



Rita Gigante, Ana Dinis, Liliana Pereira

*Contencioso tributário e complexidade da tributação autónoma das sociedades
em Portugal*

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(32\)2022.ic-10](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(32)2022.ic-10)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

Contencioso tributário e complexidade da tributação autónoma das sociedades em Portugal

Tax litigation and the complexity of autonomous taxation of companies in Portugal

Rita GIGANTE¹
Ana ARROMBA DINIS²
Liliana PEREIRA³

RESUMO: O presente estudo foca-se na tributação autónoma das sociedades em Portugal (doravante TA), que incide sobre determinados encargos das sociedades, nos termos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (abreviadamente designado CIRC). A TA tem sido alvo de constante litígio entre a Administração Tributária (abreviadamente designada AT) e as sociedades, o que revela a sua complexidade, e o que justifica a pertinência da presente investigação. Através de um estudo de perceção dos contabilistas certificados (doravante CC), aos quais se aplicou um inquérito por questionário, e recorrendo-se a uma amostra de 945 inquiridos, concluiu-se que os CC inquiridos consideram, na sua maioria, que existe uma diversidade excessiva de taxas de TA, bem como reconhecem que as regras da TA exigem uma excessiva preparação da informação contabilística e fiscal. A análise efetuada veio ainda confirmar que, à medida que aumenta a experiência dos CC inquiridos, maior é a sua perceção acerca dos conflitos judiciais entre os contribuintes e a AT. De igual modo, os resultados permitiram aferir que, à medida que aumenta o número de sociedades pelas quais os CC são responsáveis, maior é a sua perceção sobre o grau de dificuldade de interpretação das regras da TA.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação autónoma; litigância; complexidade fiscal; tributação das sociedades; contabilistas certificados.

ABSTRACT: This study focuses on the autonomous taxation of companies in Portugal (hereinafter TA), which is levied on certain corporate charges under the Corporate Income Tax Code (abbreviated as CITC). The TA has been the subject of constant litigation between the Tax Administration (hereinafter AT) and the companies, which reveals its complexity, and which justifies the relevance of this research. Through a study on the perception of chartered accountants (hereafter referred to as CA), to which a questionnaire survey was applied, and using a sample of 945 respondents, it was

¹ Jurista. Mestranda em Fiscalidade (Instituto Politécnico do Cávado e do Ave); Licenciada em Direito (Universidade do Minho); (a21597@alunos.ipca.pt).

² Investigadora no Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade e Docente na Escola Superior de Gestão – Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. Doutorada em Gestão de Empresas (Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra); (adinis@ipca.pt). ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3945-5726>

³ Docente na Escola Superior de Gestão – Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. Doutorada em Fiscalidade (Universidade de Santiago de Compostela); Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade; (lpereira@ipca.pt). ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0211-6205>

concluded that the CA respondents mostly consider that there is an excessive diversity of TA rates, as well as acknowledge that the TA rules require such an excessive preparation of accounting and tax information. The analysis also confirmed that as the experience of the CA respondents increases, so does their perception of legal disputes between taxpayers and the AT. Similarly, the results showed that as the number of companies for which the CA are responsible increases, the greater is their perception of the degree of difficulty in interpreting the TA rules.

KEYWORDS: Autonomous taxation; litigation; tax complexity; corporate taxation; chartered accountants.

INTRODUÇÃO

A literatura internacional tem-se concentrado nos diversos motivos que contribuem para a complexidade do Direito Tributário e no facto de que a complexidade impõe custos significativos aos sistemas tributários.

Mesmo que seja necessária uma certa complexidade para a visão dos sistemas fiscais cada vez mais modernos e sofisticados, muitos países têm problemas com a elaboração de leis tributárias, o que se traduz num volume excessivo de litígios fiscais, que precisa de ser resolvido urgentemente, como bem esclarecem Binh Tran-Nam e Michael Walpole⁴.

E, principalmente nos últimos anos, para alguns autores os sistemas tributários tornaram-se de facto mais complexos, em particular para os países que implementaram o sistema tributário de autoliquidação, segundo o qual o contribuinte declara os seus rendimentos, efetua as devidas deduções e calcula o valor que irá pagar de imposto, e apenas no final as autoridades fiscais verificam esse cálculo⁵.

Por outro lado, outros autores defendem que a complexidade fiscal pode estar associada a sistemas fiscais simplificados, que são indiciários e objetivos⁶ ou ainda baseados na contabilidade das empresas, que podem permitir a manipulação de resultados⁷.

⁴ BINH TRAN-NAM e MICHAEL WALPOLE, *Tax disputes, litigation costs and access to tax justice*, EJournal of Tax Research, 2016, 14(2), 319–336.

⁵ SIMON JAMES e CLINTON ALLEY, *Tax compliance, self-assessment and tax administration*, Journal of Finance and Management in Public Services, 2002, Vol. 2, 2, pp. 27-42.

⁶ ANA DINIS, *O regime espanhol de módulos e a simplificação fiscal: uma apreciação crítica*, Ensaios sobre regimes de simplificação tributária, Coordenação ANTÓNIO MARTINS e DANIEL TABORDA, 2021, Coimbra, Almedina pp. 141-168.

⁷ CARLOS GARCIMARTÍN, *¿Qué viabilidad tiene en el momento actual la imposición sobre sociedades?*, Dossiers EsF, 2015, 20,17-20.

O problema é que, tal como defendem El-Maude Gambo, Abdulasalam Mas'ud, Mustapha Nasidi e Oginni Oyewole⁸, uma das causas que conduzem ao não cumprimento do pagamento de impostos é a complexidade do sistema tributário. Tal surge porque a complexidade da lei, isto é, a falta de preparação para que a lei seja devidamente interpretada pelos contribuintes, pela sua extensão e pouca clareza, poderá impedir o seu cumprimento, dado que, não raras vezes, as próprias administrações tributárias não fazem uma correta interpretação da lei, o que poderá conduzir a dificuldades no que diz respeito a esclarecimento de dúvidas colocadas pelos contribuintes.

Daí que concordemos com Judith Freedman⁹ quando defende que, na generalidade das jurisdições, os sistemas tributários modernos são complexos e tal complexidade afeta todos os contribuintes, desde os detentores de grandes empresas, ou com grandes posses, aos contribuintes com menores recursos, o que poderá gerar uma certa ambiguidade e incompreensão. Está subjacente, pois, a complexidade tributária em diferentes situações, tais como nas alterações que ocorrem na lei fiscal, na incerteza que lhe está inerente, na exigência do preenchimento de requisitos e os custos legais e legislativos associados. Assim, para a autora, e tendo em consideração a sua constante incoerência e elevada complexidade, a política tributária não pode permitir que a aplicação da lógica seja vista como uma solução, pelo que a simplificação fiscal seria um resultado desejável.

Em Portugal, uma tributação adicional, denominada como Tributação Autónoma (TA), e que é aplicável aos sujeitos passivos de IRC¹⁰ e incide sobre determinados encargos, nos termos do artigo 88.º do CIRC, tem sido alvo de constante litígio entre a Autoridade Tributária portuguesa (AT) e as empresas, o que revela a sua grande complexidade.

⁸ EI-MAUDE GAMBO, ABDULASALAM MAS'UD, MUSTAPHA NASIDI e OGinni OYEWOLE, *Tax complexity and tax compliance in African self-assessment environment*, International Journal of Management Research & Review, 2014, 4(5), 575–583.

⁹ JUDITH FREEDMAN, *Lord Hoffmann, tax law and principles*, (2015), Faculty of Law, University of Oxford, Vol. Paper No 14/2015.

¹⁰ Pese embora não sendo o objetivo deste trabalho, damos nota de que a TA se aplica também aos sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), nos termos do artigo 73.º do Código do IRS, nomeadamente sobre as despesas efetuadas por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais.

Veja-se que, a título exemplificativo, o número de processos no Centro de Arbitragem Administrativa e Fiscal (CAAD), aumentou drasticamente nos últimos anos, registando-se, desde 2012 e até à atualidade, mais de 400 processos decididos no CAAD, dos quais em mais de 90 é mencionada, de forma direta pelos árbitros, a complexidade da aplicação da norma da TA, o que torna pertinente a presente investigação.

Ainda assim, há que referir, e tal como evidenciam Diogo Ramos e Pedro Matos¹¹, a arbitragem tributária é um caso de sucesso em Portugal, nomeadamente porque, por essa via,¹² os contribuintes não necessitam de esperar anos pela resolução dos casos, como acontece nos tribunais tradicionais portugueses, o que permite de algum modo sanear o significativo volume de casos relacionados com a temática em estudo.

Esta investigação tem assim como objetivo a análise da complexidade da TA no contexto da tributação das pessoas coletivas em Portugal, pelo que, de forma a alcançarmos o objetivo proposto, efetuaremos, em primeiro lugar, o reporte dos dados sobre a litigância no CAAD e cuja matéria de discussão é a TA. Em segundo lugar, identificaremos algumas situações cujo nível de litígio acerca da TA é elevado. Por último, apresentaremos um estudo de perceção dos Contabilistas Certificados portugueses (CC) sobre a temática em estudo.

Assim, no que se refere à metodologia de pesquisa e ao alcance do objetivo inicialmente definido, foram delineadas duas questões às quais este estudo procurará também dar resposta: i) qual o nível de contencioso tributário subjacente à TA em Portugal e levado ao CAAD? ii) que aspetos medeiam as perceções dos CC sobre a complexidade fiscal da TA?

Este trabalho pretende contribuir para a literatura tributária, ampliando estudos prévios sobre a complexidade fiscal, através do reporte da informação de casos e da perceção dos CC, no que diz respeito aos litígios judiciais

¹¹ DIOGO RAMOS e PEDRO MATOS, *Portugal*, Law Business Research, Tax Disputes and Litigation Review, Seventh Ed., 2019, pp. 275–286.

¹² Não esqueçamos que na área tributária, o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, prevê a possibilidade de resolução, pela via arbitral, de litígios que importem a apreciação da legalidade de atos tributários. A AT pré vinculou-se à arbitragem tributária sob a égide do CAAD, o que significa a previsão de um verdadeiro direito de acesso à arbitragem por parte dos contribuintes em processos até aos dez milhões de euros. O tribunal arbitral decide no prazo de seis meses. Se, no final do prazo, ainda não tiver chegado a uma decisão, este pode ser prolongado por, no máximo, mais seis meses. A decisão resultante da arbitragem tem de ser acatada.

relacionados com a TA, e procurará oferecer aos decisores de política fiscal, com base nos resultados obtidos, soluções para uma melhor gestão dos conflitos com esta tributação adicional, vista, assim, como uma matéria controversa, de grande complexidade e de difícil interpretação, na medida em que é necessário recorrer a tribunais arbitrais, e, em última instância, a tribunais superiores, pelo facto de surgirem entendimentos divergentes na apreciação de questões fundamentais.

1. REVISÃO DA LITERATURA

1.1. A complexidade fiscal das leis e o aumento da litigância entre contribuintes e as autoridades tributárias

A complexidade do sistema tributário é representada pelas alterações da legislação tributária, sendo que a extensão da aplicação do imposto, as leis e as declarações fiscais estão mais complexas e de difícil compreensão, como defendem Binh Tran-Nam, Phil Lignier, e Chris Evans¹³.

Destarte, para João Caupers, Marta Tavares de Almeida e Pierre Guibentif¹⁴, a qualidade da legislação corresponde a uma “noção complexa”, e, de acordo com Judith Freedman¹⁵, as constantes alterações bem como a elevada e incontrolável complexidade poderá ter como consequência a degradação do Estado de Direito, na medida em que os contribuintes não estarão a regular as suas atividades da forma desejada.

Assim, para que tal não aconteça, deverão existir mecanismos para apoiar os contribuintes e as autoridades tributárias, como forma de atenuar a complexidade fiscal, ampliar o entendimento da lei e alcançar a melhoria do sistema tributário, incluindo a gestão dos conflitos judiciais que a lei fiscal provoca (que necessariamente implica o reporte e consequente controlo de casos), tal como expõem Victor Thuronyi e Isabel Espejo¹⁶.

¹³ BINH TRAN-NAM, PHIL LIGNIER, e CHRIS EVANS, *The impact of recent tax changes on tax complexity and compliance costs: A tax practitioners' perspective*, 2016, Australian Tax Forum, 31(3), 455-479.

¹⁴ JOÃO CAUPERS, MARTA TAVARES DE ALMEIDA e PIERRE GUIBENTIF, *Feitura das Leis: Portugal e a Europa*, 2014, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos.

¹⁵ JUDITH FREEDMAN, *Managing tax complexity: the institutional framework for tax policy – making and oversight*, 2015, Working Papers 1508, Oxford University Centre for Business Taxation.

¹⁶ VICTOR THURONYI e ISABEL ESPEJO, *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, 2013, Legal Department of the International Monetary Fund.

Aliás, pela consideração que as empresas têm da existência de uma pluralidade de taxas nos sistemas fiscais, da dificuldade na sua aplicação e da interpretação complexa da legislação fiscal, para Eric Zwick¹⁷ as decisões tributárias das empresas refletem desse modo a própria complexidade do imposto, cabendo aos tribunais, no papel que assumem no processo da política democrática dos países, ter a capacidade de identificar essa complexidade, lidar com os casos complexos e resolvê-los de forma célere, tal como advogam Daniel Butt¹⁸ e Elizabeth Fisher¹⁹.

É nesse sentido que Alexander Demin²⁰ defende que a legislação tributária carece de uma plena modernização, direcionada para o futuro e adaptada às problemáticas e aos desafios do presente século. De acordo com o autor a certeza da lei é a pedra angular do Estado de Direito, por isso, se esta não existir, não é possível desempenhar eficazmente as suas funções, estabelecer uma ordem jurídica estável e orientar o comportamento dos contribuintes. Assim, para o autor, no Direito Tributário, a exigência de certeza é expressa de forma mais explícita e rigorosa do que noutras áreas jurídicas, na medida em que a incerteza que resulta da legislação fiscal acarreta custos materiais e temporais significativos, para todos os participantes da relação tributária, associados à resolução de conflitos tributários originados por normas fiscais não especificadas.

Daí que Judith Freedman²¹, John Hasseldine e Gregory Morris²² argumentem que uma das características associadas à complexidade é a incerteza tributária, no contexto empresarial e pessoal, em relação às consequências fiscais de um determinado evento. Portanto, para os autores, para se atenuar a manifesta incerteza, é necessário criar uma base conceitual e metodológica única, e a identificação e eliminação das áreas de incerteza do Direito Tributário deverá ser efetuada de forma célere e eficaz.

¹⁷ ERIC ZWICK, *The Costs of Corporate Tax Complexity*, American Economic Journal: Economic Policy, 2021, 13 (2), 467-500.

¹⁸ DANIEL BUTT, *The Capacity of Courts to Handle Complexity*, 2009, Oxford, The Foundation for Law, Justice and Society.

¹⁹ ELIZABETH FISHER, *The Capacity of Courts to Handle Complex Cases: Lessons from Technological Risk Regulation*, 2009, Oxford, The Foundation for Law, Justice and Society.

²⁰ ALEXANDER DEMIN, *Certainty and Uncertainty in Tax Law: Do Opposites Attract?*, *Laws*, 2020, 2020, 9(4), 1-30.

²¹ JUDITH FREEDMAN, *supra* n. 9.

²² JOHN HASSELDINE e GREGORY MORRIS, *Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection*, *Accounting Forum*, 2013, 37(1), 1-14.

Pelo que, do nosso ponto de vista, faça sentido que Khadijah Isa²³ considere também que a existência de decisões e de diretrizes mais coerentes e menos ambíguas permitirá reduzir a incerteza existente no sistema fiscal bem como a sua complexidade.

Até porque, em resultado do aumento generalizado da complexidade tributária nos sistemas fiscais mais desenvolvidos, não se pode descurar o valor dos custos com a atividade de produção legislativa ou com os tribunais, que permitirá constatar que a complexidade tributária acarreta elevados custos legais e legislativos conforme referem Binh Tran-Nam e Chris Evans²⁴.

Quanto à exigência do preenchimento de requisitos legais, outra vertente da complexidade tributária, Binh Tran-Nam, Chris Evans, Richard Krever e Philip Andre Lignier²⁵ sustentam que a simplificação do sistema tributário poderá ser alcançada através da implementação de comportamentos tributários mais cooperativos e coordenados, da redução de requisitos legais e do preenchimento mais intuitivo de documentos.

Ainda que a manifesta complexidade da lei origine um aumento do planeamento, da evasão e da fraude fiscal, e, conseqüentemente, da insegurança jurídica, existindo, por isso, a necessidade de criar mecanismos que permitam contrariar tal situação, Joel Slemrod²⁶ defende que a simplificação do sistema tributário pode reduzir a dimensão do incumprimento fiscal, pelo que, no mesmo sentido Tamer Budak, Simon James e Adrian Sawyer²⁷ consideram que tal simplificação apenas será eficaz e contínua se forem ponderados os motivos que conduzem verdadeiramente à complexidade da tributação.

Autores como Diego Peñarrubia e Pedro Saura²⁸ defendem que, por um lado, a complexidade tributária desencoraja o cumprimento fiscal e facilita os

²³ KHADIJAH ISA, *Tax complexities in the Malaysian corporate tax system: minimise to maximise*, International Journal of Law and Management, 2013, 56(1), 50-65.

²⁴ BINH TRAN-NAM e CHRIS EVANS, *Towards the Development of a Tax System Complexity Index*, Fiscal Studies, 2014, 35(3), 341-370.

²⁵ BINH TRAN-NAM, CHRIS EVANS, RICHARD KREVER e PHILIP ANDRE LIGNIER, *Managing Tax Complexity: The State of Play after Henry*, Economic Papers: A Journal of Applied Economics and Policy, 2016, 35(4), 347-358.

²⁶ JOEL SLEMRD, *Tax Compliance and Enforcement*, Journal of Economic Literature, 2019, 57(4): 904-54.

²⁷ TAMER BUDAK, SIMON JAMES e ADRIAN SAWYER, *The Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World*. James S., Sawyer A., Budak T. (eds): The Complexity of Tax Simplification, 2016, London, Palgrave Macmillan.

²⁸ DIEGO PEÑARRUBIA e PEDRO SAURA, *Diez costes del fraude fiscal y los paraísos fiscales y diez propuestas para combatirlos*, Dossieres EsF, 2015, 20, 35-38.

instrumentos de elisão fiscal para o contribuinte, o que gera diversos custos de cumprimento fiscal para a sociedade, desde logo uma maior pressão fiscal, em termos nominais. Por outro lado, a complexidade dos sistemas fiscais permite à AT verificar a regularidade fiscal dos contribuintes, de forma a alcançar os níveis de tributação ambicionados, segundo Santiago Álvarez García e Pedro M. Herrera Molina²⁹. Aliás, como se verifica com a TA em Portugal, conforme analisaremos posteriormente.

De acordo com EI-Maude Gambo, Abdulasalam Mas'ud, Mustapha Nasidi e Oginni Oyewole³⁰ um eficiente sistema de tributação deverá ser simples e menos complexo, de forma a alcançar a conformidade fiscal entre os contribuintes, assim como a equidade tributária, segundo Santiago Álvarez García e Pedro M. Herrera Molina³¹, e Jesús Ruiz Huerta³². Inclusivamente, a TA em Portugal funciona como uma espécie de imposto mínimo, aumentando o nível de justiça fiscal, uma vez que as empresas de menor dimensão exibem constantemente resultados fiscais negativos, não estando por esse motivo sujeitas a imposto sobre o rendimento³³.

Por sua vez, João Caupers, Marta Tavares de Almeida e Pierre Guibentif³⁴ consideram igualmente que é fundamental atender à qualidade da legislação e fortalecer a confiança dos cidadãos, mediante uma boa comunicação legislativa. Para tal, a política legislativa deve assentar nos princípios da necessidade, simplicidade, acessibilidade e transparência.

Assim, será possível alcançar o equilíbrio entre a simplicidade, os objetivos de um sistema tributário em termos de eficiência e equidade e o ambiente complexo em que operam os sistemas fiscais, tal como afirmam Salvador Barrios, Diego D'andria e Maria Gesualdo³⁵. Tais fatores poderão mudar ao

²⁹ SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA e PEDRO M. HERRERA MOLINA, *La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios*, Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, 2004, 16, 3-161.

³⁰ EI-MAUDE GAMBO, ABDULASALAM MAS'UD, MUSTAPHA NASIDI e OGinni OYEWOLE, supra n. 8.

³¹ SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA e PEDRO M. HERRERA MOLINA, supra n. 29.

³² JESUS RUIZ HUERTA, *Fiscalidad: Eficiencia y Equidad*, Dossieres EsF, 2015, 20, 4-9.

³³ ANA DINIS e ANTÓNIO MARTINS, *Country Note: Portuguese Chartered Accountants' Perceptions of SME Tax Compliance: The Role of Taxing Expenses*, 2021, 49, Intertax, Issue 3, pp. 292-300.

³⁴ JOÃO CAUPERS, MARTA TAVARES DE ALMEIDA e PIERRE GUIBENTIF, supra n. 14.

³⁵ SALVADOR BARRIOS, DIEGO D'ANDRIA e MARIA GESUALDO, *Reducing tax compliance costs through corporate tax base harmonization in the European Union*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2020, 41, 100355.

longo do tempo e, conseqüentemente, o equilíbrio adequado entre simplicidade e complexidade também tende a sofrer alterações. Pelo que, um sistema mais simples e menos complexo permitiria, segundo os autores, alcançar um nível aceitável de conformidade fiscal, sendo esta vista como uma problemática que interfere tanto em países desenvolvidos como em desenvolvimento.

Veja-se, pois, o caso da TA das sociedades em Portugal, que abordaremos na próxima secção, onde procuraremos apontar alguns dos problemas gerados por esta tributação adicional das sociedades.

1.2. Contencioso e jurisprudência do CAAD: o caso da tributação autónoma das despesas das sociedades em Portugal

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, abreviadamente designado por CIRC, prevê em Portugal no seu artigo 88.º que certos tipos de encargos sejam tributados autonomamente³⁶, não dependendo do lucro tributável das empresas, apurado para efeitos do cálculo do IRC. Pelo que a base de incidência da TA diz respeito aos gastos incorridos no exercício da atividade das empresas e não ao lucro efetivamente gerado por estas.

José Casalta Nabais³⁷, com quem concordamos, defende que, apesar de prevista no CIRC, a TA é, em termos materiais, uma “tributação avulsa”, “enxertada” e totalmente distinta da tributação em sede de IRC, uma vez que incide diretamente sobre determinados gastos ou despesas que constituem, *per si*, um novo facto tributário (a realização de despesas em vez da tributação de um rendimento), e não sobre o lucro tributável da empresa.

Para José Luís Saldanha Sanches³⁸, e face à dificuldade de uma fiscalização rigorosa e de um controlo eficaz pela AT, a lei tinha como objetivo a penalização dos factos tributários que se encontrariam sujeitos a TA, como forma de obstar a distribuição oculta de lucros e despesas não documentáveis, que,

³⁶ Atualmente, as seguintes despesas estão sujeitas a TA: despesas não documentadas, despesas relacionadas com determinados veículos; despesas de representação; lucros distribuídos a entidades isentas de impostos; indemnizações pagas a gestores; ajudas de custo e compensações pela utilização de veículos próprios de empregados e pagamentos a entidades localizadas em territórios fiscais favorecidos. As taxas de TA variam de 5% a 70%, e podem aumentar mais 10 pontos percentuais se uma sociedade tiver prejuízos fiscais, originando taxas de TA até 80% das despesas sujeitas.

³⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª Edição, 2015, Coimbra, Almedina, pp.175.

³⁸ JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2007, Coimbra, Coimbra Editora, pp. 407.

apesar de poderem representar gastos afetos à atividade das empresas, podem, de igual modo, dizer respeito a rendimentos implícitos dos seus gestores, administradores ou gerentes. Nesse sentido, com a criação da TA, o legislador pretendia penalizar ou desincentivar certos tipos de consumos ou encargos socialmente considerados como inconvenientes ou associados a comportamentos evasivos ou mesmo fraudulentos, que conduziam à perda de receita fiscal e ao aumento da injustiça social, pelo que a TA estaria associada ao combate à fraude e evasão fiscal.

Assim, a TA acabaria por desmotivar uma prática que, por um lado, afetaria a repartição de encargos públicos e, por outro lado, envolvesse situações de menor transparência fiscal, sendo explicada pelo estímulo do legislador à redução, por parte das empresas, de despesas que poderão afetar a receita fiscal, de forma negativa³⁹.

Atualmente, esta tributação adicional tem também subjacente a resposta a outros objetivos, nomeadamente a proteção e a preservação ambiental, na medida em que a TA tem sido utilizada como forma de penalizar as viaturas que são mais poluentes e de tributar de forma menos gravosa, ou até mesmo excluir de tributação, as que emitem menos poluição⁴⁰.

Portanto, com a implementação da TA, o legislador, além da intenção de sensibilizar as empresas a não efetuarem certas despesas e apurar a sua efetiva afetação, isto é, se os gastos em que a empresa incorreu foram efetuados sem qualquer propósito abusivo, tendo unicamente natureza empresarial, ou se, pelo contrário, foram afetos à esfera pessoal, de forma a atenuar a ausência de fiscalização e de controlo, por parte da AT, prossegue também objetivos de ordem extrafiscal, nomeadamente a proteção do ambiente⁴¹.

Acresce ainda que, face à crescente diversificação de gastos e o aumento da taxa que lhes está associada, podemos também afirmar que esta forma de

³⁹ ANA DINIS, ANTÓNIO MARTINS e CIDÁLIA LOPES, *The Autonomous Taxation of Corporate Expenses in Portugal. Empirical evidence of the Portuguese chartered accountants' perceptions of corporate taxation*, Accounting, Economics, and Law: A Convivium, 2019.

⁴⁰ ANA BORREGO, *Diploma da Fiscalidade Verde – Finalmente uma green tax reform integrada em Portugal?*, Revista De Gestão Social E Ambiental, 2016, 10(3), 51–68.

⁴¹ *Vd.*, neste sentido, Acórdão do STA n.º 1/2021 (Série I), de 24 de março de 2021 no Processo n.º 21/20.7BALS - Pleno da 2.ª Secção / SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. - Uniformiza a Jurisprudência nos seguintes termos: «as disposições legais que estabelecem a tributação autónoma objeto dos n.ºs 3 e 9 do artigo 88.º do Código do IRC constituem normas de incidência tributária que não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário.». Diário da República. - Série I - n.º 110 (08-06-2021), p. 19 - 47.

tributação adicional das empresas se tornou uma fonte alternativa de receita fiscal, de difícil substituição, segundo Ana Dinis, António Martins e Cidália Lopes⁴².

Na verdade, o peso da TA nas receitas fiscais registou uma evolução deveras positiva, como se pode verificar da análise da Tabela 1.

Tabela 1 – IRC liquidado e Tributação Autónoma (milhões de euros) _ 2005-2019

Ano	2005	2007	2009	2011	2013	2015	2017	2019
IRC liquidado	2.831	3.973	3.492	2.812	2.779	3.631	4.493	4.981
Tributação autónoma (TA)	198	220	371	534	465	507	510	568
Varição da TA face a 2015 (%)	-	+11,1	+87,4	+169,7	+134,8	+156,1	+157,5	+186,9
TA/IRC liquidado (%)	6,99%	5,54%	10,62%	18,99%	16,73%	13,96%	11,35%	11,40%

Fonte⁴³: Adaptado: AT in http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/

A Tabela 1 mostra que, relativamente ao IRC liquidado, a TA cresceu de quase 7%, em 2005, para 11,4%, no ano de 2019, o que permite constatar que as receitas fiscais resultantes da TA, a par da receita de IRC, têm vindo a aumentar e quase triplicaram de 2005 para 2019 (de 198 para 568 milhões de euros). Pese embora o facto de o valor de TA ter descido de 18,99% para 11,40%, relativamente ao IRC liquidado, entre 2011 e 2019, coincidente com o período da crise financeira (e em particular no ano de 2013) e anos posteriores de recuperação económica, verifica-se que esta percentagem só é inferior porque o IRC liquidado é muito superior aos anos anteriores (aliás, face a 2005, em 2019 a receita de TA foi superior em quase 187%).

Igualmente, o número de declarações fiscais entregues com TA tem-se mostrado também bastante significativo, como se pode constatar da leitura da Tabela 2.

⁴² ANA DINIS, ANTÓNIO MARTINS e CIDÁLIA LOPES, *A special feature of corporate income taxation in Portugal: the autonomous taxation of expenses*, International Journal of Law and Management, 2017, Vol. 59 Issue:4, pp.489-503.

⁴³ Consulta em 28 de dezembro de 2021.

Tabela 2 – IRC liquidado e Tributação Autónoma: número de declarações fiscais (2005-2019)

Ano	2005	2007	2009	2011	2013	2015	2017	2019
IRC liquidado: número de declarações	136.645	135.741	119.620	107.510	126.600	151.659	175.151	217.341
Tributação autónoma (TA): número de declarações	149.965	162.438	161.240	159.601	153.554	161.659	179.439	204.453
Tributação autónoma (TA): número de declarações (variação face a 2005)	-	8.32%	7.52%	6.43%	2.39%	7.80%	19.65%	36.33%
declarações com TA/declarações com IRC liquidado	110%	120%	135%	148%	121%	107%	102%	94%

Fonte⁴⁴: Adaptado: AT in http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/

É possível observar na Tabela 2 que, e com exceção única no ano 2019, em que o número de declarações com TA diminuiu em comparação com o número de declarações com IRC liquidado, o número de declarações com TA tem desde 2005 vindo a ser superior ao número de declarações com IRC liquidado. Acresce que em 2019 o número de declarações entregues com TA foi de 204.453 declarações, representando um aumento de mais de 36% das declarações face ao ano 2005.

Faz, pois, sentido que para António Carlos Dos Santos e António Martins⁴⁵ esta forma de tributação adicional, que inicialmente visava, essencialmente, penalizar alguns tipos de despesas consideradas abusivas, atualmente represente também uma garantia de arrecadação de receita fiscal.

E como tal, Ana Dinis e António Martins⁴⁶ defendem que a TA é relevante na tributação das sociedades em Portugal, já que mesmo existindo sociedades que não entreguem quaisquer declarações com IRC a pagar, pagarão pelo menos TA. Defendem os autores que a TA é, portanto, uma medida de cumprimento fiscal das empresas, em particular as de pequena dimensão, que de outra forma

⁴⁴ Consulta em 28 de dezembro de 2021.

⁴⁵ ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS e ANTÓNIO MARTINS, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, 2009, Lisboa, Ministério das Finanças.

⁴⁶ ANA DINIS e ANTÓNIO MARTINS, *Country Note: Portuguese Chartered Accountants' Perceptions of SME Tax Compliance: The Role of Taxing Expenses*, 2021, 49, Intertax, Issue 3, pp. 292-300.

não pagariam qualquer imposto⁴⁷. Acresce que, nessa circunstância, as sociedades pagam TA mesmo quando não teriam IRC a pagar, uma vez que as despesas que à TA são sujeitas fazem parte da atividade normal das sociedades e das quais as sociedades não podem abdicar⁴⁸.

À TA está intrínseca ainda uma problemática permanente, assente no surgimento de entendimentos divergentes, nos tribunais em Portugal, em especial, no Centro de Arbitragem Administrativa e Fiscal, doravante CAAD, relacionados com a apreciação de questões fundamentais, tal como se apresenta na Tabela 3, o que explica a complexidade atual da TA.

Tabela 3 –IRC –Jurisprudência do CAAD sobre tributação autónoma (número de casos)

Ano	Número de casos	Número de casos (complexidade)
2021	44	6
2020	43	6
2019	87	12
2018	63	13
2017	73	24
2016	59	13
2015	24	5
2014	38	14
2013	6	0
2012	6	1
Total	436	94

Fonte:⁴⁹ Adaptado: CAAD in <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>

De facto, e como podemos analisar na Tabela 3, de 2012⁵⁰ até 2021, o CAAD apreciou 436 processos relacionados com a TA, sendo que em 94 foi feita referência à complexidade fiscal da TA.

Verifica-se, pois, no período em análise, que, apesar do número de casos no CAAD relativos à TA ter sido mais elevado em 2019, o maior registo de processos julgados em que é referida a complexidade tributária da TA ocorreu em 2017. Curiosamente, trata-se do ano em que entrou em vigor a Lei n.º

⁴⁷ Os autores referem que em 2018 mais de 61% das empresas não tinham pago IRC em Portugal, mas 39% das empresas pagaram TA.

⁴⁸ ANTÓNIO MARTINS, *International Investors and Corporate Taxation: How Many Tax Rates to Look For?*, *Journal of Taxation of Investments*, 2017, 34(4), 67–78.

⁴⁹ Consulta em 17 de janeiro de 2022.

⁵⁰ Data de constituição do CAAD.

114/2017, de 29 de dezembro⁵¹, que gerou um aumento do número de litígios, nomeadamente pelo facto de a norma ter carácter interpretativo.

Sucedede que, desde 2018 até 2021, se verificou uma diminuição contínua do número de processos cujo objeto de discussão estava relacionado com a complexidade fiscal, a qual poderá ser explicada pela estagnação das alterações na lei, que só voltaram a ser introduzidas pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março⁵². No entanto, a complexidade tributária continuou a ser objeto de litígio, o que comprova que a TA é controversa e de difícil interpretação, conduzindo à necessidade de recorrer a tribunais para sanear os conflitos entre os contribuintes e a AT.

A este propósito, vejamos a decisão arbitral tributária proferida no âmbito do Processo n.º 262/2020-T, de 6 de janeiro de 2021, segundo o qual a Requerente, sociedade comercial anónima que exercia, maioritariamente, a atividade de entrega ao domicílio de produtos alimentares, solicitava a apreciação da legalidade da decisão de indeferimento por parte da Requerida, AT, da reclamação graciosa apresentada contra a autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2018, na parte correspondente à TA incidente sobre os encargos com motociclos utilizados no âmbito da sua atividade comercial.

A Requerente defendia que estes gastos eram justificados pelo seu carácter empresarial, ficando, assim, ilidida a presunção de TA do artigo 88.º do CIRC, pelo que, os seus n.ºs 3, 6 e 9, limitavam-se a consagrar presunções *iuris tantum*⁵³, suscetíveis de serem ilididas por prova em contrário.

⁵¹ A Lei do Orçamento de Estado para 2018 introduziu um novo número (21) ao artigo 88.º do CIRC, o qual estabelecia que não podia ser efetuada quaisquer deduções ao montante global da liquidação da TA, ainda que estas decorressem de legislação especial.

⁵² Com a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, verificaram-se três alterações no artigo 88.º do CIRC: a aplicação da taxa de TA de 10% aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, de mercadorias, motos e motociclos, com custo de aquisição inferior a 27.500€, em vez do limite anterior de 25.000€, e de 27,5% aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, de mercadorias, motos e motociclos passou a aplicar-se às despesas entre os 27.500€ e os 35.000€, em vez do intervalo anterior entre os 25.000€ e os 35.000€; as viaturas ligeiras de passageiros movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL) deixaram de beneficiar de redução das taxas, passando agora a estar sujeitas às taxas gerais de TA; e a taxa de agravamento de 10 pontos percentuais, aplicada às entidades que apuram prejuízo fiscal, deixou de ser aplicável no período de tributação de início de atividade e no período seguinte (além das disposições transitórias previstas para apoio às micro pequenas e médias empresas, no âmbito da Covid-19, nos termos da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro e da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho).

⁵³ Que se referem à TA sobre os encargos relacionados com viaturas e encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal.

Este entendimento não foi acolhido pelo CAAD, uma vez que, segundo a decisão arbitral tributária, as disposições legais que estabelecem a TA constituem normas de incidência tributária que não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário, ou seja, não é possível afastar a incidência da TA por prova em contrário⁵⁴, por isso o tribunal arbitral julgou improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC do exercício de 2018.

Nesta decisão, é mencionado que, “(...) a razão de ser das tributações autónomas é complexa (...)”, fazendo, assim, referência à complexidade que subjaz à TA.

Ainda a este respeito, no Processo n.º 370/2020-T, de 20 de maio de 2021, pretendia-se averiguar se as transferências bancárias efetuadas pela Requerente, sujeito passivo de IRC que se dedicava à exploração comercial de farmácias, para a conta bancária de outra sociedade, consubstanciam despesas não documentadas para efeitos de TA.

Visto que a Requerente apenas detinha os extratos bancários para justificar contabilisticamente as referidas transferências e que estes não correspondem a suporte documental de nível contabilístico que permita especificar a sua natureza, origem ou finalidade, tais despesas não poderão ser enquadradas como não documentadas, e, por esse motivo, sujeitas a TA, pelo que o Tribunal decidiu julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral relativo ao ato de liquidação adicional de IRC e respetivos juros compensatórios, do exercício de 2015, no que respeita às TA impugnadas.

Dada a tramitação e complexidade do processo, a decisão arbitral não foi proferida no prazo legalmente estabelecido no n.º 1 do artigo 21.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, o qual corresponde a seis meses, pelo que o Tribunal procedeu à prorrogação do prazo para ser emitida decisão, ficando novamente demonstrada a complexidade da TA.

Importa ainda referir que, no Processo n.º 459/2020-T, de 5 de fevereiro de 2021, a Requerida, AT, entre vários aspetos, efetuou uma correção relativa ao exercício de 2016, respeitante a remunerações a membros do Conselho de Administração da Requerente, sociedade comercial anónima que se dedicava à

⁵⁴ Em igual sentido pronunciou-se o Acórdão n.º 1/2021, do Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de junho.

administração de fundos de investimento mobiliário ou imobiliário, uma vez que foram pagas remunerações variáveis aos referidos membros não tendo, porém, sido sujeitas a TA.

O Tribunal Arbitral, entre vários aspetos, decidiu anular a liquidação de IRC, em relação ao montante respeitante às referidas remunerações variáveis.

No decorrer da decisão, é referida novamente a complexidade que subjaz à TA, na medida em que o procedimento inspetivo não foi concluído no prazo de seis meses, de acordo com o n.º 2 do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, devido à complexidade das operações e ao seu enquadramento fiscal, pelo que foi solicitada a prorrogação do prazo do procedimento de inspeção por um período de 3 meses, nos termos do n.º 3 do mesmo preceito.

A TA é, assim, vista como uma matéria complexa, sobre a qual não se consegue alcançar um consenso entre os diversos intervenientes, na medida em que parece ter como objetivo a tributação de despesas efetuadas no âmbito empresarial, ao invés da tributação de algum tipo de rendimento, ficando as empresas sujeitas a este tributo, mesmo não tendo um rendimento tributável.

A par disto, a complexidade da implementação da TA envolve diretamente os contabilistas certificados portugueses (doravante CC), no que diz respeito ao tratamento contabilístico e fiscal desta tributação adicional, às alterações do Direito Tributário, à dificuldade em interpretar a lei e à diversidade das taxas de imposto.

Ana Dinis, António Martins e Cidália Lopes⁵⁵ argumentam, assim, que, no caso do sistema tributário português, o papel dos CC é extremamente importante no contexto do imposto sobre as empresas, uma vez que lidam diariamente com a complexidade fiscal, estão mais familiarizados e detêm um maior conhecimento acerca dos problemas decorrentes da complexidade tributária.

Deste modo, e relativamente à complexidade da TA, na próxima secção apresentaremos um estudo que envolveu os CC portugueses, e cujo entendimento é fundamental de aferir na presente investigação.

⁵⁵ ANA DINIS, ANTÓNIO MARTINS e CIDÁLIA LOPES, *supra* nr. 39.

2. A COMPLEXIDADE DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA: EVIDÊNCIA EMPÍRICA EM PORTUGAL

Para o desenvolvimento desta parte da investigação, e no sentido de alcançar o objetivo a que nos propomos, foi desenvolvido um questionário a fim de se testarem as hipóteses de investigação, considerando o papel dos CC em Portugal, já que, como sabemos, a eventual complexidade da implementação da TA envolve diretamente os CC.

Este instrumento de investigação foi utilizado em estudos semelhantes, considerando a perceção dos contabilistas em matérias da sua responsabilidade (ver, por exemplo, os estudos internacionais de Adeleke Adekoya, Collins Oboh e Obafemi Oyewumi⁵⁶, Angus Duff, Phil Hancock e Neil Marriott⁵⁷, Riad Makdissi, Anita Nehme e Mira Khawaja⁵⁸, e Teddy Kwakye, Emerald Welbeck, Godfred Owusu e Fred Anokye⁵⁹).⁶⁰

2.1. Hipóteses de investigação

Os contribuintes têm vindo a constatar que são cada vez mais responsáveis pelos seus assuntos fiscais e pelo cumprimento das suas obrigações tributárias. Porém, alguns contribuintes, por não terem capacidade para lidar com essas responsabilidades, procuram a ajuda de profissionais da área tributária, os quais desempenham papéis relevantes em diversos sistemas fiscais.

Nesse sentido, e segundo o entendimento de Binh Tran-Nam, Phil Lignier, e Chris Evans⁶¹, os contribuintes que utilizam os serviços tributários necessitam de apoio de contabilistas na preparação dos impostos, na medida em que é

⁵⁶ ADELEKE ADEKOYA, COLLINS OBOH E OBAFEMI OYEWUMI, *Accountants perception of the factors influencing auditors' ethical behaviour in Nigeria*, Heliyon, 2020, 6(6), e04271.

⁵⁷ ANGUS DUFF, PHIL HANCOCK e NEIL MARRIOTT, *The role and impact of professional accountancy associations on accounting education research: An international study*, British Accounting Review, 2020, 52(5), 100829.

⁵⁸ RIAD MAKDISSI, ANITA NEHME e MIRA KHAWAJA, *The Effect of the Chartered Accountant's Work on the Sustainability of the Lebanese Companies*, Open Journal of Accounting, 2020, 09(02), 15–29.

⁵⁹ TEDDY KWAKYE, EMERALD WELBECK, GODFRED OWUSU e FRED ANOKYE, *Determinants of intention to engage in Sustainability Accounting & Reporting (SAR): the perspective of professional accountants*, International Journal of Corporate Social Responsibility, 2018, 3(1).

⁶⁰ Entre nós, destacamos os estudos que usaram uma metodologia de investigação semelhante: ANA BORREGO e FRANCISCO CARREIRA, *The Perception of Portuguese Accountants on the Impact of the Implementation of E-Accounting With SAFT-PT*, Handbook of Research on Accounting and Financial Studies, (L. Farinha, A. Baltazar Cruz and J. Renato Sebastião eds., Business Science Reference), 2020, 63–81; ANA DINIS, e ANTÓNIO MARTINS, supra nr. 37.

⁶¹ BINH TRAN-NAM, PHIL LIGNIER, e CHRIS EVANS, supra nr. 13.

expetável que a elaboração por estes profissionais seja mais precisa do que se fosse efetuada pelos próprios contribuintes. Acresce que, para os autores, os serviços prestados aos contribuintes pelos contabilistas são considerados necessários devido à complexidade da legislação, tendo em consideração que os sistemas tributários são cada vez mais complexos. É por isso que para Judith Freedman⁶², os contabilistas reclamam também da incerteza e da incoerência que surgem quando um sistema é complexo. Além disso, o aumento das consultas a estes profissionais por parte dos contribuintes pode criar mais complexidade e, em última análise, maior incerteza.

Considerando, portanto, que a experiência e a prática profissional dos contabilistas têm surgido em estudos como sendo relevantes na aferição das políticas fiscais (veja-se a título de exemplo os estudos de Riad Makdissi, Anita Nehme e Mira Khawaja⁶³ e De Adeleke Adekoya, Collins Oboh e Obafemi Oyewumi⁶⁴), olharemos nesta secção para os pontos de vista dos CC em Portugal, na qualidade de consultores das empresas, nomeadamente no que diz respeito ao cálculo da TA, às alterações e interpretação da lei fiscal, bem como à diversidade das taxas de TA e aos conflitos judiciais, envolvendo contribuintes e AT.

Nesse sentido, são apresentadas as seguintes hipóteses de investigação:

Hipótese 1: Existem diferenças nas perceções dos CC sobre a TA, relativas à dificuldade de interpretação da lei, às alterações legislativas constantes, à diversidade de taxas, ao trabalho na preparação da informação contabilística e fiscal e aos conflitos judiciais, dependendo da experiência e prática profissional dos CC.

Hipótese 2: Existem diferenças nas perceções dos CC sobre a TA, relativas à dificuldade de interpretação da lei, às alterações legislativas constantes, à diversidade de taxas, ao trabalho na preparação da informação contabilística e fiscal e aos conflitos judiciais, dependendo do número de sociedades à responsabilidade dos CC.

⁶² JUDITH FREEDMAN, *supra* nr. 9.

⁶³ RIAD MAKDISSI, ANITA NEHME e MIRA KHAWAJA, *supra* nr. 58.

⁶⁴ ADELEKE ADEKOYA, COLLINS OBOH E OBAFEMI OYEWUMI, *supra* nr. 56.

2.2. Amostra e estatística descritiva

Da aplicação do questionário aos CC resultaram 945 respostas válidas. Dos CC respondentes, 17.1% têm até 10 anos de experiência profissional, 31.3% dos CC respondentes exercem a profissão entre 11 e 20 anos, e dos CC respondentes 51.6% têm mais de 20 anos de experiência profissional. Quanto ao número de sociedades pelos quais são responsáveis, quase 84% dos CC inquiridos têm à sua responsabilidade até 30 empresas, sendo que cerca de 9% e 7% dos CC respondentes são responsáveis por um número de 31 até 50 empresas, e mais de 50 empresas, respetivamente.

A Tabela 4 mostra a perceção dos CC relativamente a cada item respeitante à complexidade da tributação autónoma.

Tabela 4- Perceção dos CC sobre a complexidade da tributação autónoma

	Contabilistas Certificados (N)	%
Grau de dificuldade de interpretação da lei	367	38.8
Alterações frequentes da lei	509	53.9
Diversidade de taxas	619	65.5
Exigência na preparação da informação contabilística e fiscal	617	65.3
Conflitos judiciais	522	55.2

Os resultados mostram que a maioria dos CC inquiridos concorda que as regras de TA mudam frequentemente (53.9%), o que torna o processo de atualização fiscal muito difícil, e conseqüentemente aumenta o grau de dificuldade de interpretação da lei fiscal (38.8%), que a diversidade das taxas de TA é excessiva (65.50%), que o apuramento da TA requer muito trabalho na preparação da informação contabilística e fiscal (65.3%) e, finalmente, que as regras da TA geram frequentemente disputas legais entre a AT e os contribuintes (55.2%). Todavia, importa referir que, de entre os cinco itens respeitantes à complexidade da TA que constavam do inquérito aos CC, o grau de dificuldade da interpretação da lei não só fica abaixo dos outros quatro, como nem chega a atingir os 40%.

2.3. Análise de dados e discussão de resultados

Para testar as hipóteses de investigação, foi efetuada uma análise bivariada. O objetivo foi em primeiro lugar estudar a associação entre a perceção que os CC inquiridos têm sobre a complexidade da TA, considerando a sua

experiência profissional e o número de sociedades pelos quais são responsáveis.

As correlações das variáveis e dos seus elementos constituintes foram avaliadas utilizando o coeficiente de *Pearson*. Na análise estatística foi utilizada a versão 28 do *Software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

A Tabela 5 apresenta as correlações das características profissionais dos CC inquiridos com a sua perceção sobre a complexidade da TA, considerando a interpretação e alterações da legislação, a diversidade de taxas de tributação, a exigência na preparação da informação contabilística e fiscal, e o número de conflitos judiciais relativos à tributação autónoma.

Tabela 5- Análise bivariada: coeficiente de Pearson - correlações entre as características profissionais dos CC e a sua perceção sobre a complexidade da tributação autónoma

Caraterísticas profissionais dos CC inquiridos		Grau de dificuldade de interpretação da lei	Alterações frequentes da lei	Diversidade de taxas	Exigência na preparação da informação contabilística e fiscal	Conflitos judiciais
experiência profissional	Coeficiente de Correlação (R)	0.034	0.074*	0.097**	0.100**	0.136**
	p	0.300	0.025	0.003	0.002	0.000
número de sociedades	Coeficiente de Correlação (R)	0.071*	0.045	0.052	0.009	0.023
	p	0.030	0.170	0.115	0.784	0.488

Dos resultados obtidos é possível perceber-se que quanto maior a experiência dos CC inquiridos, maior é a perceção que os CC têm das alterações frequentes das regras da TA (correlação significativa positiva, R=7.4%), bem como aumenta a perceção dos CC sobre a excessividade de taxas de ta (correlação significativa positiva, R=9.7%). Do mesmo modo, à medida que aumenta a experiência profissional aumenta a perceção dos CC sobre a exigência na preparação da informação contabilística e fiscal (correlação significativa positiva, R=10%), e aumenta também a perceção que os CC têm sobre a os conflitos judiciais que a TA gera entre a autoridade tributária e os contribuintes (correlação significativa positiva, R=13.6%).

Quanto à associação entre a perceção que os CC inquiridos têm sobre o grau de dificuldade de interpretação das regras da TA, os resultados revelam que a perceção dos CC inquiridos aumenta à medida que aumenta o número de

sociedades pelas quais são responsáveis (correlação significativa positiva, $R=7.1\%$).

Assim, de forma a diminuir a dificuldade de interpretação da lei, as alterações legislativas constantes, a diversidade de taxas, o trabalho na preparação da informação contabilística e fiscal e aos conflitos judiciais, o legislador deveria identificar e eliminar as normas da TA que conduzem à incerteza na sua aplicação e tal deveria ser efetuado de forma célere, coerente e sem margem para ambiguidade.

Tais normas deverão ser necessárias, acessíveis, transparentes e simples, de forma a reforçar a confiança dos contribuintes.

O legislador deveria igualmente ter em atenção a simplificação desta tributação, que deverá ser eficiente e contínua, na medida em que poderá originar, não só a redução do planeamento, da evasão e da fraude fiscais, como igualmente da insegurança jurídica, conduzindo, desta maneira, à diminuição do incumprimento fiscal por parte dos contribuintes.

Se tal sucedesse, iria permitir reduzir o valor dos custos provenientes da atividade de produção legislativa ou com os tribunais, e, conseqüentemente, diminuir os elevados custos legais e legislativos que estão associados a este tipo de tributação.

Assim, o equilíbrio entre a simplicidade e a complexidade poderia ser alcançado, na medida em que, uma legislação mais simples e menos complexa permitiria obter um nível aceitável de conformidade fiscal.

CONCLUSÃO

Os estudos realizados conduzem-nos à conclusão de que a problemática da complexidade dos sistemas fiscais modernos se verifica tanto nos países desenvolvidos como nos em via de desenvolvimento, implicando custos significativos e resultando num excessivo número de litígios fiscais.

Verifica-se, por isso, a necessidade de atuar com vista à modernização da legislação fiscal para que os sistemas fiscais se adaptem aos desafios do mundo atual e respondam às exigências de certeza através da criação de uma base conceptual única, coerente e sem ambigüidades, fortalecendo a confiança dos cidadãos e, conseqüentemente, reduzindo os custos inerentes ao cumprimento fiscal e à resolução da litigância fiscal.

A complexidade do sistema fiscal português está também associada à existência, em IRC, da TA, tributação adicional que incide sobre determinados encargos e que tem sido alvo de constante litígio entre a AT e as empresas. Apesar da sua complexidade, a TA é uma componente importante da receita fiscal, verificando-se que o peso da TA nas receitas fiscais tem registado, nos últimos anos, uma evolução crescente, existindo mesmo sociedades que, na declaração de autoliquidação de IRC, apenas apresentam a pagar o valor relativo à TA, uma vez que esta é independente da obtenção de lucro. Por isso, a TA é uma garantia de arrecadação de receita fiscal.

Consta-se, no entanto, que à TA está associada demasiada complexidade e litigância, em especial no CAAD. Desde a sua constituição, em 2012, o CAAD já apreciou 436 processos relacionados com a TA sendo que em mais de 21% destes casos é feita referência à complexidade fiscal da TA, o que pode constituir um fator de menor atratividade do nosso sistema fiscal. Assim, é possível concluir que qual o nível de contencioso tributário subjacente à TA em Portugal e levado ao CAAD é significativo.

No sistema fiscal português, o papel dos CC é extremamente relevante, particularmente no caso da tributação das sociedades. E, por isso, a complexidade da implementação da TA envolve diretamente estes profissionais no que diz respeito ao tratamento contabilístico e fiscal desta tributação adicional, uma vez que são eles os responsáveis pela autoliquidação do IRC, em que se inclui o apuramento da TA.

Assim, analisando a perceção dos CC sobre a complexidade da tributação autónoma nos diversos motivos que contribuem para a complexidade do Direito Tributário, é possível constatar que a maioria dos CC inquiridos concorda que as regras de TA mudam frequentemente, aumentando o grau de dificuldade de interpretação da lei fiscal e que a diversidade das taxas de TA é excessiva e o apuramento da TA requer muito trabalho na preparação da informação contabilística e fiscal. Conclui-se, ainda, que os CC inquiridos concordam maioritariamente que as regras da TA geram frequentemente disputas legais entre a AT e os contribuintes.

Fazendo o estudo da associação entre a perceção que os CC inquiridos têm sobre a complexidade da TA, considerando a sua experiência profissional e o número de sociedades pelos quais são responsáveis, podemos concluir que

estas são características profissionais que influenciam aquela percepção dos CC. Dos resultados obtidos é possível perceber-se que quanto maior a experiência dos CC inquiridos, maior é a percepção destes têm das alterações frequentes das regras da TA, sobre a excessividade de taxas de TA, sobre a exigência na preparação da informação contabilística e fiscal e sobre a os conflitos judiciais que a TA gera entre a AT e os contribuintes. Por outro lado, a percepção dos CC sobre o grau de dificuldade de interpretação das regras da TA aumenta à medida que aumenta o número de sociedades pelas quais são responsáveis.

Perante as exigências que se colocam aos sistemas fiscais modernos, no que respeita à necessária conciliação entre a simplicidade, a eficiência e eficácia, nomeadamente quanto à necessária arrecadação de receita fiscal, consideramos que o nosso estudo fornece contributos no sentido de perceber a necessidade de serem adotadas medidas de simplificação quanto à componente da TA em Portugal, como forma de atenuar a complexidade fiscal, ampliar o entendimento da lei e alcançar a melhoria do sistema tributário, incluindo a gestão dos conflitos judiciais que a lei fiscal origina.

Assim, somos da opinião de que, como defendem os autores Victor Thuronyi e Isabel Espejo⁶⁵, os decisores de política fiscal poderiam socorrer-se de uma ferramenta de controlo que permitisse a recolha de informação sobre os problemas associados à TA. Para, por exemplo, atenuar o grau de dificuldade de interpretação da lei, promovendo a clareza do processo de elaboração da lei nomeadamente através da promoção da transparência⁶⁶, de uma melhor compreensão da TA no sistema fiscal português e do envolvimento de todos os intervenientes nesse processo (aumentando a participação pública). Como também sustentam estes autores, e com quem concordamos, uma forma de colmatar as alterações frequentes da lei seria a aplicação de controlo interno à evolução da performance da lei, que a nosso ver poderia ser efetivada através da implementação de cláusulas de estabilidade fiscal. Quanto à diversidade de taxas de TA e conseqüente exigência aos profissionais de contabilidade, na preparação da informação contabilística e fiscal, entendemos que esta poderia ser atenuada através de um acompanhamento permanente e especializado da

⁶⁵ VICTOR THURONYI e ISABEL ESPEJO, *supra* n. 16.

⁶⁶ No mesmo sentido, JOÃO CAUPERS, MARTA TAVARES DE ALMEIDA e PIERRE GUIBENTIF, *supra* n. 14.

AT sobre a temática da TA em particular. Por fim, e porque mais uma vez concordamos com a perspetiva dos supracitados autores, julgamos que os conflitos judiciais poderiam ser reduzidos se se evitasse o surgimento de novos litígios com questões já resolvidas anteriormente pelos Tribunais, nomeadamente se fosse permitido à AT a resolução de litígios fundamentados na sua posição pública face aos diversos casos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEKOYA, ADELEKE; OBOH, COLLINS; e OYEWUMI, OBAFEMI, *Accountants perception of the factors influencing auditors' ethical behaviour in Nigeria*, Heliyon, 6(6), e04271, 2020;

BARRIOS, SALVADOR; D'ANDRIA, DIEGO; e GESUALDO, MARIA, *Reducing tax compliance costs through corporate tax base harmonization in the European Union*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 41, 100355, 2020;

BORREGO, ANA; e CARREIRA, FRANCISCO, *The Perception of Portuguese Accountants on the Impact of the Implementation of E-Accounting With SAFT-PT*, Handbook of Research on Accounting and Financial Studies, (L. Farinha, A. Baltazar Cruz and J. Renato Sebastião eds., Business Science Reference), 63–81, 2020;

BORREGO, ANA, *Diploma da Fiscalidade Verde – Finalmente uma green tax reforma integrada em Portugal?*, Revista De Gestão Social E Ambiental, 10(3), 51–68, 2016;

BUDAK, TAMER; JAMES, SIMON; e SAWYER, ADRIAN, *The Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World*. James S., Sawyer A., Budak T. (eds): The Complexity of Tax Simplification, London, Palgrave Macmillan, 2016;

BUTT, DANIEL, *The Capacity of Courts to Handle Complexity*, Oxford, The Foundation for Law, Justice and Society, 2009;

CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2a Edição, Coimbra, Almedina, 2015;

CAUPERS, JOÃO; ALMEIDA, MARTA TAVARES DE; e GUIBENTIF, PIERRE, *Feitura das Leis: Portugal e a Europa*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2014;

DEMIN, ALEXANDER, *Certainty and Uncertainty in Tax Law: Do Opposites Attract?*, Laws, 2020, 9(4), 1-30, 2020;

DINIS, ANA, *O regime espanhol de módulos e a simplificação fiscal: uma apreciação crítica*, Ensaios sobre regimes de simplificação tributária, Coordenação MARTINS, ANTÓNIO e TABORDA, DANIEL, pp. 141-168, Coimbra, Almedina, 2021;

DINIS, ANA e MARTINS, ANTÓNIO, *Country Note: Portuguese Chartered Accountants' Perceptions of SME Tax Compliance: The Role of Taxing Expenses*, 49, Intertax, Issue 3, pp. 292-300, 2021;

DINIS, ANA; MARTINS, ANTÓNIO; e LOPES, CIDÁLIA, *A special feature of corporate income taxation in Portugal: the autonomous taxation of expenses*, International Journal of Law and Management, Vol. 59 Issue:4, pp.489-503, 2017;

DINIS, ANA; MARTINS, ANTÓNIO; e LOPES, CIDÁLIA, *The Autonomous Taxation of Corporate Expenses in Portugal. Empirical evidence of the Portuguese chartered accountants' perceptions of corporate taxation*, Accounting, Economics, and Law: A Convivium, 2019;

DUFF, ANGUS; HANCOCK, PHIL; e MARRIOTT, NEIL, *The role and impact of professional accountancy associations on accounting education research: An international study*, British Accounting Review, 52(5), 100829, 2020;

FISHER, ELIZABETH, *The Capacity of Courts to Handle Complex Cases: Lessons from Technological Risk Regulation*, Oxford, The Foundation for Law, Justice and Society, 2009;

FREEDMAN, JUDITH, *Lord Hoffmann, tax law and principles*, Faculty of Law, University of Oxford, Vol. Paper No 14/2015, 2015;

FREEDMAN, JUDITH, *Managing tax complexity: the institutional framework for tax policy – making and oversight*, Working Papers 1508, Oxford University Centre for Business Taxation, 2015;

GAMBO, EL-MAUDE; MAS'UD, ABDULASALAM; NASIDI, MUSTAPHA e OYEWOLE, OGINNI, *Tax complexity and tax compliance in African self-assessment environment*, International Journal of Management Research & Review, 4(5), 575–583, 2014;

GARCÍA, SANTIAGO ÁLVAREZ e MOLINA, PEDRO M. HERRERA, *La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios*, Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, 16, 3-161, 2004;

GARCIMARTÍN, CARLOS, *¿Qué viabilidad tiene en el momento actual la imposición sobre sociedades?*, Dossieres EsF, 20, 17-20, 2015;

HASSELDINE, JOHN e MORRIS, GREGORY, *Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection*, Accounting Forum, 37(1), 1-14, 2013;

HUERTA, JESÚS RUIZ, *Fiscalidad: Eficiencia y Equidad*, Dossieres EsF, 20, 4-9, 2015; ISA, KHADIJAH, *Tax complexities in the Malaysian corporate tax system: minimise to maximise*, International Journal of Law and Management, 56(1), 50-65, 2013;

JAMES, SIMON e ALLEY, CLINTON, *Tax compliance, self-assessment and tax administration*, Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 2, 2, pp. 27-42, 2002;

KWAKYE, TEDDY; WELBECK, EMERALD; OWUSU, GODFRED; e ANOKYE, FRED, *Determinants of intention to engage in Sustainability Accounting & Reporting (SAR): the perspective of professional accountants*, International Journal of Corporate Social Responsibility, 3(1), 2018;

MARTINS, ANTÓNIO, *International Investors and Corporate Taxation: How Many Tax Rates to Look For?*, Journal of Taxation of Investments, 34(4), 67–78, 2017;

MAKDISSI, RIAD; NEHME, ANITA; e KHAWAJA, MIRA, *The Effect of the Chartered Accountant's Work on the Sustainability of the Lebanese Companies*, Open Journal of Accounting, 09(02), 15–29, 2020;

PEÑARRUBIA, DIEGO e SAURA, PEDRO, *Diez costes del fraude fiscal y los paraísos fiscales y diez propuestas para combatirlos*, *Dossieres EsF*, 20, 35-38, 2015;

RAMOS, DIOGO e MATOS, PEDRO, *Portugal*, *Law Business Research, Tax Disputes and Litigation Review*, Seventh Ed., pp. 275–286, 2019;

SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUÍS, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007;

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS DOS e MARTINS, ANTÓNIO, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, Lisboa, Ministério das Finanças, 2009;

SLEMROD, JOEL, *Tax Compliance and Enforcement*, *Journal of Economic Literature*, 57 (4): 904-54, 2019;

THURONYI, VICTOR e ESPEJO, ISABEL, *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Legal Department of the International Monetary Fund, 2013;

TRAN-NAM, BINH e EVANS, CHRIS, *Towards the Development of a Tax System Complexity Index*, *Fiscal Studies*, 35(3), 341–370, 2014;

TRAN-NAM, BINH e WALPOLE, MICHAEL, *Tax disputes, litigation costs and access to tax justice*, *EJournal of Tax Research*, 14(2), 319–336, 2016;

TRAN-NAM, BINH; EVANS, CHRIS; KREVER, RICHARD e LIGNIER, PHILIP ANDRE, *Managing Tax Complexity: The State of Play after Henry*, *Economic Papers: A Journal of Applied Economics and Policy*, 35(4), 347-358, 2016;

TRAN-NAM, BINH; LIGNIER, PHILIP ANDRE; e EVANS, CHRIS, *The impact of recent tax changes on tax complexity and compliance costs: A tax practitioners' perspective*, *Australian Tax Forum*, 31(3), 455-479, 2016;

ZWICK, ERIC, *The Costs of Corporate Tax Complexity*, *American Economic Journal: Economic Policy*, 13 (2), 467-500, 2021.

Data de submissão do artigo:04/02/2022

Data de aprovação do artigo: 22/07/2022

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt