

DA COMPLEXIDADE DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA NA JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL TRIBUTÁRIA DO CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

THE COMPLEXITY OF AUTONOMOUS TAXATION IN THE TAX ARBITRATION JURISPRUDENCE OF THE CENTER FOR ADMINISTRATIVE ARBITRATION

Rita Gigante¹; Ana Dinis²; Liliana Pereira³

Resumo

A presente investigação tem como objetivo global a análise da complexidade da Tributação Autónoma (abreviadamente designada por TA), no contexto do sistema fiscal português, numa abordagem à jurisprudência arbitral tributária do Centro de Arbitragem Administrativa (doravante CAAD). A frequente litigância existente entre os contribuintes e a Autoridade Tributária e Aduaneira (abreviadamente designada por AT) acerca desta tributação adicional justifica a pertinência do presente estudo, pelo que, a partir da análise de jurisprudência arbitral tributária, mais concretamente de 443 processos do CAAD, cujo objeto de discussão correspondia à problemática da TA, constatou-se que a litigância, nos tribunais arbitrais, é significativa, resultando num excessivo nível de contencioso tributário existente entre os contribuintes e a AT. Por isso, para o estudo em causa, foram selecionadas 93 decisões arbitrais relacionadas com a complexidade tributária da TA, a partir das quais se verificou que a existência de um elevado número de processos no CAAD se encontra associado a um elevado valor gasto com custas processuais e cujos custos relacionados com os processos acerca da TA e levados ao CAAD são bastante dispendiosos, principalmente para os contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação Autónoma; Centro de Arbitragem Administrativa; Complexidade; Custas Processuais; Litigância.

Abstract

This research has the overall objective of analyzing the complexity of the Autonomous Taxation (hereinafter TA), in the context of the Portuguese tax system, through an approach to the tax arbitration case law of the Administrative Arbitration Center (hereinafter CAAD). The frequent litigation between taxpayers and the Portuguese Tax and Customs Authority (abbreviated as AT) about this additional tax justifies the relevance of this study. Based on the analysis of tax arbitration jurisprudence,

¹ a21597@alunos.ipca.pt; Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

² adinis@ipca.pt; Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade, Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

³ lpereira@ipca.pt; Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade, Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

more specifically of 443 CAAD cases, whose object of discussion corresponded to the TA issue, it was found that the litigation in arbitration courts is significant, resulting in an excessive level of tax litigation between taxpayers and the AT. Therefore, for the study in question, 93 arbitration decisions related to the tax complexity of the TA were selected, from which it was found that the existence of a high number of cases in CAAD is associated with a high amount spent on procedural costs, and that the costs related to cases about the TA and brought before CAAD are quite expensive, especially for taxpayers.

KEYWORDS: Autonomous Taxation; Administrative Arbitration Center; Complexity; Litigation Costs, Litigation

1. INTRODUÇÃO

Nos tribunais, em especial nos arbitrais, tem-se registado uma divergência de entendimentos no que respeita à apreciação de questões fundamentais acerca da problemática da Tributação Autónoma, abreviadamente designada por TA.

ELENA VILLAR-RUBIO, PEDRO ENRIQUE BARRILAO GONZALEZ, E JUAN DELGADO-ALAMINOS⁴ defendem que um sistema tributário, além de ser abordado quanto à estrutura tributária, também deve ser analisado sob o ponto de vista da eficiência e eficácia da Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT, que se encontra encarregue de a vigiar.

Segundo JOAQUIM FREITAS ROCHA⁵, a complexidade normativa torna difícil o cumprimento das responsabilidades tributárias por parte dos contribuintes, assim como o entendimento das consequências que podem advir das suas ações, por isso os decisores de política fiscal devem conhecer aprofundadamente os efeitos das suas decisões, tanto os que a AT poderá ter de suportar em termos administrativos, como os encargos que os contribuintes poderão ter de sustentar, tal como defende CIDÁLIA LOPES⁶.

Veja-se que, a título exemplificativo, o número de processos no Centro de Arbitragem Administrativa, abreviadamente designado por CAAD, cuja matéria de discussão está relacionada com a TA, aumentou drasticamente nos últimos anos, registando-se, desde 2012 até à atualidade⁷, mais de 400 processos decididos, dos quais em mais de 90 é mencionada, de forma direta pelos árbitros, a complexidade da aplicação da norma da TA.

Apesar do aumento acentuado das decisões proferidas pelo CAAD, é certo que, como será desenvolvido adiante, a sua resolução é de duração inferior quando comparado com o Supremo Tribunal Administrativo, doravante STA, o que se, por um lado, poderá revelar a morosidade dos tribunais administrativos e fiscais, por outro lado, demonstra a celeridade dos tribunais arbitrais.

Acresce que RITA GIGANTE, ANA DINIS e LILIANA PEREIRA⁸ referem que o peso da TA nas receitas fiscais do IRC liquidado registou uma evolução positiva, sendo motivo suficiente para o tema ser pertinente, atendendo a que a receita fiscal arrecadada pelo Estado e resultante da TA, quando comparada com o valor arrecadado em sede de IRC liquidado, tem variado entre

⁴ Villar-Rubio, Elena; Barrilao González, Pedro Enrique.; Delgado Alaminos, Juan, “Relative efficiency within a tax administration: The effects of result improvement”, *Revista Finanzas y Política Económica*, nº 9 (1), 2017, págs. 135-149.

⁵ Freitas Rocha, Joaquim, “Contencioso tributário (desafios)”, em *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*, págs. 273-284.

⁶ Lopes, Cidália, “Os benefícios e os custos do cumprimento fiscal: breve revisão da literatura”, *Argumentum - Revista de Direito da Universidade de Marília*, nº 13, 2012, págs. 17-39.

⁷ Consulta em <https://caad.org.pt/tributario/decisoies/>.

⁸ Gigante, Rita; Dinis, Ana; Pereira, Liliana, “Tax litigation and the complexity of autonomous taxation of companies in Portugal | Contencioso tributário e complexidade da tributação autónoma das sociedades em Portugal”, *Revista Jurídica Portucalense*, 32, 2022, págs. 228-253.

5,54%⁹, no ano de 2007, 18,99% no ano de 2011, valor mais elevado até à data, e situando-se acima dos 11,00% no ano de 2020 (conforme ANA ARROMBA DINIS)¹⁰.

Assim, este estudo tem como objetivo a análise da complexidade da TA abordada no ordenamento jurídico português, na jurisprudência arbitral tributária do CAAD, pelo que, para que seja alcançado o objetivo definido, efetuaremos, em primeiro lugar, a fundamentação teórica da arbitragem tributária em Portugal. De seguida, apresentaremos a metodologia escolhida, a amostra selecionada e os dados recolhidos. Por último, serão discutidos os resultados obtidos.

Esta investigação procurará dar resposta a duas questões: i) qual o nível de litigância existente nos tribunais arbitrais acerca da TA? ii) quais os custos associados aos processos acerca da complexidade da TA e levados ao CAAD?

Assim, pretende-se que este estudo seja um contributo para a literatura tributária, procurando também, através dos resultados alcançados, oferecer aos decisores de política fiscal, possíveis soluções para uma gestão mais eficaz dos conflitos gerados por esta tributação adicional, de forma a atenuar o recurso a tribunais arbitrais, e, em última instância, a tribunais superiores.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. A arbitragem tributária em Portugal

A arbitragem tributária encontra-se regulada no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e constitui uma forma alternativa de resolução de um litígio em matéria tributária¹¹.

A arbitragem é efetuada por tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, com competência para declarar a ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta bem como de atos de fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais¹².

O tribunal arbitral atua com árbitro singular ou com intervenção do coletivo de três árbitros. No primeiro caso, o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, de entre a lista dos árbitros que compõem o CAAD e funciona nas situações que o contribuinte opta por não indicar um árbitro e o valor do pedido é inferior a € 60.000,00¹³.

Porém, se este valor for superior a € 60.000,00 e se o contribuinte optar por indicar um árbitro, o tribunal será constituído por 3 árbitros, os quais podem ser nomeados pelo CAAD ou pelas partes (um dos árbitros é indicado pelo contribuinte, outro pela AT e o terceiro (que será o árbitro-presidente) pelos dois primeiros).¹⁴

De acordo com ANA PAULA DOURADO, NUNO GAROUPA, BRUNO MOUTINHO e CLAUDIA SILVA¹⁵, o CAAD não é comparável com as instâncias dos tribunais tributários, porém é visto como uma alternativa à primeira instância e surge como uma instância única, uma vez que, em regra, não existe recurso das suas decisões¹⁶. Tal significa que o tempo de decisão do CAAD é comparável à totalidade do tempo de decisão, nos tribunais tributários, da primeira

⁹ Estes dados também podem ser consultados em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx

¹⁰ Arromba Dinis, Ana, A tributação autónoma em Portugal: uma análise jurisprudencial, Almedina, Coimbra, 2022, págs. 51 e ss.

¹¹ Cfr. artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

¹² Cfr. artigo 2.º, n.º 1 do referido Decreto-Lei.

¹³ Cfr. artigos 5.º, n.º 1 e 2 e 6.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

¹⁴ Cfr. artigos 5.º, n.º 1 e 3 e 6.º, n.º 2 do referido Decreto-Lei.

¹⁵ Dourado, Ana Paula; Garoupa, Nuno; Moutinho, Bruno; e Marchetti da Silva, Claudia, Tax Litigation In Portugal Legal And Empirical Assessments, CIDEFF - Centre for Research in European, Economic, Fiscal and Tax Law, 2022, págs. 12 e ss.

¹⁶ Cfr. artigo 25.º do mencionado Decreto-Lei.

à última instância, e o mesmo acontece em relação ao sentido de decisão, na medida em que, a jurisprudência do CAAD é comparável à jurisprudência da última instância.

Segundo os autores, a duração dos processos do CAAD é menor quando comparada com os processos do STA e os longos tempos processuais a ele associados resultam principalmente da primeira instância, o que, na perspectiva do contribuinte, demonstra, por um lado, a morosidade dos tribunais administrativos e fiscais e, por outro lado, a celeridade do CAAD.

ANA ARROMBA DINIS¹⁷ enaltece o potencial da arbitragem tributária, mesmo que presente, em geral, um custo mais elevado para as partes, sustentando-o na evidente diferença da quantidade de processos decididos por tribunais judiciais e tribunais arbitrais.

Para DIOGO RAMOS e PEDRO MATOS¹⁸, a arbitragem tributária é um caso de sucesso em Portugal, nomeadamente, porque, por essa via, os contribuintes não necessitam de esperar anos pela resolução dos casos, como acontece nos tribunais “tradicionais”, o que permite de algum modo sanar o significativo volume de casos relacionados com a temática em estudo.

2.2. Os conflitos judiciais entre os contribuintes e as Autoridades Tributárias e os custos associados

OLEG V SAZANON e ELVIR AKHMETSHIN¹⁹ defendem que não está subjacente nenhum grau de confiança na relação entre as Autoridades Tributárias e os contribuintes.

De acordo com RIZKY RACHMAWAN, IMAM SUBEKTI e NOVAL ADIB²⁰, a AT deverá assegurar um procedimento justo, o qual permitirá estabelecer a confiança entre a mesma e os contribuintes e facilitar o cumprimento por parte destes, o que, conduzirá ao reforço da regularidade tributária.

Para os referidos autores, a confiança é um contributo para alcançar a conformidade, por isso é essencial que a AT e os contribuintes colaborem entre si, na medida em que a primeira tem em consideração os deveres dos últimos, os quais, através do pagamento dos impostos, apoiam o país.

Segundo USWATUN KHASANAH, T. SUTRISNO, T. e ENDANG MARDIATI²¹, os contribuintes, ao depositarem confiança nas Autoridades Tributárias, poderá significar que estas procedem à cobrança de impostos para a prossecução do bem comum.

A este respeito, MARINA BORNMAN²², THERESIA WORO DAMAYANTI e SAMUEL MARTONO²³ entendem que a confiança está relacionada com o cumprimento fiscal, pelo que, o aumento desta conduzirá ao aumento do cumprimento voluntário dos contribuintes.

Até porque, conforme defendem KATHRIN BAIN, MICHAEL WALPOLE, ANN HANSFORD e CHRIS EVANS²⁴, os custos de cumprimento têm influência na disposição do contribuinte e na sua relação com a AT, podendo afetar a sua confiança, por isso, a AT deverá ter em consideração as alterações que permitam aliviar esses custos.

¹⁷ Arromba Dinis, Ana, A tributação autónoma em Portugal: uma análise jurisprudencial, Almedina, Coimbra, 2022, págs. 126 e ss.

¹⁸ Ramos, Diogo; Matos, Pedro, “The Tax Disputes and Litigation Review: Portugal”, Law Business Research, nº 7 (24), 2019, págs. 275–286.

¹⁹ Sazanon, Oleg V; e Akhmetshin, Elvir, “Tax Monitoring As An Alternative To Existing Forms Of Tax Control In Russia”, Journal of Economics and Economic Education Research, nº 17 (Special Issue), 2016, págs. 15-20.

²⁰ Rachmawan, Rizky, Subekti, Imam; e Adib, Noval, “The effect of tax knowledge on relationship of procedural justice perception towards voluntary tax compliance mediated by trust”, International Journal Of Research In Business And Social Science, nº 9 (4), 2020, págs. 207-213.

²¹ Khasanah, Uswatun; Sutrisno, T.; e Mardiaty, Endang, “Coercive Authority and Trust in Tax Authority in Influencing Voluntary Tax Compliance: A Study of Slippery Slope”, Journal of Accounting and Investment, nº 20 (1), 2019, págs. 75-93.

²² Bornman, Marina, “The determinants and measurement of trust in tax authorities as a factor influencing tax compliance behaviour”, Journal of Economic and Financial Sciences, nº 8 (3), 2015, págs. 772-789.

²³ Woro Damayanti, Theresia, e Martono, Samuel, “Taxpayer Compliance, Trust, and Power”, Journal Keuangan dan Perbankan, nº 22 (2), 2018, págs. 231–239.

²⁴ Bain, Kathrin; Walpole, Michael; Hansford, Ann e Evans, Chris, “The internal costs of VAT compliance: Evidence from Australia and the United Kingdom and suggestions for mitigation”, eJournal of Tax Research, nº 13 (1), 2015, págs. 158-182.

MICHAEL J. SALÉ, OLTIANA MUHARREMI, e MELEQ HOXHAJ²⁵ e CHARLES EMENIKE EZEAGBA²⁶ sustentam que, segundo a percepção dos contribuintes, um dos fatores relacionados com os custos de cumprimento é a complexidade tributária, pelo que, em resultado do seu aumento generalizado nos sistemas fiscais mais desenvolvidos, não se pode descuidar o valor dos custos com a atividade de produção legislativa ou com os tribunais, de acordo com BINH TRAN-NAM e CHRIS EVANS²⁷.

Desta forma, a AT deverá analisar os comportamentos adotados pelos contribuintes, de forma a entender a sua atuação e as motivações que prosseguem, tornando mais próxima, deste modo, a relação existente entre as partes envolvidas.

Assim, para que os contribuintes regulem de forma adequada as suas atividades, 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 ISABEL ESPEJO e VICTOR THURONYI²⁸.

3. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL: METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

De forma a atingir o objetivo delineado para o presente estudo, foram analisadas 443 decisões proferidas pelo CAAD, cujo objeto de litígio estava relacionado com a TA, para que se consiga dar resposta às questões de investigação, sendo considerada, de igual modo a complexidade desta tributação adicional.

3.1. Questões de Investigação

Para que a temática em causa seja estudada com o devido rigor, a metodologia escolhida consiste numa abordagem qualitativa, mais concretamente através da análise da jurisprudência arbitral tributária em Portugal.

Para tal, o recurso de observação escolhido diz respeito aos processos apreciados pelo CAAD sobre a TA e, em particular, os casos relacionados com a complexidade e serão considerados aspetos como o tipo de tribunal, a tendência da decisão, a temática abordada e as custas processuais.

De acordo com Andreia Gabriel Pereira²⁹, é essencial atender aos diversos aspetos que foram referidos anteriormente, de forma a ser efetuada uma análise minuciosa e crítica quanto aos custos que advêm da complexidade e do cumprimento da lei.

Assim, será através de uma análise qualitativa, concretizada pela metodologia do estudo de caso, que se dará resposta às seguintes questões de investigação:

A. Qual o nível de litigância existente nos tribunais arbitrais acerca da TA?

B. Quais os custos associados aos processos relacionados com a complexidade da TA e levados ao CAAD?

²⁵ Salé, Michael J.; Muharremi, Oltiana e Hoxhaj, Meleq, “Albanian Individual Taxpayers Perceptions and Determinants on Ethical Behavior Regarding Tax Compliance”, *Business Ethics and Leadership*, nº 5 (1), 2021, págs. 66-80.

²⁶ Ezeagba, Charles Emenike, “Generation of Tax Revenue in the Nigeria Private Sector”, *An International Multidisciplinary Journal*, Ethiopia, nº 8 (3), 2014, págs. 64-77.

²⁷ Tran-Nam, Binh e Evans, Chris, “Towards the Development of a Tax System Complexity Index”, *Fiscal Studies*, nº 35 (3), 2014, págs. 341-370.

²⁸ Espejo, Isabel e Thuronyi, Victor, “How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?”, *Legal Department of the International Monetary Fund*, 2013, págs. 40 e ss.

²⁹ Pereira, Andreia Gabriel, “Benefícios Fiscais à Eficiência Energética”, em *Fiscalidade da Energia*, Almeida, Coimbra, 2020, págs. 16 e ss.

3.2. Caracterização da Amostra

A propósito da problemática permanente da TA nos tribunais arbitrais têm surgido entendimentos divergentes relacionados com a apreciação de questões fundamentais, pelo que, de seguida, será apresentado o n.º de processos, cuja matéria de discussão está relacionada com a TA, mais concretamente, com a sua complexidade, que, desde o ano de 2012 até 2021, foram apreciados pelo CAAD.

Tabela 1: IRC – Jurisprudência do CAAD sobre tributação autónoma (número de casos)

Ano	Número de casos	Número de casos (complexidade)	% - peso relativo
2021	44	5	11.37%
2020	43	6	13.95%
2019	87	12	13.79%
2018	63	13	20.63%
2017	73	24	32.88%
2016	59	13	22.03%
2015	24	5	20.83%
2014	38	14	36.84%
2013	6	0	0.00%
2012	6	1	16.67%
	443	93	

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

De facto, e como podemos analisar na Tabela 1, de 2012 até 2021, o CAAD apreciou 443 processos relacionados com a TA, sendo que em 93 foi feita referência à complexidade fiscal da TA.

Há abundante doutrina nacional sobre esta temática, como se analisará na Secção da Discussão de Resultados, na medida que, entre vários aspetos relacionados com a TA, é referido que “a razão de ser das tributações autónomas é complexa (...)”.

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 vigorava a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que gerou um aumento do número de litígios, nomeadamente pelo facto de a norma ter caráter 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 março. No entanto, a complexidade tributária continuou a ser objeto de litígio, conduzindo à necessidade de recorrer a tribunais para sanear os conflitos entre os contribuintes e a AT.

4. ANÁLISE DE DADOS

Como forma de simplificar a análise da jurisprudência das decisões arbitrais do CAAD, foram apenas selecionadas as decisões que incidiram sobre questões relacionadas com a complexidade fiscal da TA, desde 2012 a 2021.

Note-se que, dos 443 processos relacionados com a TA, em 93, há referência à complexidade desta tributação adicional.

Assim, procedeu-se à separação de processos por tribunal, singular ou coletivo, e por tendência do sentido das decisões do Tribunal Arbitral, o qual é demonstrado de seguida.

Tabela 2: IRC – Sentido de decisão do Tribunal Arbitral

Número(s) do(s) Processo(s)	Arbitragem	Sentido da decisão
370/2020-T; 478/2019-T; 615/2018-T; 433/2018-T; 388/2018-T; 8/2017-T; 627/2016-T; 612/2016-T; 524/2016-T; 52/2016-T; 23/2016-T; 774/2015-T; 113/2015-T; 304/2013-T; 298/2013-T	Singular	A favor do Contribuinte: 2 A favor da AT: 11 A favor de ambas: 2
306/2020-T; 262/2020-T; 239/2020-T; 228/2020-T; 186/2020-T; 730/2019-T; 385/2019-T; 381/2019-T; 323/2019-T; 141/2019-T; 649/2018-T; 609/2018-T; 601/2018-T; 569/2018-T; 516/2018-T; 448/2018-T; 295/2018-T; 110/2018-T; 41/2018-T; 13/2018-T; 9/2018-T; 554/2017-T; 542/2017-T; 525/2017-T; 473/2017-T; 433/2017-T; 384/2017-T; 285/2017-T; 266/2017-T; 203/2017-T; 192/2017-T; 134/2017-T; 124/2017-T; 83/2017-T; 65/2017-T; 749/2016-T; 733/2016-T; 704/2016-T; 672/2016-T; 668/2016-T; 649/2016-T; 629/2016-T; 587/2016-T; 567/2016-T; 545/2016-T; 504/2016-T; 497/2016-T; 443/2016-T; 411/2016-T; 311/2016-T; 303/2016-T; 174/2016-T; 19/2016-T; 5/2016-T; 783/2015-T; 775/2015-T; 752/2015-T; 749/2015-T; 722/2015-T; 639/2015-T; 795/2014-T; 697/2014-T; 659/2014-T; 242/2014-T; 167/2014-T; 166/2014-T; 95/2014-T; 94/2014-T; 80/2014-T; 37/2014-T; 282/2013-T; 260/2013-T; 255/2013-T; 246/2013-T; 210/2013-T; 209/2013-T; 187/2013-T; 7/2011-T	Coletivo	A favor do Contribuinte: 18 A favor da AT: 52 A favor de ambas: 8

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

A Tabela 2 demonstra a predominância de decisões pronunciadas por árbitro coletivo, em relação aos processos em que foi designado árbitro singular.

Em relação às decisões proferidas por tribunal singular, constata-se que, na sua maioria, as custas ficaram a cargo do contribuinte, de 11 em 15 decisões, pelo que, apenas em dois processos, a parte vencida foi a AT e, como tal, ficou responsável pelo pagamento das custas decorrentes destes. Nos outros dois processos ocorreu a repartição de custas pelo contribuinte e pela AT.

A partir da análise dos processos decididos por árbitro coletivo, verifica-se que, dos 78 processos, 52 foram favoráveis para a AT, o que significa que, tal como aconteceu em relação ao tribunal constituído por árbitro singular, as custas foram pagas, principalmente, pelo contribuinte, sendo a AT responsabilizada pelo pagamento das custas processuais em 18 decisões e em 8 foram repartidas entre esta e o contribuinte.

Para ANA PAULA DOURADO, NUNO GAROUPA, BRUNO MOUTINHO e CLAUDIA SILVA³⁰, baseando-se nas decisões selecionadas para o seu estudo, acima de €100.000 e relativas aos anos de 2016 a 2021, a probabilidade de o contribuinte ganhar era de 50, acima de €100.000, a da AT correspondia a 21% e outros resultados consistiam em 29%, pelo que a reduzida possibilidade de a AT vencer, tendo em consideração a amostra escolhida, não significava que, tendencialmente, os processos eram decididos a favor do contribuinte nem que existia uma inadequada defesa pelos representantes da Fazenda Pública.

Com isto, podemos concluir que, quando se aborda a temática da TA, mais concretamente, a sua complexidade tributária, os resultados são distintos, visto que, tanto as decisões pronunciadas por árbitro singular como as proferidas por árbitro coletivo, eram favoráveis à AT, ficando, grande

³⁰ Supra n.º 15, págs. 74 e ss.

parte das vezes, as custas a cargo do contribuinte, o que demonstra que esta discrepância poderá estar relacionada com a temática em análise.

5. DISCUSSÃO DE RESULTADOS

5.1. Quanto à temática

Atendendo ao eleva do número de decisões arbitrais proferidas pelo CAAD, foram apenas consideradas as 93 decisões relacionadas com a complexidade fiscal da TA, de 2012 a 2021, e que serão apresentadas, de seguida, numa tabela resumo, na qual será abordada a temática em causa e as custas do processo arbitral³¹.

Tabela 3: CAAD (tributação autónoma) – Temática e custas processuais associadas

Número(s) do(s) Processo(s)	Temática
370/2020-T; 228/2020-T; 295/2018-T; 554/2017-T; 795/2014-T; 7/2011-T	Despesas não documentadas
285/2017-T	Encargos com viaturas
730/2019-T; 478/2019-T; 266/2017-T	Encargos com ajudas de custo
239/2020-T; 186/2020-T; 388/2018-T; 649/2018-T; 615/2018-T; 609/2018-T; 569/2018-T; 110/2018-T; 41/2018-T; 13/2018-T; 9/2018-T; 542/2017-T; 525/2017-T; 473/2017-T; 433/2017-T; 384/2017-T; 203/2017-T; 192/2017-T; 134/2017-T; 124/2017-T; 83/2017-T; 65/2017-T; 8/2017-T; 749/2016-T; 733/2016-T; 704/2016-T; 672/2016-T; 668/2016-T; 629/2016-T; 627/2016-T; 612/2016-T; 587/2016-T; 567/2016-T; 524/2016-T; 504/2016-T; 443/2016-T; 311/2016-T; 302/2016-T; 174/2016-T; 19/2016-T; 5/2016-T; 783/2015-T; 775/2015-T; 774/2015-T; 752/2015-T; 749/2015-T; 722/2015-T; 639/2015-T; 113/2015-T; 697/2014-T	Dedução à coleta de TA de benefícios fiscais e/ou PEC: dedução ³²
385/2019-T; 381/2019-T; 52/2016-T	Despesas de representação
306/2020-T; 262/2020-T; 323/2019-T; 141/2019-T; 516/2018-T; 448/2018-T; 433/2018-T; 649/2016-T; 497/2016-T; 411/2016-T	Presunção de empresarialidade dos gastos sujeitos a TA
601/2018-T	Correções e/ou agravamento das TA por reajustamento ao prejuízo fiscal
545/2016-T; 659/2014-T	Encargos com bónus a administradores e gestores
411/2016-T; 23/2016-T; 242/2014-T; 167/2014-T; 166/2014-T; 95/2014-T; 94/2014-T; 80/2014-T; 37/2014-T; 304/2013-T; 298/2013-T; 282/2013-T; 260/2013-T; 255/2013-T; 246/2013-T; 210/2013-T; 209/2013-T; 187/2013-T	(In)dedutibilidade de encargos sujeitos a TA e (não) dedução da TA

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

³¹ Vulgarmente denominadas como taxa de arbitragem, as custas do processo arbitral correspondem “(...) a todas as despesas resultantes da condução do processo arbitral e os honorários dos árbitros.”, conforme resulta do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

³² Nos processos n.ºs 9/2018-T, 672/2016-T, 302/2016-T, 311/2016-T, 381/2019-T, 411/2016-T, 306/2020-T, 545/2016-T e 411/2016-T, o árbitro do processo foi designado pelo contribuinte, por isso, conforme prevê o Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, no seu artigo 5.º, “(...) a taxa de arbitragem depende do valor da causa e está limitada ao mínimo de 6 000,00 € (seis mil euros) e ao máximo de 120 000,00 € (cento e vinte mil euros) (...)”.

A partir da tabela 3, constata-se que, das 93 decisões arbitrais do CAAD, 50 dizem respeito à dedução à coleta de TA de benefícios fiscais e/ou Pagamentos Especiais por Conta, abreviadamente designado por PEC, correspondendo, desta forma, à temática onde se registou o maior número litígios, seguindo-se a não dedutibilidade de encargos sujeitos a TA e a não dedução da mesma, com 18, e a presunção de não empresarialidade dos gastos sujeitos a TA, com 9.

Quanto às despesas não documentadas e de representação, foram decididos 6 e 3 processos, respetivamente, pelo que, em relação aos encargos com ajudas de custo, bónus a administradores e gestores e viaturas e às correções e/ou agravamento das TA por reajustamento ao prejuízo fiscal corresponderam, na totalidade, 16 litígios (3, 2, 1 e 1, respetivamente).

De seguida, serão analisadas algumas decisões arbitrais do CAAD, cujas temáticas registaram o maior número de litígios. Assim, a propósito da dedução à coleta de TA de benefícios fiscais e/ou PEC, vejamos a decisão arbitral tributária proferida no âmbito no Processo n.º 239/2020-T³³. Neste caso, pretendia-se averiguar se as despesas de investimento que beneficiavam do regime do Sistema de Incentivos fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial II, abreviadamente designado por SIFIDE II, aprovado pelo artigo 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, poderiam ser deduzidas às quantias devidas a título de tributações autónomas em IRC relativas aos exercícios de 2013 e 2014.

O Tribunal seguiu a fundamentação do Acórdão do STA n.º 5/2020³⁴, no qual, entre vários aspetos, ficou decidido que não permitidas as deduções à coleta da TA que não estejam expressamente estipuladas na lei, estando excluída a possibilidade de dedução dos montantes apurados a título do benefício fiscal SIFIDE II, o que conduziu à improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

No decorrer do processo, foi feita referência à complexidade, na medida em que, o Tribunal, em consonância com a jurisprudência do STA, constata que “(...) o legislador tem vindo a alargar a categoria das tributações autónomas e a torná-la cada vez mais complexa e difícil de recortar dogmaticamente como categoria unitária (...)”.

Por sua vez, quanto à (in)dedutibilidade de gastos sujeitos a TA e à (não) dedução desta tributação adicional, importa referir o Processo do CAAD n.º 411/2016-T³⁵, segundo o qual a Requerente pretendia que fosse declarada a ilegalidade dos atos tributários de autoliquidação de IRC dos exercícios de 2011, 2012 e 2013, na parte correspondente à TA que incidia sobre os gastos suportados com depreciações, seguros, manutenção e conservação e combustíveis de motociclos, por estes serem afetos à prossecução da sua atividade de prestação de serviços de distribuição de produtos alimentares.

Neste caso, o Tribunal seguiu o entendimento do Acórdão do TC n.º 197/2016, segundo o qual o regime da TA foi introduzido por remeter a despesas que se encontram numa “zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial”, pretendendo evitar que, a partir destas, as empresas distribuam, de forma oculta, lucros ou que concedam rendimentos a colaboradores que poderão não efetuar a devida tributação, e combater a fraude e a evasão fiscais, como forma de incentivo a comportamentos que promovem a igualdade na distribuição de encargos públicos e contribuem para uma maior transparência fiscal.

Assim, os gastos ficariam sujeitos a TA, representando-se como uma alternativa, de maior eficácia, à “não dedutibilidade da despesa para efeitos de determinação do lucro tributável”, o que poderia diminuir a vantagem fiscal obtida pelas empresas quando efetuam despesas que, apesar de serem dedutíveis, não possuem uma causa empresarial e evitar a concretização de despesas excessivas e injustificadas no contexto empresarial, com vista à penalização de determinado tipo de

³³ Decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 239/2020-T, de 26 de outubro de 2020 (disponível no *website* do Centro de Arbitragem Administrativa, em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>).

³⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5, Processo n.º 10/20.1BALSB - Pleno da Secção do Contencioso Tributário, de 8 de julho de 2020, Relator: conselheira Suzana Tavares da Silva (disponível em <https://www.dgsi.pt/>).

³⁵ Decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 411/2016-T, de 26 de junho de 2017 (disponível no *website* do Centro de Arbitragem Administrativa, em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>).

despesas que, por serem efetuadas em excesso, não podiam ser justificadas por motivos empresariais e à compensação do resultado desfavorável que a despesa provoca nos recursos financeiros do Estado, em consequência da diminuição do lucro tributável.

O Tribunal sustentou que estava em causa uma presunção legislativa de empresarialidade parcial dos gastos suportados com os motociclos, uma vez que, por se situar na “*linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo*”, considerava que eram, parcialmente, desnecessários ou injustificáveis da perspetiva empresarial. Assim, como estes não eram totalmente afetos à empresa, teriam de ser objeto de incidência de TA, sendo a ação julgada improcedente e os atos de liquidação de IRC mantidos.

No que respeita à complexidade, no processo em concreto, foi referido que “*a complexidade gerada pelas sucessivas alterações na arquitetura do CIRC conduziram (...) a um edifício normativo atípico*”.

Ainda a respeito da presunção de não empresarialidade dos gastos sujeitos a TA, o Processo n.º 262/2020-T³⁶, 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*, suscetíveis de serem ilididas por prova em contrário.

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 contrário, por isso o tribunal arbitral julgou improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC do exercício de 2018.

Em igual sentido pronunciou-se o Acórdão n.º 1/2021 do STA, o qual considerou que as normas de incidência em questão “*(...) não assentam na demonstração, por inferência de certos factos presumidos, que possam ser afastados na base de prova em contrário, mas operam objetivamente em face dos elementos da facti species tidos como pressupostos tributários, apenas dependendo da subsunção jurídica dos factos à previsão normativa.*”

Desta forma, o entendimento do STA foi no mesmo sentido que a decisão arbitral tributária em causa, pelo que 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 contrário.

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

5.2. Quanto às custas processuais

A partir da tabela seguinte serão apresentadas as custas processuais a pagar pelo contribuinte, pela AT ou por ambas as partes envolvidas, tendo em consideração as 93 decisões arbitrais proferidas pelo CAAD acerca da complexidade fiscal da TA, entre 2012 e 2021.

³⁶ Decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 262/2020-T, de 6 de janeiro de 2021 (disponível no *website* do Centro de Arbitragem Administrativa, em <https://caad.org.pt/tributario/decisoies/>).

Número(s) do(s) Processo(s)	Temática	Custas processuais (a pagar)
370/2020-T; 228/2020-T; 295/2018-T; 554/2017-T; 795/2014-T; 7/2011-T	Despesas não documentadas	Contribuinte: €6.732,00 AT: €9.486,00 Ambas – Contribuinte: €1.057,14 e AT: €19.750,86 Total: €37.026,00
285/2017-T	Encargos com viaturas	AT: €100.000,00
730/2019-T; 478/2019-T; 266/2017-T	Encargos com ajudas de custo	AT: €5.202,00 Ambas – Contribuinte: €1.397,93 e AT: €1.356,07 Total: €7.956,00
239/2020-T; 186/2020-T; 388/2018-T; 649/2018-T; 615/2018-T; 609/2018-T; 569/2018-T; 110/2018-T; 41/2018-T; 13/2018-T; 9/2018-T; 542/2017-T; 525/2017-T; 473/2017-T; 433/2017-T; 384/2017-T; 203/2017-T; 192/2017-T; 134/2017-T; 124/2017-T; 83/2017-T; 65/2017-T; 8/2017-T; 749/2016-T; 733/2016-T; 704/2016-T; 672/2016-T; 668/2016-T; 629/2016-T; 627/2016-T; 612/2016-T; 587/2016-T; 567/2016-T; 524/2016-T; 504/2016-T; 443/2016-T; 311/2016-T; 302/2016-T; 174/2016-T; 19/2016-T; 5/2016-T; 783/2015-T; 775/2015-T; 774/2015-T; 752/2015-T; 749/2015-T; 722/2015-T; 639/2015-T; 113/2015-T; 697/2014-T	Dedução à coleta de TA de benefícios fiscais e/ou PEC: dedução ³⁷	Contribuinte: €297.282,00 AT: €37.332,00 Ambas – Contribuinte: €64.490,14 e AT: €10.503,86 Total: €409.608,00
385/2019-T; 381/2019-T; 52/2016-T	Despesas de representação	Contribuinte: €1.836,00 AT: €4.284,00 Total: €6.120,00
306/2020-T; 262/2020-T; 323/2019-T; 141/2019-T; 516/2018-T; 448/2018-T; 433/2018-T; 649/2016-T; 497/2016-T; 411/2016-T	Presunção de empresarialidade dos gastos sujeitos a TA	Contribuinte: €168.312,00 AT: €2.754,00 Ambas – Contribuinte: €1.530,00 e AT: €1.530,00 Total: €174.126,00
601/2018-T	Correções e/ou agravamento das TA por reajustamento ao prejuízo fiscal	AT: €2.754,00
545/2016-T; 659/2014-T	Encargos com bónus a administradores e gestores	Contribuinte: €18.972,00
411/2016-T; 23/2016-T; 242/2014-T; 167/2014-T; 166/2014-T; 95/2014-T; 94/2014-T; 80/2014-T; 37/2014-T; 304/2013-T; 298/2013-T; 282/2013-T; 260/2013-T; 255/2013-T; 246/2013-T; 210/2013-T; 209/2013-T; 187/2013-T	(In)dedutibilidade de encargos sujeitos a TA e (não) dedução da TA	Contribuinte: €43.758,00 AT: €4.284,00 Ambas – Contribuinte: €1.147,50 e AT: €1.912,50 Total: €51.102,00

No que respeita às custas processuais, a dedução à coleta de TA dos benefícios fiscais e/ou PEC correspondeu à temática onde se registou o maior valor gasto em custas de processo arbitral, no valor de €409.608,00, no total, seguindo-se a presunção da não empresarialidade de gastos sujeitos a TA, no valor de €174.126,00, os encargos com viaturas, no valor de €100.000,00, a não dedutibilidade de encargos sujeitos a TA e não dedução desta, no valor de €51.102,00, as despesas não documentadas, no valor de €37.026,00, os encargos com bónus a administradores e gestores,

³⁷ Supra n.º 32.

no valor de €18.972,00, os encargos com ajudas de custo, no valor de €7.956,00, as despesas de representação, no valor de €6.120,00 e, por último, as correções e/ou agravamento das TA por reajustamento ao prejuízo fiscal, no valor de €2.754,00.

Com isto, constata-se que os contribuintes tiveram um gasto de €606.514,71 com custas processuais e a AT com €201.149,29, o que perfaz o total de €807.664,00³⁸, pelo que, a existência de um maior número de decisões favoráveis à AT faz com que esta despenda menos em custas processuais.

Além disso, a partir das decisões proferidas pelo CAAD entre 2012 e 2021, fica comprovada a existência de um número elevado de processos arbitrais relacionados com a TA, mais concretamente com a sua complexidade fiscal.

De igual modo, importa referir que, o elevado nível de litígios origina elevados custos legais e legislativos, o que conduzirá ao aumento dos custos com a produção legislativa ou com os tribunais.

Cumprir referir ainda que, à existência de um elevado volume de processos no CAAD está associado um elevado montante gasto acumulado com custas processuais, designadamente com a taxa de arbitragem, quer para os contribuintes, quer para a AT, pelo que, o aumento constante da complexidade fiscal fará com que se registre um aumento da litigância e, em consequência, as custas despendidas nos processos permanecerão elevadas, não estando em causa o valor das custas processuais suportado pelos contribuintes, a título individual, mas as custas acumuladas ao longo do tempo associadas com os processos relacionados com a TA em sede de IRC³⁹.

6. CONCLUSÃO

O estudo efetuado permite-nos concluir que à TA encontra-se associado um elevado número de litígios, em especial, nos tribunais arbitrais, uma vez que, desde 2012, ano da sua constituição, o CAAD proferiu 443 decisões arbitrais cujo objeto de discussão era a TA. Com isto, constata-se que o nível de litigância existente nos tribunais arbitrais relacionados com a TA é significativo.

A partir da análise das decisões proferidas pelo CAAD acerca da complexidade fiscal da TA, foi possível verificar que o montante gasto pelos contribuintes com custas processuais, mais concretamente com as custas relativas à taxa de arbitragem, foi de €606.514,71 e, por sua vez, a AT gastou o valor de €201.149,29, o que perfaz, a totalidade, de €807.664,00. Tal permite-nos concluir que, os custos associados aos processos relacionados com a TA e levados ao CAAD são bastante dispendiosos para ambas as partes, principalmente, para os contribuintes, pelo que, o aumento contínuo da complexidade fiscal conduz ao aumento do n.º de litígios nos tribunais arbitrais e, consequentemente, os custos resultantes dos processos continuarão elevados.

Aliás, por se tratar de uma temática que gera muita litigância, a própria complexidade fiscal é vista como uma limitação ao estudo desenvolvido, visto que desde que foi recolhida a informação dos processos do CAAD que deram origem a esta investigação, são várias as decisões proferidas posteriormente em que está em causa esta temática. Assim, para que a informação se encontre devidamente atualizada, seria fundamental a realização de uma pesquisa frequente, o que é de difícil concretização.

Além disso, apesar dos tribunais arbitrais terem um acesso mais simplificado e registarem uma menor duração dos processos, possuem menor relevância quando comparados com o STA, que, apesar da dificuldade no acesso e da resolução morosa dos litígios, corresponde a um órgão hierarquicamente superior, o que poderá ser igualmente visto como uma limitação na investigação efetuada.

³⁸ Para efeitos de cálculo, a respetiva taxa de arbitragem dos processos referidos no n.º 32 não foi contabilizada.

³⁹ Sobre este assunto, ver Dinis, Ana; Martins, António; 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, págs. 2152-2820.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Artigos:

- Bain, Kathrin; Walpole, Michael; Hansford, Ann e Evans, Chris, “The internal costs of VAT compliance: Evidence from Australia and the United Kingdom and suggestions for mitigation”, *eJournal of Tax Research*, nº 13 (1), 2015, págs. 158-182;
- Bornman, Marina, “The determinants and measurement of trust in tax authorities as a factor influencing tax compliance behaviour”, *Journal of Economic and Financial Sciences*, nº 8 (3), 2015, págs. 772-789;
- 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, págs. 2152-2820;
- Espejo, Isabel e Thuronyi, Victor, “How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?”, *Legal Department of the International Monetary Fund*, 2013, págs. 40 e ss;
- Ezeagba, Charles Emenike, “Generation of Tax Revenue in the Nigeria Private Sector”, *An International Multidisciplinary Journal*, Ethiopia, nº 8 (3), 2014, págs. 64-77;
- Gigante, Rita, Dinis, Ana e Pereira, Liliana “Tax litigation and the complexity of autonomous taxation of companies in Portugal| Contencioso tributário e complexidade da tributação autónoma das sociedades em Portugal”, *Revista Jurídica Portucalense*, 32, 2022, págs. 228-253.
- Lopes, Cidália, “Os benefícios e os custos do cumprimento fiscal: breve revisão da literatura”, *Argumentum - Revista de Direito da Universidade de Marília*, nº 13, 2012, págs. 17-39;
- Khasanah, Uswatun; Sutrisno, T.; e Mardiati, Endang, “Coercive Authority and Trust in Tax Authority in Influencing Voluntary Tax Compliance: A Study of Slippery Slope”, *Journal of Accounting and Investment*, nº 20 (1), 2019, págs. 75-93;
- Rachmawan, Rizky, Subekti, Imam; e Adib, Noval, “The effect of tax knowledge on relationship of procedural justice perception towards voluntary tax compliance mediated by trust”, *International Journal Of Research In Business And Social Science*, nº 9 (4), 2020, págs. 207-213;
- Ramos, Diogo; Matos, Pedro, “The Tax Disputes and Litigation Review: Portugal”, *Law Business Research*, nº 7 (24), 2019, págs. 275–286;
- Salé, Michael J.; Muharremi, Oltiana e Hoxhaj, Meleq, “Albanian Individual Taxpayers Perceptions and Determinants on Ethical Behavior Regarding Tax Compliance”, *Business Ethics and Leadership*, nº 5 (1), 2021, págs. 66-80;
- Sazanov, Oleg V; e Akhmetshin, Elvir, “Tax Monitoring As An Alternative To Existing Forms Of Tax Control In Russia”, *Journal of Economics and Economic Education Research*, nº 17 (Special Issue), 2016, págs. 15-20;
- Tran-Nam, Binh e Evans, Chris, “Towards the Development of a Tax System Complexity Index”, *Fiscal Studies*, nº 35 (3), 2014, págs. 341–370;
- Villar-Rubio, Elena; Barrilao González, Pedro Enrique.; Delgado Alaminos, Juan, “Relative efficiency within a tax administration: The effects of result improvement”, *Revista Finanzas y Política Económica*, nº 9 (1), 2017, págs. 135-149;
- Woro Damayanti, Theresia, e Martono, Samuel, “Taxpayer Compliance, Trust, and Power”, *Journal Keuangan dan Perbankan*, nº 22 (2), 2018, págs. 231–239.

Livros:

Dourado, Ana Paula; Garoupa, Nuno; Moutinho, Bruno; e Marchetti da Silva, Claudia, *Tax Litigation In Portugal Legal And Empirical Assessments*, CIDEEFF - Centre for Research in European, Economic, Fiscal and Tax Law, 2022, págs.12 e ss; 74 e ss;

ARROMBA Dinis, AnA, *A tributação autónoma em Portugal: uma análise jurisprudencial*, Almedina, Coimbra, 2022, págs. 51 e ss; 126 e ss;

Capítulo de livros:

Pereira, Andreia Gabriel, “Benefícios Fiscais à Eficiência Energética”, em *Fiscalidade da Energia*, Almedina, Coimbra, 2020, págs. 16 e ss.

Freitas Rocha, Joaquim, “Contencioso tributário (desafios)”, em *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*, págs. 273-284.

Jurisprudência:

Ac. STA de 24 de março. Processo 1/2021

Ac. STA de 8 de julho. Processo 5/2020

Ac. TC de 13 de abril. Processo 197/2016

CAAD Processo n.º 239/2020-T, de 26 de outubro de 2020

CAAD Processo n.º 262/2020-T, de 6 de janeiro de 2021

CAAD Processo n.º 385/2019-T, de 9 de junho de 2020

CAAD Processo n.º 411/2016-T, de 26 de junho de 2017

Legislação:

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Netgrafia:

AT. Autoridade Tributária e Aduaneira (2022). Portal das Finanças. http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgei/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/

CAAD. Centro de Arbitragem Administrativa (2022). <https://caad.org.pt/tributario/decisoos/>

IGFEJ. Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, I.P. (2022). <http://www.dgsi.pt/>