano em que foi proferida a decisão, e a duração do processo (medido pelo número de dias desde o pedido de pronúncia arbitral até à decisão).

A tipologia da sociedade requerente pode ser considerada uma forma de medir a complexidade fiscal na medida em que, dependendo do tipo de sociedade em causa, o sujeito passivo pode estar sujeito a regras fiscais mais complexas e exigentes, e também na lógica em que uma sociedade com maiores recursos tem uma maior facilidade em dispor de especialistas em matérias fiscais que podem ser envolvidos num processo arbitral.

O valor da decisão também pode ser relacionado com a complexidade fiscal uma vez que é mais provável que o valor monetário de uma decisão seja superior caso uma disputa envolva questões fiscais mais complexas.

Geralmente, disputas fiscais que envolvem análises mais detalhadas podem ser consideradas mais complexas dado a necessidade de serem apresentadas explicações legais mais longas. Neste sentido, o número de palavras de uma decisão arbitral pode ser visto como uma forma de medir a complexidade fiscal.

Dado o abrangente conjunto de temas que são abordados nos capítulos que compõe o CIVA, existem certos aspetos relacionados com o conteúdo de cada um deles que podem tornar certos capítulos mais complexos do que outros, como por exemplo matérias relacionadas com a localização das operações.

O ano em que foi proferida uma decisão pode também ser um indicador de complexidade fiscal caso durante o período temporal em análise estejam incluídos anos em que foram feitas alterações significativas às regras fiscais.

Por norma, os casos em que um processo de pronúncia arbitral é excecionalmente longo pode sugerir uma maior complexidade fiscal envolvida na medida que pronúncias arbitrais mais complexas exigem mais tempo para se resolverem como resultado de estarem envolvidas mais análises e discussões mais detalhadas.

3.2. Caracterização da amostra

Neste estudo foi adotada a pesquisa de natureza quantitativa, recolhendo dados de processos relativos a decisões arbitrárias do CAAD no âmbito de matérias em IVA, através da informação publicamente acessível no seu *website*¹². A informação foi acedida e consultada durante o decorrer dos meses de abril e junho de 2022, contendo os dados um horizonte temporal de 10 anos, compreendidos entre 2011 (data de criação do CAAD) e 2021. A amostra final contém um total de 703 decisões arbitrais.

Com a informação disponível foi criada uma base de dados com as seguintes variáveis: o tipo de sociedade requerente, o valor da decisão, o número de palavras que compõem a decisão, o capítulo do CIVA em que se enquadra a decisão, o ano em que foi proferida a decisão, e a duração do processo (medido pelo número de dias desde o pedido de pronúncia arbitral até à decisão).

Para efeitos deste estudo, considerou-se como requerente o sujeito passivo, ou seja, a sociedade que apresentou pedido de decisão arbitral, e como requerida a AT.

O número de palavras de cada decisão arbitral foi calculado com o auxílio do *website* Word Counter¹³.

3.3. Procedimentos metodológicos

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

¹² www.caad.org.pt.

¹³ www.wordcounter.com.

Para avaliar a associação das variáveis independentes com a decisão ser a favor do sujeito passivo, da AT, ou parcial, foi construído um modelo Probit, e para a avaliar a associação entre as variáveis independentes com a variável dependente “duração do processo” foi construído um modelo OLS.

A expressão do modelo de regressão foi a seguinte:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 \text{duração} + \beta_2 \text{soc_lda} + \beta_3 \log_valor + \beta_4 \log_n_palavras + \beta_5 \text{cap_IVA} + \beta_6 \text{ano_da_decisão} + \beta_7 \log_duração + u_i$$

Sendo que:

β_1 – duração do processo (medido pelo número de dias desde o pedido de pronúncia arbitral até à decisão)

β_2 – tipo de sociedade requerente

β_3 – valor da decisão (logaritmo)

β_4 – número de palavras que compõem a decisão (logaritmo)

β_5 – capítulo do CIVA em que se enquadra a decisão

β_6 – ano em que foi proferida a decisão

β_7 – duração do processo (logaritmo)

Os coeficientes associados às variáveis independentes de sinal positivo associam-se a decisões com uma relação positiva com a variável dependente, por exemplo uma tendência para uma maior duração do processo, e coeficientes com sinal negativo associam-se a decisões com uma relação negativa com a variável dependente, por exemplo uma tendência para um menor número de palavras.

Como parte deste processo foram realizados testes de multicolinearidade para testar a possível elevada correlação entre as variáveis independentes, que indicaram não existir multicolinearidade substancial entre estas (Tabela 3).

De forma a evitar potenciais problemas relacionados com a heterocedasticidade, o modelos tiveram em consideração apenas erros padrão robustos.

Para testar a significância das variáveis presentes no estudo foi utilizado o Teste de Wald. Os resultados obtidos para as variáveis independentes (valor de $p=0.00$) indicam que estas têm um influência significativa e importante sobre a variável dependente.

4. RESULTADOS

4.1. Estatística descritiva

Este capítulo corresponde a uma análise descritiva das variáveis analisadas nos modelos empíricos. Foram incluídos neste estudo um total de 703 decisões de pedidos de arbitragem do CAAD.

A variável “decisão do pedido de arbitragem” é uma variável que indica a quem ficou proferida a favor da decisão do CAAD, considerando-se como decisão parcial uma decisão que é parcialmente procedente e, por isso, tanto a favor do sujeito passivo como da AT.

Através da estatística descritiva é possível observar que, no âmbito do IVA, durante o período temporal em estudo, a maioria das decisões arbitrais foram a favor do sujeito passivo (52%), 26% foram a favor da AT, e 22% foram são decisões parciais.

Note-se que não foram incluídas neste estudo as decisões extintas ou suspensas nem decisões onde não foi possível detetar a informação sobre a decisão do pedido de arbitragem.

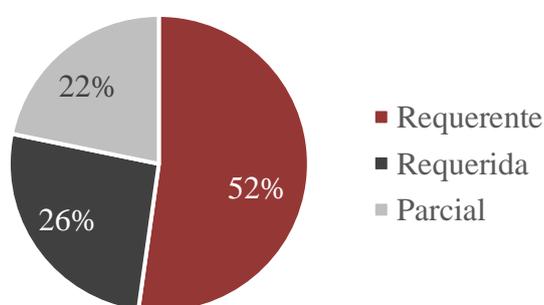


FIGURA 1: ESTATÍSTICAS DAS DECISÕES ARBITRAIS

Para a variável “capítulo do CIVA” foram considerados, para além dos respetivos capítulos descritos no CIVA, também as decisões em que não é possível distinguir somente um capítulo (i.e., aborda vários capítulos do CIVA), e ainda em casos de incompetência do tribunal arbitral ou extinção do pedido de pronúncia arbitral.

Foram também consideradas separadamente as decisões onde não foi possível detetar a informação relativamente ao capítulo do CIVA abordado na decisão.

O capítulo do CIVA com maior percentagem de incidência é o capítulo 5 (43,67%) que diz respeito a temas relacionados com liquidações e pagamento do imposto, seguindo-se do capítulo 2 (22,05%) e do capítulo 1 (11,81%) que dizem respeito a temas relacionados com isenções e incidência, respetivamente.

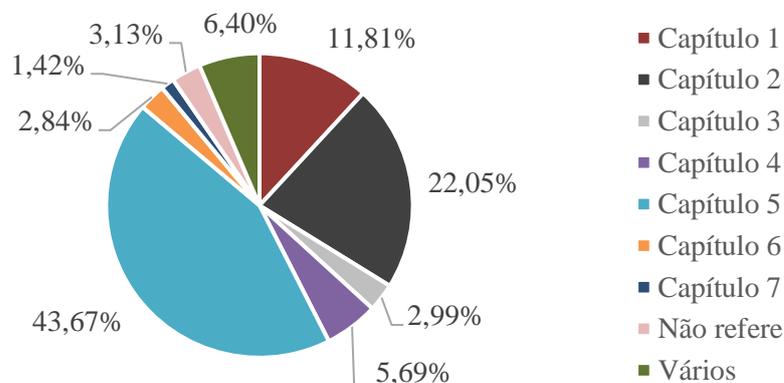


FIGURA 2: PERCENTAGEM DE INCIDÊNCIA DOS CAPÍTULOS DO CIVA

A variável “tipo de sociedade requerente” corresponde ao tipo de sociedade que requer o pedido de pronúncia arbitral. No âmbito deste estudo foram consideradas as tipologias sociedade anónima (“SA”) e sociedade por quotas (“Lda”) de forma isolada, e depois todos os restantes tipos de sociedade separadamente, e de forma conjunta. Foram também consideradas separadamente as decisões onde não foi possível detetar a informação na decisão relativa ao tipo de sociedade requerente.

A tipologia SA é o tipo de sociedade que requer o maior número de pedidos de pronúncias arbitrais com 42% dos pedidos, enquanto a tipologia Lda representa 35% dos pedidos. As restantes tipologias representam, em conjunto, apenas 9% dos pedidos. Em 14% dos pedidos não foi possível detetar a informação na decisão relativa ao tipo de sociedade requerente.

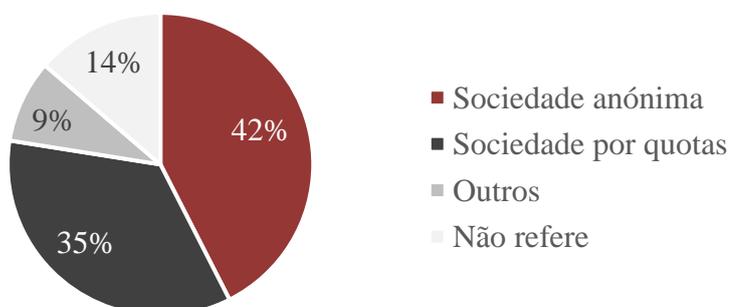


FIGURA 3: TIPOLOGIA DE SOCIEDADE REQUERENTE

Em relação à variável “ano da decisão” esta corresponde ao ano em que a decisão foi proferida. A estatística descritiva demonstra que é possível observar uma tendência de crescimento no número de decisões anuais, conforme demonstrado na figura seguinte.

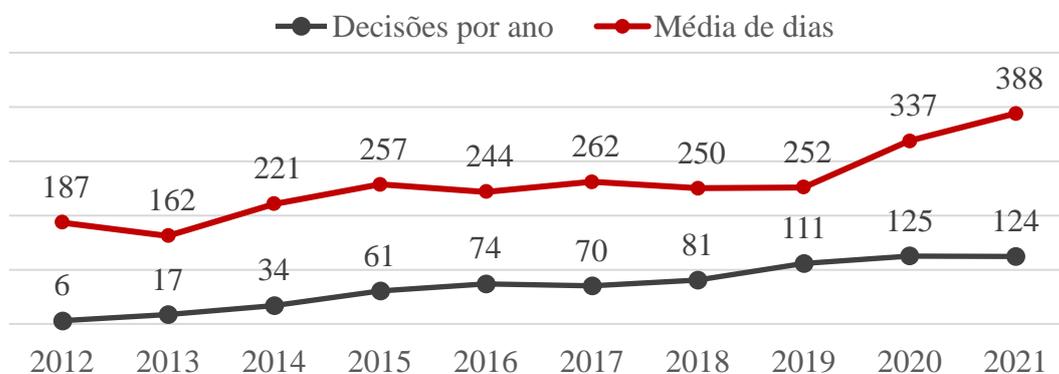


FIGURA 4: NÚMERO DE DECISÕES POR ANO

No período temporal em estudo, o ano de 2020 foi o ano com o maior número de decisões (125 decisões), seguindo-se do ano de 2021 (124 decisões) e de 2019 (111 decisões). Podemos também observar que os anos de 2020 e 2021 foram os anos em que a duração dos processos foi maior, com uma média de 337 e 387 dias, respetivamente, desde a data de pedido de pronúncia arbitral até à data de decisão.

Na tabela seguinte encontra-se discriminada a estatística descritiva das variáveis independentes utilizadas no presente estudo.

TABELA 1: ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS INDEPENDENTES

Variável		n	%
Capítulo do IVA	Capítulo 1	83	11,81%
	Capítulo 2	155	22,05%
	Capítulo 3	21	2,99%
	Capítulo 4	40	5,69%
	Capítulo 5	307	43,67%
	Capítulo 6	20	2,84%
	Capítulo 7	10	1,42%
	Não refere	22	3,13%
	Vários	45	6,40%
SA	299	42,53%	

Variável		n	%
Tipo de sociedade requerente	Lda	246	34,99%
	Outro	62	8,82%
	Não refere	96	13,66%
Decisão do pedido de arbitragem	Sujeito passivo	367	52,20%
	AT	183	26,03%
	Parcial	153	21,76%
Ano da decisão	2012	6	0,85%
	2013	17	2,42%
	2014	34	4,84%
	2015	61	8,68%
	2016	74	10,53%
	2017	70	9,96%
	2018	81	11,52%
	2019	111	15,79%
	2020	125	17,78%
	2021	124	17,64%

Fonte: Elaboração própria

De forma a excluir possíveis *outliers* na amostra foi aplicada uma transformação logarítmica às variáveis valor da decisão, número de palavras por decisão e duração do processo.

Na tabela seguinte foram sumariados os logaritmos destas variáveis pelo cálculo dos mínimos, medianas e máximos dos seus logaritmos.

TABELA 2: ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS CONTÍNUAS

Variável	Mínimo	Mediana	Máximo
Logaritmo do valor da decisão	5,8	11,8	15,9
Logaritmo do número de palavras	6,9	9,1	11,6
Logaritmo da duração do processo	4,1	5,5	8,1

Fonte: Elaboração própria

O logaritmo da variável “valor da decisão”, medido em euros, tem uma mediana de 11,8 euros, um valor mínimo de 5,8 euros e um valor máximo de 15,9 euros.

No que toca ao logaritmo da variável “número de palavras por decisão”, este tem uma mediana de 9,1 palavras, um mínimo de 6,9 palavras, e um máximo de 11,6 palavras.

Finalmente, o logaritmo da variável “duração do processo”, medido através do número de dias, apresenta uma mediana de 5,5 dias, um mínimo é 4,1 dias, e um máximo é de 8,1 dias.

4.2. Análise dos resultados

São analisados neste capítulo os impactos das variáveis independentes consideradas sobre as variáveis dependentes através da criação de modelos empíricos.

Os modelos encontram-se nos anexos deste trabalho.

Na tabela 4, o modelo Probit teve como variável dependente a decisão ser a favor do sujeito passivo. Neste modelo observa-se que é estatisticamente significativa a relação entre a variável dependente e o número de palavras, verificando-se que, à medida que aumentam o número de palavras, menor é a probabilidade de a decisão recair sobre o sujeito passivo.

Em relação à variável capítulo do CIVA, é possível notar que para os casos em que a decisão que se enquadra no capítulo 4 a probabilidade da decisão recair sobre o sujeito passivo é maior.

Foi possível notar também a relação entre a variável dependente e a duração do processo, sendo que à medida que este aumenta, menor a probabilidade da decisão recair sobre o sujeito passivo.

Na tabela 5, foi estudada como variável dependente a decisão ser a favor da AT. Neste caso observou-se a existência de uma forte relação positiva entre a variável dependente e o tipo de sociedade requerente, demonstrando uma probabilidade maior da decisão ser a favor da AT caso o sujeito passivo seja uma sociedade por quotas.

Esta regressão também demonstrou uma relação estatisticamente significativa entre a variável dependente e as variáveis independentes “valor” e “número de palavras”, pelo que nestes casos a relação negativa indica que à medida que estes aumentam então menor a probabilidade da decisão ser a favor da AT.

No que toca aos capítulos do CIVA, é também possível observar uma relação negativa entre a variável dependente em análise e os capítulos 2 e 4 do CIVA, indicando que existe uma maior probabilidade da decisão recair sobre a AT caso a decisão se enquadre num dos capítulos mencionados.

Na tabela 6, foi estudada como variável dependente a decisão de uma pronúncia arbitral ser parcial. Esta regressão demonstrou a existência de uma forte relação entre a variável dependente e o número de palavras de uma decisão, onde se observa que à medida que estas aumentam, menor é a probabilidade de uma decisão ser parcial.

Também se verificou a existência de alguma relação positiva com a variável duração do processo, indicando uma maior tendência da decisão ser parcial à medida que a duração do processo aumenta.

Por último, na tabela 7 foi realizado um modelo OLS onde a variável dependente foi a duração de um processo de pronúncia arbitral. Neste modelo verificou-se que, em relação à tipologia de sociedade requerente, a duração de um processo tende a ser superior para os casos em que a decisão é parcial, e menor nos casos em que a decisão é a favor do sujeito passivo.

No que toca ao número de palavras, verifica-se que existe uma relação positiva com a variável dependente, indicando que esta é superior nos casos em que as decisões têm durações superior.

O capítulo do CIVA 6 também demonstrara uma relação positiva com a variável dependente, demonstrando uma maior probabilidade dos processos terem uma duração superior quando a uma decisão se enquadra neste capítulo. No entanto, em sentido inverso, no caso em que a decisão se enquadra no capítulo 7, menor a probabilidade da decisão ter uma duração maior que o normal.

Verificou-se assim que em nenhum dos modelos estudados a variável independente ano da decisão foi considerada estatisticamente significativa.

4.3. Discussão dos resultados

Os modelos empíricos tiveram como objetivo avaliar de que forma as variáveis independentes mencionadas supra, enquanto *proxis* para a complexidade fiscal, afetam uma decisão de um pedido de arbitragem tributária e a duração do processo.

Desta forma, observou-se no modelo Probit que apesar de existir significância estatística entre a variável independente “tipo de sociedade requerente” e a variável dependente quando esta é a decisão ser a favor da AT, o mesmo não se verifica para os modelos em que a variável dependente considerada foi a decisão ser a favor do sujeito passivo ou ser parcial. Assim, podemos afirmar que não existe relação entre a decisão de um pedido de arbitragem e o tipo de sociedade requerente.

Através dos modelos empíricos também foi possível verificar que não existe significância estatística entre a decisão do pedido de arbitragem e a variáveis independentes “valor da decisão” e “ano em que a mesma foi proferida” em nenhum dos modelos estudados, denotando não existir relação entre estas variáveis.

Foi ainda verificada a existência de significância estatística entre a variável dependente “decisão do pedido de arbitragem” e a variável independente “duração do processo”, para os casos em que as decisões recaiam sobre o sujeito passivo ou eram parciais, no entanto, o mesmo não se verificou para as decisões a favor da AT, indicando também neste caso não ser possível estabelecer uma relação entre estas variáveis.

No entanto, ainda no modelo Probit demonstrou-se existir significância estatística entre a variável dependente “decisão de um pedido de arbitragem” e as variáveis independentes “número de palavras da decisão” e “capítulo do CIVA” em que se enquadra a decisão, revelando desta forma uma relação entre as mesmas.

No modelo OLS observou-se uma evidência de relações estatisticamente significativas entre a variável dependente “duração do processo” e a variável independente “número de palavras do processo”, e também entre a variável dependente e o “capítulo do CIVA” em que se enquadra a decisão, evidenciando uma relação entre elas.

No caso da variável independente “decisão do pedido de arbitragem”, apesar de existir significância estatística entre esta e a variável dependente “duração do processo para os casos em que a decisão é a favor do sujeito passivo ou parcial”, o mesmo não se verifica para os casos em que a decisão é a favor da AT. Desta forma, podemos afirmar que não existe relação entre a decisão de um pedido de arbitragem e a duração de um processo de arbitragem.

No entanto, por outro lado, tanto as variáveis independentes “tipo de sociedade requerente” e o “valor da decisão” não revelaram qualquer significância estatística nas suas relações com a variável dependente duração do processo.

Desta forma, é possível afirmar que entre as variáveis estudadas enquanto *proxis* para a complexidade fiscal, o número de palavras que compõe uma decisão arbitral e o capítulo do CIVA em que a mesma se enquadra, afetam as decisões tomadas pelo CAAD e a duração de um processo de pronúncia arbitral, no âmbito de matérias de IVA.

5. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E TÓPICOS DE INVESTIGAÇÃO FUTURA

5.1. Conclusões

O objetivo deste trabalho passou por analisar a complexidade do sistema fiscal português no âmbito do IVA, através do estudo da forma como a complexidade fiscal impacta as decisões arbitrárias do CAAD e a duração dos processos de pronúncia arbitral em matérias IVA.

Para tal foram recolhidos dados de processos de decisões arbitrais que se encontravam acessíveis no *website* www.caad.org.pt. Os dados recolhidos que foram utilizados para elaboração de variáveis que serviram como *proxis* para a complexidade fiscal, e incluíram informação relativa: à decisão do pedido de arbitragem, o capítulo do CIVA em que se enquadra a decisão, o tipo de sociedade requerente, o ano em que foi preferida a decisão, o valor da decisão, a duração do processo (medido pelo número de dias desde o pedido de pronúncia arbitral até à decisão), e o número de palavras que compõem cada decisão arbitral.

A amostra utilizada final foi composta por um total 703 decisões, emitidas ao longo de um período temporal compreendido entre 2011 e 2021.

A estatística descritiva permitiu observar que no âmbito do IVA, a maioria das decisões arbitrais são a favor do sujeito passivo (52%). Isto demonstra a importância da arbitragem tributária para a confiança no sistema fiscal pelo facto do sujeito passivo (o contribuinte) na maioria das situações de pedido de arbitragem tributária sair beneficiado. O aumento anual das decisões emitidas pelo CAAD desde a sua criação, demonstra o contributo da arbitragem para a redução do congestionamento dos tribunais e promoção do estado de direito.

Observamos também que o capítulo do CIVA com maior percentagem de incidência dos pedidos de decisão arbitrais é o capítulo 5 (44%), que se trata do capítulo mais complexo (medido pelo maior número de palavras), e que pode demonstrar uma relação entre a complexidade da lei e a incidência dos pedidos de pronúncia arbitral.

Nos modelos empíricos, para avaliar a associação das variáveis independentes com a “decisão ser a favor do sujeito passivo”, da AT ou parcial foi construído um modelo

Probit, e para a avaliar a associação entre as variáveis independentes com a variável “duração do processo” foi construído um modelo OLS.

As conclusões dos modelos permitiram demonstrar que entre as variáveis estudadas enquanto *proxis* para a complexidade fiscal, o número de palavras que compõem uma decisão arbitral e o capítulo do CIVA em que a mesma se enquadra, podem ser consideradas como determinantes que afetam as decisões tomadas pelo CAAD e a duração de um processo de pronúncia arbitral, no âmbito de matérias de IVA.

5.2. Limitações do estudo

Durante o processo de recolha de dados dos processos de decisão arbitrária do CAAD, através do *website* do mesmo, foram enfrentadas algumas dificuldades e limitações na medida que nem todos os processos de decisão incluem o mesmo grau de informação disponibilizada.

Praticamente todas as variáveis em análise, com a exceção do número de palavras que compõem a decisão e o valor da mesma, incluíram uma percentagem residual de decisões cuja informação não constava no processo de decisão, e que por isso foi considerada como “Não referido”.

Mesmo o número de palavras que compõem uma decisão, apesar de não se tratar de informação a ser recolhida como as restantes variáveis, é influenciada pelo estilo do redator, através por exemplo da adoção de uma abordagem mais detalhada (e.g. a inclusão de um sumário) ou uma abordagem mais concisa, ou a inclusão de precedentes jurídicos ou citações.

No caso específico da variável “tempo até à decisão”, uma vez que nem sempre é registada a data de entrada do pedido, optou-se nesses casos por considerar como data de início a data mais antiga do processo, como por exemplo a data de aceitação do pedido de pronúncia arbitral ou a data de constituição.

Os resultados e as conclusões do estudo podem naturalmente estar influenciados pelas limitações mencionadas supra.

5.3. Tópicos para investigação futura

Como pistas para investigação futura, uma vez que a complexidade fiscal no contexto nacional é ainda um tema pouco explorado, é relevante continuar a investigar o impacto da complexidade fiscal nas decisões do CAAD, à medida que este aumenta a sua atividade e se torna cada vez mais um interveniente e relevante no funcionamento do sistema fiscal português, de forma a verificar se existirem alterações nos resultados ao longo do tempo.

Seria também interessante a realização de mais estudos empíricos à luz das decisões do CAAD, no âmbito de diferentes impostos, como por exemplo o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) ou o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), que são dos impostos mais controversos e alvo de alterações, e que, por isso, útil de um aprofundamento no âmbito da complexidade fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adão, A. (2020). “Determinantes da eficiência do IVA na União Europeia”. Dissertação de Mestrado, Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Alm, J., Cherry, T., Jones, M. & McKee, M. (2010). Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior. *Journal of Economic Psychology* 31 (4), 577- 586.
- Alm, J. & Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics* 101 (4), 635-651.
- Anjos, M. R. & Azevedo, P. A. (2018). Arbitragem Administrativa e Tributária: a solução adotada em Portugal. Comunicação oral apresentada no II Congresso de Derecho Transnacional (II Conditrans), Universidade de Salamanca, Espanha, 12 julho de 2018.
- Batista, C. (2020). “A complexidade fiscal do IRS – uma análise dos pedidos de informação vinculativa e das decisões do CAAD”. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Borrego, A. C. (2015) “Tax compliance and tax complexity in Portugal: essays on the perception of tax professionals”. Tese de Doutoramento. Universidade do Minho. Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho.
- Borrego, A. C., Lopes, C., & Ferreira, C. (2016). “Percepção dos Contabilistas Certificados sobre a complexidade fiscal: O caso português”. *Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro, RJ, vol. 15, número. 3, pp. 66–83, 2016.
- Borrego, A.C., Loo, E.C., Lopes, C.M.C & Ferreira, C.M. (2016) “Tax professionals’ perception of tax system complexity: Some preliminary empirical evidence from Portugal”. *eJournal of Tax Research*. vol. 13, número 1, pp. 338-360, 2015
- Borrego, A. C., Lopes Coimbra, C. M. C. & Ferreira, C. M. (2016). “A complexidade fiscal nos organismos do Estado: O caso do IVA nas Autarquias”. Comunicação

- oral apresentada no I Congresso Internacional de Contabilidade Pública. Lisboa, Portugal: OTOC, 2016.
- Costa, M. (2020). “A complexidade do sistema fiscal em sede de IRC: uma análise à luz de decisões do CAAD”. Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Cruz, I. (2015). “A psicologia económica associada ao cumprimento fiscal em IVA”. Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- 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. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Evans, C. e Tran-Nam, B. (2010) Controlling Tax Complexity: Rhetoric or reality? Australia’s Future Tax system: The prospects After Henry, Evans C, Krever R and Mellor P (eds) Thomson Reuters. pp 439-463, 2010
- Fernandes, S. (2012). “Impacto dos benefícios fiscais, em sede de IRS, em Portugal, e sua evolução no período de 2001–2010”. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico de Lisboa. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Gomes, J. (2008). A simplicidade e a instabilidade no sistema fiscal português—Prioridades da política fiscal. Revista de Revisores e Auditores, vol. 40, pp 55-62, 2008.
- Keen, M., & Lockwood, B. (2010). The value added tax: Its causes and consequences. Journal of Development Economics, vol. 92, nº. 2, pp 138-151, 2010.
- Kirchler, E., & Wahl, I. (2010). Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. Journal of Economic Psychology, vol. 31, número 3, pp 331–346.

- Logue, Kyle D., Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law is Uncertain. U of Michigan Law & Economics, Olin Working Paper No. 06-009.
- Lopes, C.M. (2003), Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal: Algumas Reflexões. ISG – Instituto Superior de Gestão. Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal nº 13/14.
- Lopes, C.M. (2012), Compliance costs of corporate taxation in Portugal. International Journal of Economics and Management Sciences, vol. 1(10), pp. 17-38
- McKerchar, Margaret A. and Meyer, Kristen and Karlinsky, Stewart, Making Progress in Tax Simplification: A Comparison of the United States, Australia, New Zealand and the United Kingdom. Fiscal Publications, Birmingham, 2008, UNSW Law Research Paper No. 2009-49.
- Musimenta, D. (2020). Knowledge requirements, tax complexity, compliance costs and tax compliance in Uganda. Cogent Business & Management, Cogent Business & Management, Vol. 7, número 1, 2020.
- Neto, B. (2019). "O impacto da adoção do regime de contabilidade de caixa em sede de IVA na tesouraria: estudo de caso de uma empresa de comércio por retalho de equipamentos e estruturas agrícolas". Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Pinheiro, J. M. & Diogo, T.A. & Samagaio, A. (2021). Tax Compliance: Factors that influence taxpayer invoice requests in Portugal. Revista Brasileira da Gestão de Negócios, vol.23, número4, pp.619-634, out.-dez. 2021.
- Pinto, C. D. (2016). "Os contribuintes, os impostos e o incumprimento fiscal em Portugal". Dissertação de Mestrado. Universidade de Aveiro. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Rodrigues, M. (2020). "Power and trust as determinants of tax compliance. The slippery slope framework applied to Portugal and Switzerland". Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa. Portugal. Instituto Superior de Economia e Gestão.

- Santos, M. (2016). “A relação entre os estudantes universitários e a AT”. Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Santos, A.C. e Martins, A. (2009). Relatório do Grupo para o estudo da política fiscal – competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. Centro de Estudos Fiscais da Direção-Geral das Contribuições e Impostos. Cadernos de ciências e técnica fiscal, número 209.
- Sarmiento, J. M. & Santos, T. (2013). A fraude carrossel em sede de IVA - conceitos e contexto europeu. Revista do Ministério Público, número133, pp 167-181, 2013.
- Sarmiento, J. M., & Duarte, I. (2015). A instabilidade do sistema fiscal português: uma retrospectiva entre 1989 e 2014. Revista Julgar, 2015.
- Silva, C. (2016). “The determinants of value added tax revenues in Portugal”. Dissertação de Mestrado). Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers View. Procedia - Social and Behavioral Sciences. Procedia - Social and Behavioral Sciences. Vol. 109, pp 1069-1075, 2014
- Silva, T. (2018). “Motivações na esfera do (in)cumprimento fiscal”. Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Sokolovska, O. & Sokolovskyi, D. (2015), VAT efficiency in the countries worldwide.. MPRA Paper r número. 66422, publicado em setembro de 2015 University Library of Munich.
- Teixeira, D. P. (2016). “Attitudes on the ethics of tax evasion: a survey of banking employees”. Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Hoppe, Thomas; Schanz, Deborah; Sturm, Susann; Sureth, Caren (2019) :Measuring tax complexity across countries: A survey study on MNCs. Discussion Paper,número 245, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre.

Vasconcelos, R. (2019). “Arbitragem Tributária em Portugal”. Dissertação de Mestrado.
Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.

ANEXOS

TABELA 3: TESTE DE MULTICOLINEARIDADE

	dec_sp	dec_estado	dec_parcial	cap_iva	soc_lda	log_valor	log_n_palavra	cap_1	cap_2	cap_3	cap_4	cap_5	cap_6	cap_7	cap_8
dec_sp	1,00														
dec_estado	-0,62	1,00													
dec_parcial	-0,55	-0,31	1,00												
cap_iva	-0,01	0,06	-0,06	1,00											
soc_lda	-0,05	0,14	-0,10	-0,06	1,00										
log_valor	0,05	-0,16	0,11	0,00	-0,25	1,00									
log_n_palavras	-0,03	-0,18	0,22	-0,05	-0,17	0,33	1,00								
cap_1	-0,09	0,08	0,02	-0,53	0,07	0,00	-0,03	1,00							
cap_2	0,05	-0,09	0,04	-0,53	0,03	0,02	0,07	-0,19	1,00						
cap_3	-0,07	0,07	0,01	-0,09	0,00	-0,14	-0,06	-0,06	-0,09	1,00					
cap_4	0,11	-0,09	-0,04	-0,02	0,11	-0,01	-0,02	-0,09	-0,13	-0,04	1,00				
cap_5	0,04	-0,06	0,02	0,34	-0,15	0,08	0,10	-0,32	-0,47	-0,15	-0,22	1,00			
cap_6	-0,04	0,05	-0,01	0,15	0,04	-0,07	-0,11	-0,06	-0,09	-0,03	-0,04	-0,15	1,00		
cap_7	0,04	0,01	-0,06	0,16	0,05	-0,04	-0,07	-0,04	-0,06	-0,02	-0,03	-0,11	-0,02	1,00	
cap_8	-0,09	0,15	-0,06	0,32	-0,03	-0,06	-0,30	-0,07	-0,10	-0,03	-0,04	-0,16	-0,03	-0,02	1,00

Fonte: Elaboração própria

TABELA 4: PROBIT COM A VARIÁVEL: DECISÃO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO

Esta tabela apresenta os resultados do Probit onde a variável dependente estudada foi a decisão ser a favor do sujeito passivo. Nas regressões 2 e 4 não foi utilizado o *year effect*, enquanto nas regressões 1 e 3 este foi tido em conta.

Standard errors in parentheses: *** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$, * $p < 0.1$

Variáveis	Decisão a favor do sujeito passivo			
	1	2	3	4
duracao	-0.00 (0.00)	-0.00 (0.00)		
soc_lda	-0.16 (0.10)	-0.13 (0.11)	-0.17 (0.10)	-0.13 (0.11)
log_valor	0.03 (0.03)	0.03 (0.03)	0.04 (0.03)	0.03 (0.03)
log_n_palavras	-0.21** (0.10)	-0.17* (0.10)	-0.17* (0.10)	-0.15 (0.10)
cap_1	-0.22 (0.24)	-0.20 (0.24)	-0.19 (0.24)	-0.18 (0.25)
cap_2	0.23 (0.21)	0.25 (0.22)	0.26 (0.22)	0.27 (0.23)
cap_3	-0.39 (0.35)	-0.32 (0.36)	-0.36 (0.35)	-0.28 (0.36)
cap_4	0.73** (0.29)	0.87*** (0.30)	0.73** (0.29)	0.86*** (0.30)
cap_5	0.14 (0.20)	0.15 (0.21)	0.16 (0.20)	0.17 (0.21)
cap_6	-0.24 (0.34)	-0.22 (0.35)	-0.17 (0.35)	-0.16 (0.35)
cap_7	0.53 (0.46)	0.47 (0.47)	0.47 (0.46)	0.42 (0.47)
cap_8	-0.76** (0.36)	-0.75** (0.36)	-0.70* (0.36)	-0.70* (0.37)
Efeitos ano (<i>year effect</i>)	N	S	N	S
log_duracao			-0.27** (0.12)	-0.25** (0.12)
Constant	1.60* (0.89)	1.54 (0.95)	2.71*** (1.00)	2.62** (1.08)
Wald test	0.00	0.00	0.00	0.00
Observations	703	703	703	703

Fonte: Elaboração própria

TABELA 5: PROBIT COM A VARIÁVEL: DECISÃO A FAVOR DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Esta tabela apresenta os resultados do Probit onde a variável dependente estudada foi a decisão ser a favor da Autoridade Tributária. Nas regressões 2 e 4 não foi utilizado o *year effect*, enquanto nas regressões 1 e 3 este foi tido em conta.

Standard errors in parentheses: *** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$, * $p < 0.1$

Variáveis	Decisão a favor da Autoridade Tributária			
	1	2	3	4
duracao	0.00 (0.00)	-0.00 (0.00)		
soc_lda	0.34*** (0.11)	0.33*** (0.12)	0.34*** (0.11)	0.34*** (0.12)
log_valor	-0.06* (0.03)	-0.06* (0.03)	-0.07* (0.03)	-0.06* (0.03)
log_n_palavras	-0.22** (0.11)	-0.24** (0.11)	-0.24** (0.11)	-0.26** (0.11)
cap_1	0.00 (0.25)	0.06 (0.26)	-0.01 (0.25)	0.05 (0.26)
cap_2	-0.48** (0.23)	-0.44* (0.24)	-0.50** (0.23)	-0.45* (0.24)
cap_3	0.09 (0.35)	0.06 (0.37)	0.07 (0.35)	0.05 (0.37)
cap_4	-0.97*** (0.34)	-1.03*** (0.35)	-0.96*** (0.34)	-1.02*** (0.35)
cap_5	-0.30 (0.21)	-0.26 (0.22)	-0.31 (0.21)	-0.26 (0.23)
cap_6	-0.01 (0.35)	0.01 (0.36)	-0.05 (0.35)	-0.01 (0.36)
cap_7	-0.32 (0.47)	-0.16 (0.47)	-0.28 (0.47)	-0.13 (0.48)
cap_8	0.57 (0.37)	0.65* (0.38)	0.54 (0.37)	0.62* (0.38)
Efeitos ano (<i>year effect</i>)	N	S	N	S
log_duracao			0.13 (0.13)	0.12 (0.14)
Constant	2.14** (0.99)	2.31** (1.06)	1.64 (1.10)	1.80 (1.21)
Wald test	0.00	0.00	0.00	0.00
Observations	703	703	703	703

Fonte: Elaboração própria

TABELA 6: PROBIT COM A VARIÁVEL: DECISÃO PARCIAL

Esta tabela apresenta os resultados do Probit onde a variável dependente estudada foi a decisão ser parcial. Nas regressões 2 e 4 não foi utilizado o *year effect*, enquanto nas regressões 1 e 3 este foi tido em conta.

Standard errors in parentheses: *** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$, * $p < 0.1$

Variáveis	Decisão parcial			
	1	2	3	4
duracao	0.00 (0.00)	0.00 (0.00)		
soc_lda	-0.15 (0.11)	-0.18 (0.12)	-0.15 (0.12)	-0.18 (0.12)
log_valor	0.03 (0.04)	0.03 (0.04)	0.02 (0.04)	0.03 (0.04)
log_n_palavras	0.51*** (0.11)	0.49*** (0.11)	0.48*** (0.11)	0.47*** (0.11)
cap_1	0.28 (0.27)	0.20 (0.28)	0.26 (0.27)	0.19 (0.28)
cap_2	0.23 (0.25)	0.16 (0.25)	0.21 (0.25)	0.16 (0.26)
cap_3	0.35 (0.39)	0.26 (0.40)	0.34 (0.39)	0.26 (0.40)
cap_4	-0.02 (0.33)	-0.14 (0.34)	-0.00 (0.33)	-0.12 (0.34)
cap_5	0.14 (0.23)	0.09 (0.24)	0.13 (0.23)	0.09 (0.24)
cap_6	0.35 (0.39)	0.31 (0.39)	0.30 (0.40)	0.28 (0.40)
cap_7	-	-	-	-
cap_8	0.01 (0.47)	-0.04 (0.47)	-0.02 (0.47)	-0.06 (0.47)
Efeitos ano (<i>year effect</i>)	N	S	N	S
log_duracao			0.25* (0.13)	0.22 (0.14)
Constant	-5.89*** (1.01)	-6.01*** (1.09)	-6.94*** (1.15)	-6.98*** (1.25)
Wald test	0.00	0.00	0.00	0.00
Observações	703	703	703	703

Fonte: Elaboração própria

TABELA 7: OLS COM A VARIÁVEL: DURAÇÃO DO PROCESSO

Esta tabela apresenta os resultados do modelo OLS onde a variável dependente estudada foi a duração do processo.

Standard errors in parentheses: *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Variáveis	Duração do Processo				
	1	2	3	4	5
dec_sp			-0.08** (0.03)		
soc_lda	-0.04 (0.03)	-0.03 (0.03)	-0.03 (0.03)	-0.03 (0.03)	-0.02 (0.03)
log_valor	0.01 (0.01)	0.01 (0.01)	0.02 (0.01)	0.02 (0.01)	0.01 (0.01)
log_n_palavras	0.15*** (0.03)	0.17*** (0.03)	0.16*** (0.03)	0.17*** (0.03)	0.16*** (0.03)
cap_1		0.11 (0.08)	0.11 (0.08)	0.11 (0.08)	0.11 (0.08)
cap_2		0.11 (0.07)	0.12 (0.07)	0.11 (0.07)	0.10 (0.07)
cap_3		0.12 (0.11)	0.11 (0.11)	0.12 (0.11)	0.11 (0.11)
cap_4		-0.05 (0.09)	-0.03 (0.09)	-0.04 (0.09)	-0.05 (0.09)
cap_5		0.07 (0.07)	0.07 (0.07)	0.07 (0.07)	0.06 (0.07)
cap_6		0.29** (0.11)	0.28** (0.11)	0.29** (0.11)	0.28** (0.11)
cap_7		-0.27* (0.15)	-0.25* (0.15)	-0.27* (0.15)	-0.26* (0.15)
cap_8		0.24** (0.11)	0.22* (0.11)	0.24** (0.11)	0.24** (0.11)
dec_estado				0.04 (0.04)	
dec_parcial					0.07* (0.04)
Constant	4.08*** (0.26)	3.80*** (0.29)	3.89*** (0.29)	3.76*** (0.29)	3.90*** (0.29)
Wald test	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Observações	703	703	703	703	703

Fonte: Elaboração própria