



Instituto Politécnico de Portalegre
Escola Superior de Tecnologia e Gestão

Projeto de Mestrado em Contabilidade e Finanças

O aumento das Tributações Autónomas sobre Viaturas em IRC e o uso de mecanismos de planeamento fiscal:

A perceção dos Contabilistas Certificados

Catarina Isabel Palhinas Morganho

Orientadora: Doutora Ana Clara Borrego

Abril/2018

***“O sucesso é a soma de pequenos esforços
repetidos dia após dia”***

(Robert Collier)

***“Ter sucesso é falhar repetidamente,
mas sem perder o entusiasmo”***

(Winston Churchill)

Dedicatória

Aos meus pais, pois sem eles nada disto seria possível!

Agradecimentos

A conclusão deste Projeto de Mestrado não contou só com a minha dedicação, mas, também, com o apoio de pessoas próximas, que tiveram sempre uma palavra de motivação e incentivo.

Em primeiro lugar, quero agradecer à minha orientadora, Professora Ana Clara Borrego, que me motivou, ajudou e teve sempre as palavras certas para cada momento. Com o seu conhecimento e saber me orientou e guiou neste Projeto, sendo um grande apoio, que sempre me fez seguir em frente neste processo.

Aos meus amigos, que sempre me incentivaram e me motivaram para chegar a esta fase final. A eles quero agradecer, também, por, de alguma forma, me tentarem animar nos momentos em que a fadiga se instalava.

Por último, e mais importante, aos meus pais, que me deram vida, educação e todas as ferramentas para que eu pudesse seguir um caminho e nele ter sucesso. Sem eles este e outros desafios da minha vida não teriam sido alcançados. Tiveram sempre uma palavra de coragem para que eu nunca desistisse e tivesse sempre motivação para ambicionar abraçar novos desafios para o futuro.

A todos, o meu muito OBRIGADA, sem vocês este projeto não seria possível.

Resumo

Com este projeto pretende-se conhecer quais são, na perceção dos Contabilistas Certificados, os mecanismos utilizados no contexto empresarial para fazer face às elevadas tributaçãoes autónomas sobre viaturas, bem como os conselhos destes profissionais para os seus clientes/empregadores neste contexto. Neste sentido, recolhemos dados através de um questionário *online* aplicado aos Contabilistas Certificados nos meses de dezembro de 2017 e janeiro de 2018, a partir do qual foram obtidas 202 respostas, as quais revelaram que os conselhos que os inquiridos mais dão aos seus clientes/empregadores, de modo a que consigam diminuir o peso das tributaçãoes autónomas sobre viaturas no Imposto sobre o Rendimentos das pessoas Coletivas a pagar, passam, principalmente, pela sua substituição por viaturas menos poluentes, bem como pela tributação das viaturas mais poluentes na esfera dos funcionários; acresce que os inquiridos revelaram que os seus clientes/empregadores os pressionam para minimizar o impacto das tributaçãoes autónomas no imposto a pagar. Quanto aos mecanismos efetivamente utilizados no contexto empresarial para mitigar o efeito das tributaçãoes autónomas sobre viaturas são, principalmente, a sua alienação aos sócios, sendo posteriormente cobrados *kilometros* à sociedade, a aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, bem como a tributação do uso das viaturas na esfera dos funcionários.

Palavras-chave: Contabilista Certificado; Gestão Fiscal; Planeamento Fiscal; Poupança Fiscal; Tributaçãoes Autónomas; Viaturas Ligeiras de Passageiros ou mistas.

Abstract

With this project we intend to know which are, in the certified accountants perception, the mechanisms used in the business context to face the high autonomous taxation on vehicles, as well as the advice given by these professionals to their clients / employers in this context. Thus, we apply a questionnaire to Certified Accountants between December 2017 and January 2018, from which we obtain 202 valid responses, which revealed that the advices most give by these professionals to their clients/employers in order to reduce the burden of autonomous taxation on vehicles, are mainly the replacement of the vehicles by less polluting ones, as well as the taxation of polluting vehicles in the sphere of their employees; moreover, the accountants recognize that their clients / employers pressure them to minimize the impact of autonomous taxation on their tax payable. As regarding the mechanisms effectively used in the business context to mitigate the effect of the autonomous taxation on vehicles are, mostly, their alienation to the partners and subsequently charged of kilometres to the society, the acquisition of vehicles for values lower than the market, as well as the taxation of the use of vehicles in the sphere of their employees.

Keywords: Certified Accountant; Fiscal Management; Tax Planning; Tax Savings; Autonomous Taxation; Passenger or mixed vehicles.

Siglas e Acrónimos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BBRR – *Base Broadening and Rate Reduction*

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Contabilista Certificado

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRP – Constituição da República Portuguesa

ETR – *Effective Tax Rates*

EUA – Estados Unidos da América

GNV – Gás Natural Veicular

GPL – Gás de Petróleo Liquefeito

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IRPC – Novo Código sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas

LOE – Lei de Orçamento de Estado

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

PALOP – Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa

PEC – Pagamento Especial por Conta

PIB – Produto Interno Bruto

PPC – Pagamento por Conta

SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*

TA – Tributações (ões) Autónoma (s)

VLP – Viaturas Ligeiras de Passageiros e Mistas

Índice Geral

Agradecimentos.....	iv
Resumo	v
Abstract.....	vi
Siglas e Acrónimos.....	vii
Índice Geral.....	viii
Índice de Gráficos	x
Índice de Tabelas	xi
Índice de Anexos.....	xii
Introdução	1
CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TÉCNICO E LEGISLATIVO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	3
1.1. Nota Prévia Introdutória	3
1.2. A aplicação de Tributações Autónomas sobre VLP em Portugal	6
1.2.1. Evolução das Tributações Autónomas sobre VLP até final de 2013	6
1.2.2. Tributações Autónomas sobre VLP e as alterações introduzidas pela reforma do IRC em 2014 e pela Lei da Fiscalidade Verde.....	9
1.2.3. Efeitos das variações de taxas de TA e da taxa geral do IRC na coleta de imposto (2013 a 2015)	11
1.2.4. As TA nas empresas com prejuízo e o problema da carga fiscal	14
1.3. As Tributações Autónomas nos Países de Língua Portuguesa	15
CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA	19
2.1. Nota Prévia	19
2.2. A aplicação de TA em Portugal	19
2.3. A problemática das TA nas Taxas Efetivas de Tributação em IRC e a carga fiscal excessiva	22
2.3.1. Conceito de Taxa Efetiva de Tributação e sua relação com a ilusão fiscal e com a carga fiscal	22
2.3.2. O efeito da perceção da carga fiscal excessiva nos comportamentos evasivos dos contribuintes.....	24
2.4. A importância do papel dos Contabilistas Certificados na aplicação das TA	28
CAPÍTULO III – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO, OBJETIVOS, QUESTÕES E HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO	31
3.1. Definição dos Objetivos Gerais e Específicos	31
3.2. Escolha do Público-Alvo	32

3.3. Questões de Investigação e Hipóteses e Investigação	33
3.3.1. Questões de Investigação	33
3.3.2. Hipóteses de investigação	34
3.4. Método de recolha e de tratamento de dados	35
CAPÍTULO IV – RESULTADOS E ANÁLISE DE RESULTADOS	38
4.1. Análise Descritiva dos Resultados	38
4.1.1. Caracterização sociodemográfica, profissional e de exercício da profissão dos inquiridos	38
4.1.1.1. Caracterização sociodemográfica dos inquiridos	38
4.1.1.2. Características profissionais e de exercício da profissão	41
4.1.2. Perceção dos inquiridos quanto às TA sobre as VLP	44
4.2. Análise Bivariada (Testes de Hipóteses bivariadas)	52
4.2.1. Variáveis sociodemográficas e profissionais e a perceção dos CC inquiridos acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal	54
4.2.2. Variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão e os conselhos que os CC dão aos seus clientes/empregadores no contexto da TA sobre as VLP	55
4.2.3. Variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão e o conhecimento que os CC têm acerca do uso de mecanismos de planeamento fiscal mais agressivos no contexto da TA sobre as VLP	64
Conclusão	70
Referências Bibliográficas	74
ANEXOS	79
ANEXO A – QUESTIONÁRIO	80
ANEXO B – OUTPUTS SPSS – Pontos médios (<i>Mean Ranks</i>)	85

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Curva de Laffer (Versão Teórica).....	26
Gráfico 2 – Distribuição dos inquiridos quanto ao Género.....	38
Gráfico 3 – Idade dos CC caracterizada pelo género.....	40
Gráfico 4 – Forma como os CC inquiridos exercem a sua atividade.....	43
Gráfico 5 – Perceção dos CC inquiridos quanto à carga fiscal das TA sobre VLP a gasóleo e gasolina.....	45
Gráfico 6 – Atitudes/Aconselhamentos dados pelos CC aos Clientes/Empregadores relativamente às Viaturas sujeitas a Tributação Autónoma a partir de 2014/2015.....	46
Gráfico 7 – Medidas utilizadas para evitar/atenuar as TA sobre VLP a gasóleo ou a gasolina....	49
Gráfico 8 – Medidas classificadas pelos CC como muito utilizadas e de utilização generalizada.....	51

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Comparação da Receita Fiscal Total com a média da OCDE em % do PIB (2000-2015).....	4
Tabela 2 – Comparação do Imposto sobre o lucro das sociedades com a média da OCDE em % do PIB (2000-2015).....	4
Tabela 3 – Taxas de tributação autónoma em IRC para VLP (2000 a 2013).....	8
Tabela 4 – Alterações ao artº 88º do CIRC resultantes da Reforma do IRC de 2014.....	9
Tabela 5 – Taxas de TA sobre VLP (em vigor de 2015-2018).....	10
Tabela 6 – Extratos dos valores globais do Quadro 10 da Modelo 22 de IRC dos anos 2013 a 2015.....	12
Tabela 7 – Tributação Autónoma (taxas e despesas/factos sujeitos) em Portugal, Cabo Verde, Moçambique e Angola.....	17
Tabela 8 – Perfis de maior agressividade fiscal dos CC.....	29
Tabela 9 – Idade dos CC inquiridos.....	39
Tabela 10 – Características técnicas dos CC inquiridos: experiência e habilitações académicas.....	41
Tabela 11 – Dimensão dos clientes/empregadores dos CC inquiridos.....	43
Tabela 12 – Resultado dos testes às hipóteses estatísticas a H4.....	54
Tabela 13 – Resultado dos testes às hipóteses estatísticas a H5.....	56
Tabela 14 – Resultado dos testes às hipóteses estatísticas a H6.....	64

Índice de Anexos

ANEXO A – QUESTIONÁRIO.....	80
ANEXO B – OUTPUTS SPSS – Pontos médios (<i>Mean Rank</i>).....	85
Tabela B1 – H4.2 – Relação entre a dimensão da entidade e como os CC inquiridos classificam a carga fiscal das TA sobre as VLP (Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>).....	85
Tabela B2 – H5.4 – Relação entre o género e o aconselhar os clientes a alinear ou a passar as viaturas para a esfera pessoal (Teste de <i>Mann-Whitney</i>).....	85
Tabela B3 – H5.7 – Relação entre a forma de desenvolvimento da profissão e o alerta os clientes/empregadores que adquirem novas VLP poluentes (Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>).....	86
Tabela B4 – H5.8 – Relação entre a dimensão da entidade e o alerta os clientes/empregadores que adquirem novas VLP poluentes (Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>).....	86
Tabela B5 – H5.9 – Relação entre a experiência e o alerta os clientes/empregadores que adquirem novas VLP poluentes (Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>).....	87
Tabela B6 – H5.16 – Relação entre o género e o aconselhar os clientes a tributar o uso da viatura na esfera dos funcionários (Teste de <i>Mann-Whitney</i>).....	89
Tabela B7 – H5.31 – Relação entre a forma de desenvolvimento da profissão e a pressão dos clientes/empregadores para encontrar formas de minimizar o efeito das TA (Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>).....	89
Tabela B8 – H5.32 – Relação entre a dimensão da entidade e a pressão dos clientes/empregadores para encontrar formas de minimizar o efeito das TA (Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>).....	90

Introdução

De acordo com o artigo 104º da CRP (Constituição da República Portuguesa), as sociedades em Portugal devem ser tributadas pelo seu rendimento real, que se assume ser o lucro tributável calculado segundo as regras do CIRC (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas). Contudo, integrado neste imposto, que tributa rendimentos, passaram a estar inseridas, desde 1990¹, as tributações autónomas (TA), que começaram por incidir exclusivamente sobre despesas não documentadas (ou confidenciais), e, mais tarde, também, sobre outros encargos, as quais, por se tratarem de tributações sobre a despesa, vieram subverter aquele pressuposto da CRP. De entre as despesas sujeitas a TA destacamos a tributação sobre as despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (VLP)², devido à sua elevada carga fiscal e por se tratar do foco deste Projeto de Mestrado.

Acresce que as taxas de tributação autónoma têm evoluído, maioritariamente em sentido crescente, principalmente no que às VLP diz respeito, tendo sofrido o seu último agravamento substancial em 2014, na sequência da reforma do CIRC.

Com o aumento das taxas de tributação autónoma sobre as VLP para valores muito elevadas, podendo atingir 35% (em situações de lucro) e 45% (em caso de prejuízos declarados pelas empresas), bem como uma base de incidência muito alargada, isto é, a totalidade dos encargos contabilizados com as viaturas deste tipo - o peso das TA das VLP tornou-se, para muitas empresas, um encargo excessivamente pesado.

Este contexto poderá ter originado, em muitos casos, tomadas de decisão empresarial, muitas no âmbito do planeamento fiscal legítimo, bem como nas suas vertentes mais agressivas, quer em relação às viaturas daquele tipo já existentes nas suas frotas, quer em relação a novas aquisições.

Aliado às Tributações Autónomas está também associado o problema da taxa efetiva de tributação, sendo esta a taxa que é aplicada realmente à matéria coletável, pois a este valor não é apenas aplicada a taxa nominal de IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), atualmente em 21% de taxa geral, pois são ainda aplicadas, regra geral, a Derrama Municipal e as Tributações Autónomas, caso haja despesas sujeitas a TA.

Neste cenário, algumas decisões de gestão fiscal que envolveram esta problemática serão perfeitamente legais e coerentes com o espírito do legislador, contudo, outras já

¹Aprovação pelo Decreto-Lei n.º 192/90, de 02 de junho

²Desde a reforma do IRC de 2014, passaram a estar sujeitas, também, algumas ligeiras de mercadorias.

poderão extravasar essa fronteira e terem tomado caminhos de planeamento fiscal abusivo ou agressivo.

Neste contexto, o principal objetivo deste projeto é compreender o tipo de decisões de gestão fiscal e planeamento fiscal mais agressivo aplicadas no contexto das sociedades, que tenham sido motivadas pelos sucessivos aumentos nas TA sobre as VLP, bem como compreender o impacto que a subida dessas tributaçãoes autónomas tem/teve em torno da composição das frotas automóveis daquele tipo de viaturas nas sociedades comerciais, quer em relação às viaturas existentes aquando do aumento das TA, quer relativamente a novas aquisições, elegendo, para o efeito, os Contabilistas Certificados como público-alvo.

Os contributos que este projeto apresenta são a compreensão dos esquemas de gestão e planeamento fiscal que estejam/estiveram a ser utilizados nas empresas, sendo estes de natureza mais ou menos agressivos, cujo objetivo seja/tenha sido minimizar o impacto das tributaçãoes autónomas sobre VLP no total do imposto a pagar pelas sociedades comerciais.

As motivações para a escolha do tema do presente projeto foram essencialmente profissionais, isto é compreender, enquanto futura profissional, quais as causas que influenciam o resultado fiscal e o IRC a pagar, com particular enfoque no papel das tributaçãoes autónomas sobre VLP, uma vez que estas sofreram uma grande alteração com a reforma do CIRC em 2014 e, desta forma, pretendemos perceber qual o impacto que estas causaram nas empresas a nível da gestão e planeamento fiscal.

O presente Projeto de Mestrado é composto por quatro capítulos, para além desta introdução e da conclusão no final. No Capítulo I realiza-se o enquadramento técnico do tema, onde será abordado o assunto das Tributaçãoes Autónomas sobre as VLP, numa perspetiva legislativa. De seguida, é apresentado o Capítulo II, com a Revisão da Literatura, onde se apresenta o 'estado da arte' sobre este tema, para que o possamos compreender melhor. No Capítulo III é abordada a Metodologia de investigação utilizada durante o desenvolvimento do projeto, com especial enfoque no processo de aplicação dos questionários aos Contabilistas Certificados. No Capítulo IV serão apresentados os dados recolhidos com o questionário, bem como os resultados do seu tratamento estatístico e sua análise. Por fim, é apresentada a conclusão do estudo, bem como serão elencadas algumas pistas para investigaçãoes futuras.

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TÉCNICO E LEGISLATIVO DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

1.1. Nota Prévia Introdutória

Internacionalmente, nas últimas décadas, houve alterações substanciais nos sistemas fiscais, devido à necessidade de se enquadrarem e de se adaptarem às mudanças do ambiente económico e empresarial, o qual está em constante mudança, a saber:

- (i) Por um lado, existe um contexto empresarial e negocial cada vez mais globalizado, onde o uso de mecanismos de fuga e evasão fiscal são sistematicamente mais complexos e sofisticados.
- (ii) Por outro lado, existe uma perceção e convicção, cada vez maiores, de que o ambiente fiscal deve incentivar o investimento e o empreendedorismo, nomeadamente por desagravamento fiscal e diminuição dos custos de cumprimento (Brys *et al.*, 2011).

Neste contexto de incentivo empresarial por via fiscal, *O Relatório da Comissão para a Reforma do IRC* (2013) refere que menores taxas de imposto impulsionam o crescimento económico, o investimento e a criação de emprego, pelo simples facto de serem baixas, o que levaria, também, em função desse desagravamento fiscal, ao desincentivo à fraude e à evasão fiscal. Exemplo disto, como é referido no relatório, são: o Reino Unido, em 1984, os Estados Unidos, em 1986, e, mais recentemente, a Irlanda, que utilizaram a combinação das bases tributáveis amplas e baixas taxas de tributação (mecanismo que se denomina por *Base Broadening and Rate Reduction - BBRR*), com o objetivo de diminuir o incumprimento fiscal e, simultaneamente incrementar o crescimento económico.

Na sequência daquelas preocupações demonstradas pela *Comissão para a Reforma do IRC*, efetivamente, verificou-se que existiu uma preocupação, no contexto da reforma daquele imposto em Portugal, quanto à descida da sua taxa nominal, descida essa que foi mesmo considerada uma prioridade no contexto daquela reforma fiscal.

Para compreender esta preocupação com a descida da taxa nominal de IRC, numa tentativa de diminuir a ‘fuga ao fisco’ e, simultaneamente, relançar a economia, é necessário enquadrar esta decisão no contexto económico, político e fiscal vigente: Portugal encontrava-se no auge da crise económica e, simultaneamente, apresentava-se como um país em que a coleta de receita fiscais ficava abaixo da média da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), como podemos visualizar com base nos dados da Tabela 1.

O aumento das Tributações Autónomas sobre viaturas em IRC e o Uso de Mecanismos de Planeamento Fiscal: A Perceção dos Contabilistas Certificados

Tabela 1 - Comparação da Receita Fiscal Total com a média da OCDE em % do PIB³ (2000-2015)

Location ▾	▾ 2000	▾ 2001	▾ 2002	▾ 2003	▾ 2004	▾ 2005	▾ 2006	▾ 2007	▾ 2008	▾ 2009	▾ 2010	▾ 2011	▾ 2012	▾ 2013	▾ 2014	▾ 2015
Austria	42.12	43.73	42.52	42.34	41.83	40.93	40.37	40.54	41.40	40.97	40.83	41.02	41.67	42.53	42.82	43.46
Belgium	43.54	43.45	43.63	43.14	43.21	43.15	42.96	42.72	43.25	42.37	42.62	43.14	44.17	45.04	45.00	44.81
Estonia	31.09	30.37	31.18	30.90	31.21	29.97	30.54	31.28	31.43	34.92	33.25	31.51	31.54	31.49	32.43	33.59
Finland	45.82	43.17	43.33	42.39	41.82	42.11	42.15	41.51	41.21	40.93	40.79	42.03	42.68	43.62	43.84	43.99
France	43.05	42.69	42.13	42.04	42.18	42.78	43.09	42.39	42.18	41.32	41.97	43.16	44.32	45.23	45.49	45.50
Germany	36.24	35.01	34.38	34.61	33.86	33.87	34.49	34.89	35.41	36.08	35.01	35.70	36.34	36.44	36.57	36.94
Greece	33.36	31.98	32.24	30.91	29.92	31.21	30.33	31.18	30.98	30.88	32.24	33.70	35.47	35.58	35.77	36.78
Ireland	30.76	28.61	27.28	27.86	28.94	29.39	30.82	30.37	28.46	27.38	27.10	27.08	27.45	28.17	28.71	23.59
Italy	40.60	40.30	39.75	40.07	39.33	39.15	40.57	41.70	41.72	42.07	41.86	41.91	43.90	43.97	43.69	43.34
Luxembourg	37.24	37.84	37.84	37.93	36.91	38.17	36.15	36.49	37.12	38.95	38.01	37.87	38.79	38.11	38.37	36.96
Netherlands	37.23	36.00	35.48	35.23	35.16	35.35	36.38	36.03	36.40	35.35	36.09	35.85	36.02	36.54	37.52	37.75
OECD - Average	33.96	33.48	33.23	33.15	33.08	33.56	33.71	33.77	33.17	32.43	32.57	32.95	33.44	33.81	34.18	34.27
Portugal	31.05	30.82	31.25	31.34	30.15	30.81	31.33	31.82	31.73	29.91	30.41	32.33	31.78	34.07	34.17	34.49
Slovak Republic	33.63	32.69	32.81	32.43	31.43	31.29	29.30	29.20	29.03	28.86	28.06	28.61	28.37	30.29	31.25	32.25
Slovenia	36.63	36.82	37.16	37.34	37.43	37.95	37.65	37.07	36.39	36.21	36.90	36.48	36.86	36.76	36.49	36.60
Spain	33.41	33.04	33.40	33.32	34.28	35.31	36.10	36.53	32.31	29.96	31.52	31.45	32.44	33.25	33.85	33.85

Fonte: Tax revenue⁴

Tabela 2 - Comparação do Imposto sobre o lucro das sociedades com a média da OCDE em % do PIB (2000-2015)

Location ▾	▾ 2000	▾ 2001	▾ 2002	▾ 2003	▾ 2004	▾ 2005	▾ 2006	▾ 2007	▾ 2008	▾ 2009	▾ 2010	▾ 2011	▾ 2012	▾ 2013	▾ 2014	▾ 2015
Austria	1.95	2.96	2.13	2.10	2.19	2.15	2.11	2.35	2.38	1.64	1.87	2.00	2.01	2.16	2.12	2.25
Belgium	3.13	3.04	2.96	2.80	3.01	3.15	3.48	3.41	3.27	2.33	2.53	2.81	3.00	3.11	3.22	3.39
Estonia	0.89	0.69	1.11	1.58	1.66	1.42	1.48	1.61	1.61	1.81	1.32	1.21	1.40	1.72	1.73	2.07
Finland	5.72	4.04	4.04	3.27	3.38	3.19	3.25	3.73	3.34	1.93	2.44	2.62	2.11	2.36	1.93	2.17
France	2.98	3.27	2.78	2.42	2.68	2.35	2.89	2.89	2.84	1.43	2.33	2.63	2.59	2.64	2.32	2.11
Germany	1.75	0.58	0.98	1.23	1.50	1.74	2.11	2.18	1.89	1.32	1.49	1.68	1.72	1.79	1.74	1.74
Greece	3.99	3.24	3.24	2.80	2.87	3.21	2.61	2.45	2.43	2.51	2.53	2.07	1.09	1.15	1.88	..
Ireland	3.60	3.41	3.54	3.55	3.42	3.24	3.61	3.24	2.70	2.29	2.36	2.17	2.26	2.37	2.39	2.69
Italy	2.80	3.37	3.00	2.66	2.71	2.25	2.77	3.14	2.93	2.38	2.29	2.19	2.39	2.57	2.19	2.06
Luxembourg	6.70	7.02	7.78	7.31	5.68	5.89	5.03	5.38	5.32	5.72	5.85	5.09	5.18	4.75	4.38	4.38
Netherlands	4.05	3.94	3.34	2.86	3.10	3.43	3.45	3.43	3.31	2.15	2.31	2.19	2.12	2.18	2.58	2.72
OECD - Average	3.29	2.99	2.92	2.90	3.06	3.36	3.62	3.65	3.33	2.69	2.74	2.86	2.87	2.85	2.81	..
Portugal	3.69	3.22	3.25	2.73	2.81	2.60	2.83	3.46	3.51	2.75	2.73	3.13	2.75	3.26	2.84	3.16
Slovak Republic	2.57	2.56	2.48	2.70	2.54	2.68	2.85	2.92	3.06	2.47	2.46	2.41	2.37	2.87	3.31	3.54
Slovenia	1.14	1.23	1.54	1.70	1.89	2.72	2.92	3.18	2.46	1.80	1.84	1.66	1.24	1.21	1.42	1.47
Spain	3.03	2.77	3.08	3.09	3.46	3.86	4.14	4.72	2.85	2.32	1.94	1.86	2.20	2.15	2.07	2.42

Information on data for legal: <http://ec.europa.eu/fiscal-disclaimer>

Fonte: Tax on corporate profits⁵

Como podemos verificar pela análise dos dados da Tabela 1, Portugal era um dos países que, no período de 2000 até 2012 (*inclusive*), apresentavam um nível de receita fiscal abaixo

³ Produto Interno Bruto (PIB).

⁴ <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart> (Consultado *online* em 03 Outubro 2017).

⁵ <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm> (Consultado *online* em 03 Outubro 2017).

ao da média da OCDE (idêntica situação ocorria com outros países em crise, nomeadamente com a Grécia e com a Espanha).

Especificamente no contexto da tributação sobre o lucro das sociedades os dados comparativos com a média da OCDE encontram-se na Tabela 2.

Pela análise do conteúdo da Tabela 2 verifica-se que Portugal, não obstante algumas pequenas oscilações, foi-se sistematicamente mantendo dentro dos níveis de média de tributação sobre os lucros da OCDE (em % do PIB). Verifica-se, contudo, que aquando do trabalho da *Comissão para a Reforma do IRC*, isto é, em 2013, em relação ao ano 2012, que era o último ano que, à data, era conhecido, Portugal encontrava-se abaixo dessa média.

No contexto apresentado, e de acordo com a filosofia *Base Broadening and Rate Reduction*, fez todo o sentido reduzir no contexto da reforma do IRC de 2014 as taxas daquele imposto, dando sequência ao segundo pressuposto desse princípio (*Rate Reduction*). Todavia, é importante referir que o legislador, em termos gerais, não veio dar cumprimento, com a reforma do IRC de 2014, à primeira parte daquele princípio, isto é, ao de alargamento da base tributável, pois não existem medidas substanciais nesse sentido no contexto da reforma; situação que seria suscetível de colocar em causa a arrecadação de receita no contexto do IRC, bem como os compromissos Europeus no contexto da contenção do *deficit* orçamental, aos quais Portugal estava (e está) obrigado.

Surgiu, assim, nesse contexto, o aumento das tributação autónomas, a par de outras medidas como o aumento da limitação à dedução anual de prejuízos fiscais, como forma de estabilizar a coleta de receita em IRC, não obstante a descida da sua taxa nominal de imposto.

Significa isto que, não obstante ter existido uma descida da taxa nominal de IRC, a taxa efetiva de tributação deste imposto, isto é a *Effective Tax Rates (ETR)*⁶, manteve-se – e, em alguns casos, até subiu – muito motivado pelas alterações introduzidas nas tributação autónomas sobre viaturas.

É importante referir, todavia, que esta situação não é inédita no IRC, isto é, ao longo das últimas décadas tem-se assistido a descidas graduais mas sistemática das taxas nominais do IRC, a qual no início do Séc. XXI apresentava uma taxa de 32%, diminuindo sucessivamente até aos 21% da atual taxa geral de imposto; situação que foi sendo acompanhada pelas sucessivas subidas nas taxas de TA, bem como no alargamento da sua incidência a uma diversidade cada vez maior de despesas, tal como veremos na secção seguinte.

⁶ A taxa de tributação que resulta do total de coleta e acréscimos à coleta de um determinado ano, tendo como base o resultado da empresa/entidade.

Neste contexto Nabais (2013), refletindo-se ainda ao período prévio à reforma do CIRC, defende que embora a taxa de IRC tenha decrescido, existem ainda as tributaçãoes avulsas, entre as quais as tributaçãoes autónomas, que põem em causa a moderação da tributação das sociedades em Portugal. Posto isto, defende também Lopes (2014), que o Estado Português deve repensar as suas fontes de financiamento, pois com taxas efetivas de tributação tão elevadas, Portugal, para além de outros problemas internos que essa situação cause, ainda perde a capacidade de atrair investimento nacional e estrangeiro, uma vez que o regime fiscal é pouco atrativo.

1.2. A aplicação de Tributaçãoes Autónomas sobre VLP em Portugal

1.2.1. Evolução das Tributaçãoes Autónomas sobre VLP até final de 2013

As Tributaçãoes Autónomas entraram em vigor, pela primeira vez, em Portugal, em 1990⁷, exclusivamente para as despesas confidenciais; a sua aplicação às VLP⁸ só veio a ter início em 2001 (inicialmente só para as ligeiras), com a aprovação da Lei nº30-G/2000, de 29 de dezembro, com o intuito de combater a evasão e a fraude fiscal no contexto do uso destas viaturas.

Desde a entrada em vigor da incidência das TA sobre VLP em 2001 até à atualidade diversas foram as alterações legislativas que versaram sobre esta matéria. De seguida, iremos referir-nos, numa perspetiva evolutiva, resumidamente a cada uma das alterações ocorridas até final do ano 2013:

- Lei nº30-G/2000, de 29 de dezembro: também denominada como a ‘Lei de base das TA’, por ter alargado o seu âmbito a outro tipo de despesas, para além das despesas confidenciais, nomeadamente estendendo a aplicação das TA às viaturas ligeiras de passageiros com uma taxa de 6,4%. Esta alteração apresenta-se, no contexto das TA sobre VLP, como um marco, por ter legislado, tal como já foi referido, pela primeira vez, a aplicação de taxas de tributação autónoma a este tipo de despesas.

- Lei nº109-B/2001, de 27 de dezembro (Lei do OE⁹ de 2002): esta lei adicionou à incidência das tributaçãoes autónomas os encargos com viaturas ligeiras mistas, e indexou a

⁷ Decreto-Lei n.º 192/90, de 02 de junho.

⁸ Inicialmente não se aplicava a nenhum tipo de viatura de mercadorias.

⁹ Orçamento de Estado (OE).

percentagem de TA a 20% da taxa geral de IRC, que reportada a essa data era de 32%, ou seja $20\% \times 32\% = 6,4\%$, manteve, deste modo, a mesma taxa.

- Lei nº32-B/2002, de 30 de dezembro (Lei do OE de 2003): esta legislação trouxe alterações substanciais na tributação autónoma sobre as VLP, pois deixou de existir uma taxa única e passaram a ser tributados autonomamente de forma mais agravada os encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas sempre que o custo de aquisição das viaturas fosse superior a 40 000€ e, simultaneamente, o sujeito passivo apresentasse prejuízos fiscais nos dois períodos de tributação anteriores. Desta forma, passaram a existir dois escalões de tributações das viaturas: (i) em termos gerais aplicava-se a taxa de TA de 6% (20% da taxa geral de IRC, a qual desceu para 30%), (ii) quando, e só se, a empresa possuísse viaturas com valor de aquisição superior a 40 000€ e, simultaneamente, tivesse apresentado prejuízos nos dois períodos de tributação anteriores, aplicava-se uma taxa de TA de 15%, isto é de 50% da taxa geral de IRC ($50\% \times 30\% = 15\%$).

- Lei nº107-B/2003, de 31 de dezembro (Lei do OE de 2004): esta legislação manteve as regras fixadas anteriormente para as TA sobre as VLP, contudo desindexou-as de serem uma percentagem da taxa geral de IRC (pois esta baixou para 25%) e fixou-as nos 6% e 15%, respetivamente, que resultavam da aplicação da Lei do OE de 2003.

- Lei nº55-B/2004, de 30 de dezembro (Lei do OE de 2005): com a aprovação desta lei a taxa de TA sobre os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas desce de 6% para 5%, mantendo-se contudo a taxa de 15% nas condições anteriormente referidas.

- Lei nº 64/2008, de 5 de Dezembro (criação de medidas fiscais anticíclicas): esta legislação veio excluir, pela primeira vez, a aplicação das TA sobre algumas viaturas elétricas, passando os dois escalões de TA a funcionar da seguinte forma: (i) em termos gerais aplicava-se a taxa de TA de 10%, exceto nas viaturas elétricas, que ficaram excluídas da sua aplicação, (ii) quando, e só se, a empresa possuísse viaturas com valor de aquisição superior a 40 000€ e, simultaneamente, tivesse apresentado prejuízos nos dois períodos de tributação anteriores, aplicava-se uma taxa de TA de 20%, independentemente de ser viatura elétrica ou não. Acresce que se criou um escalão de TA de 5% para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO₂ fossem inferiores a 120g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90g/km, no caso de serem movidos a gasóleo.¹⁰

¹⁰ Desde que, em ambos os casos, tivesse sido emitido certificado de conformidade.

- Lei nº3-B/2010, de 28 de abril (Lei do OE de 2010): a aprovação desta lei manteve os escalões anteriores de TA sobre VLP, mas deixou de indexar o valor limite de aquisição da viatura aos 40 000€, passando a limitação a estar indexada aos valores constantes na Portaria nº 467/2010, de 07 de julho.

- Lei nº55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do OE de 2011): com a aprovação desta lei as TA sobre VLP passaram a incidir sobre os gastos efetivamente suportados, mesmo que não fossem aceites fiscalmente (regra que se mantém em vigor); deixou, também, de existir a menção aos dois períodos de tributação anteriores com prejuízos, contudo foi introduzida uma norma, que ainda se encontra atualmente em vigor, a qual prevê o aumento de todas as taxas de TA (inclusivamente as das VLP) em dez pontos percentuais quando os sujeitos passivos apresentam prejuízo fiscal no período de tributação em causa. Acresce que deixou de existir o escalão, anteriormente criado, de 5%.

Daquele conjunto de alterações legislativas resulta o quadro evolutivo com a informação que Borrego (2016) sintetizou e que apresentamos na Tabela 3.

Tabela 3 - Taxas de tributação autónoma em IRC para VLP (2000 a 2013)

Períodos	Viaturas com valor ≤ 40.000 € *		Viaturas com valor > 40.000 € e prejuízos 2 anos anteriores * e **		Viaturas com nível de poluição reduzidos
	Combustíveis fósseis	Viaturas elétricas	Combustíveis fósseis	Viaturas elétricas	
2000	6,4%				---
2001	20% sobre a taxa de IRC = 6,4%				---
2002	20% sobre a taxa de IRC = 6%				---
2003	20% sobre a taxa de IRC = 6%		50% sobre a taxa de IRC = 15%		---
2004	6%		15%		---
2005 a 2008	5%		15%		---
2009	10%	0%	20%		5%
2010	10%	0%	20%		5%
2011 a 2013	10%	0%	20%		---

* A partir de 2010 o limite referencia a Portaria nº 467/2010, de 07 de julho. A partir de 2011 deixa de constar a imposição dos 2 anos anteriores com prejuízos fiscais e passa a existir um acréscimo de 10% nas TA quando há prejuízo.

** Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO2 fossem inferiores a 120g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90g/km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tivesse sido emitido certificado de conformidade,

Fonte: Borrego (2016)

Como se verifica do conjunto de alterações sintetizadas na Tabela 3, as alterações a esta matéria foram uma constante e, maioritariamente no sentido crescente, realçando-se, em sentido contrário, a exclusão de tributação de viaturas elétricas e a tributação a 5% de algumas viaturas menos poluentes durante os anos 2009 e 2010.

1.2.2. Tributações Autónomas sobre VLP e as alterações introduzidas pela reforma do IRC em 2014 e pela Lei da Fiscalidade Verde

A aprovação da Lei nº2/2014, de 16 de janeiro (Lei da Reforma do IRC) trouxe alterações substanciais no artigo 88º do CIRC, o qual regula, atualmente, esta matéria naquele imposto; contudo, como é possível verificar pela análise dos dados constantes na Tabela 4, as alterações mais significativas nas TA resultantes da reforma do IRC de 2014 ocorreram na tributação autónoma de viaturas.

Tabela 4 – Alterações ao artº 88º do CIRC resultantes da Reforma do IRC de 2014

Redação Anterior	Reforma IRC
3- São tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do nº1 do artigo 34º, motos ou motociclo, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.	3- São tributadas autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas: a) 10% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a € 25 000; b) 27,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 25 000, e inferior a € 35 000; c) 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 35 000.
4- São tributados autonomamente à taxa de 20% os encargos efetuados ou suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos alínea e) do nº1 do artigo 34º.	4- (Revogado)
6- Excluem-se do disposto no nº3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no nº9) da alínea b) do nº3 do artigo 2º do Código do IRS.	6- Excluem-se do disposto no nº3 os encargos relacionados com: a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e b) Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no nº 9) da alínea b) do nº3 do artigo 2º do código do IRS.
11- São tributados autonomamente, à taxa de 25%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.	11- São tributados autonomamente, à taxa de 23%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.
14- As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentam prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.	14- As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentam prejuízo fiscal no período a que respeitam quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores <u>relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.</u>
	15- As taxas de tributação autónoma previstas nos nºs 7, 9, 11 e 13, bem como o disposto no número anterior, não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.
	16- O disposto no presente artigo não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.

Fonte: Adaptado de Pinto & Pinto (2014)

Assim, com a aprovação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a qual reformou o CIRC, foram criados três novos escalões fixos de valores de aquisição de viaturas para aplicação das TA sobre VLP, deixando de estar esses intervalos indexados aos valores constantes na Portaria nº 467/2010, de 07 de julho, deixando, também, as taxas a aplicar de estarem dependentes do ano de aquisição ou locação das viaturas e passaram a ser as seguintes: (i) valor de aquisição da viatura inferior a 25.000€: 10%; (ii) valor de aquisição da viatura igual ou superior a 25.000€, e inferior a 35.000€: 27,5%; (iii) valor de aquisição da viatura igual ou superior a

35.000€: 35%. Importa referir que as mesmas se aplicam aos encargos efetivamente suportados, independentemente da sua dedutibilidade. É importante referir, ainda, que as tributação autónomas continuam a não ser aplicáveis a viaturas elétricas, independentemente do valor de aquisição das mesmas, ou de qualquer outra característica.

Em 2015, com a aprovação do Diploma da Fiscalidade Verde (Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro) mantiveram-se as taxas anteriormente referidas, bem como a não aplicação das TA às viaturas elétricas, mas foram desagravadas as TA nas viaturas que não sendo elétricas, ainda assim são menos poluentes – viaturas a GPL (Gás de Petróleo Liquefeito), GNV (Gás Natural Veicular) e híbridas *plug-in*.

A Tabela 5 apresenta a tributação em vigor, desde 2015 até à atualidade, para as várias situações contempladas no art.º 88º do CIRC para as VLP. Importa referir, desde logo, que a Tabela 5 também reflete o agravamento em 10 pontos percentuais nos casos de prejuízo, apresentando sempre as duas hipóteses para cada tipo de viatura, a taxa com e sem agravamento por existência de prejuízos.

Tabela 5 – Taxas de TA sobre VLP (em vigor de 2015-2018)

CUSTO DE AQUISIÇÃO	ENERGIA ELÉTRICA		HÍBRIDAS <i>PLUG-IN</i>		GPL OU GNV		OUTRAS	
	Sem prejuízo	Com Prejuízo	Sem prejuízo	Com Prejuízo	Sem prejuízo	Com Prejuízo	Sem prejuízo	Com Prejuízo
INFERIOR A 25.000€	0%	0%	5%	15%	7,5%	17,5%	10%	20%
ENTRE 25.000€ E < 35.000€	0%	0%	10%	20%	15%	25%	27,5%	37,5%
IGUAL OU SUPERIOR A 35.000€	0%	0%	17,5%	27,5%	27,5%	37,5%	35%	45%

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Pinto & Pinto (2015)

Como podemos observar, com base nos dados constantes na Tabela 5, o tipo de energia/combustível com base nos quais os veículos são movidos passou a ser um fator importante aquando da aplicação das taxas de tributação autónomas – importa referir que estão, também, referidas no quadro as viaturas elétricas mas aquelas viaturas não estão sujeitas a estas taxas, pelo que surgem com taxa zero.

Como podemos verificar, com base na Tabela 5, as viaturas Híbridas *Plug-in* são aquelas que apresentam as menores taxas de tributação autónomas, seguindo-se os veículos movidos a GPL ou GNV.

Por último, na Tabela 5 encontram-se, também, as taxas dos restantes veículos (nomeadamente os movidos a gasóleo e gasolina), sendo que, nesses casos, as taxa a aplicar são mais elevadas, uma vez que são mais poluentes e esta diferenciação surgiu na sequência da aprovação do diploma da Fiscalidade Verde, ou seja, a mesma tem como objetivo desmotivar a aquisição e posse daquele tipo de viaturas nas frotas automóveis empresariais, todavia, é importante salientar que estas são, ainda, as viaturas ligeiras de passageiros mais comuns no contexto empresarial em Portugal.

Por fim, é importante realçar que, a partir de 2015, não existiram alterações no contexto das TA aplicáveis às VLP, pelo que só nos convém fazer, em relação à legislação posterior a 2015, um pequeno realce à alteração introduzida pela LOE (Lei de Orçamento de Estado) de 2018, que trouxe uma norma interpretativa aplicável a todas as TA, inclusivamente às que recaem sobre as VLP, a qual, resumidamente, define que o montante de TA apurado resulta da aplicação das taxas previstas do artigo 88º do CIRC e que não lhe pode ser aplicado nenhum tipo de dedução, ainda que a mesma resulte de legislação especial.

1.2.3. Efeitos das variações de taxas de TA e da taxa geral do IRC na coleta de imposto (2013 a 2015)

No desenvolvimento deste Projeto de Mestrado já nos referimos a alterações opostas no contexto da tributação do IRC, por um lado o historial de subida das taxas de TA, em termos gerais e sobre as VLP, em particular, das quais se destaca o grande agravamento das TA sobre VLP sofrido com a reforma do IRC em 2014; por outro lado, a sucessiva descida das taxas nominais de IRC, das quais se destaca a descida de 25% para 23%, que resultou da reforma do IRC de 2014 e, logo de seguida, em 2015, a descida de 23% para os atuais 21%.

As alterações ocorridas de 2013 para 2014 e de 2014 para 2015 merecem-nos particular atenção por ocorrerem dois movimentos opostos em simultâneo, um de descida (da taxa nominal de IRC) e outro de subida (das taxas de TA). Estes movimentos divergentes devem-se às alterações nas TA e às referências que fizemos no ponto 1.1. deste Projeto de Mestrado à tendência internacional de descida da tributação sobre os lucros e aos objetivos traçados nesse sentido no Relatório *do Grupo de Trabalho para a Reforma do IRC*.

Considerando aquele contexto, decidimos analisar quais os valores arrecadados pelo Estado no período de 2013 a 2015, ou seja, antes e depois da entrada em vigor da reforma do IRC de 2014.

Assim, na Tabela 6 apresentamos os valores Declarados nas Modelo 22 de IRC, para o período de 2013 a 2015, e as suas variações em percentagem.

Como podemos observar, pelos dados da Tabela 6, o valor cobrado em Tributações Autónomas aumentou consideravelmente entre 2013 e 2014, apresentando uma variação positiva de 18,5%, havendo um aumento de 465 para 551 milhões de euros. Observamos com estes valores o impacto da variação das taxas de Tributação Autónomas que entraram em vigor com a reforma do IRC ocorrida em 2014. Considerando que, tal como pudemos verificar pelo conteúdo da Tabela 4 (apresentada anteriormente), as alterações efetivamente significativas nas TA que ocorreram entre 2013 e 2014 foram aquelas que recaíram sobre as VLP, pelo que é possível concluir que esta variação positiva resulte da sua entrada em vigor.

Tabela 6 – Extratos dos valores globais do Quadro 10 da Modelo 22 de IRC dos anos 2013 a 2015

(Valores em milhões de Euros)

DESIGNAÇÃO	2013	2014	2015	Var. (%) 2013/2014	Var. (%) 2014/2015
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) > 0	953	1 039	1 033	9,0%	-0,5%
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0	1 264	998	1 215	-21,0%	21,7%
Tributações autónomas	465	551	507	18,5%	-7,9%
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] > 0	1 500	1 559	1 527	3,9%	-2,1%
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] < 0	961	712	934	-25,9%	31,2%

Fonte: Portal das Finanças¹¹

Conseguimos, também, observar, a partir da Tabela 6, que o valor total de IRC a pagar (já incluindo as TA) variou, também de forma positiva, aumentando de 1 500 para 1 559 milhões de euros, apresentando uma variação de 3,9%, no período de 2013 a 2014 e que, simultaneamente, os reembolsos de IRC decresceram em 25,9%. Este aumento de valor total a pagar de IRC (agravado pela diminuição de reembolsos) num período em que a taxa geral nominal de IRC desceu de 25% para 23%, é indiciador de que não obstante a taxa nominal tenha descido, a taxa efetiva de tributação aumentou, pois as alterações sofridas para menos nas taxas nominais de IRC foram compensadas (e ultrapassadas) não só com o aumento da base tributável, mas também com as subidas nas taxas de TA, recaindo sobre as empresas um maior peso da tributação sobre o rendimento, num período em que a tendência internacional e o objetivo traçado pela *Comissão de Reforma do IRC* apontava para se alcançar a sua diminuição.

¹¹ info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ (Consultado online em 04/06/2017).

Analisando os dados do período de 2014 a 2015 constantes, também, na Tabela 6, verifica-se que neste período ocorreu a situação inversa, ou seja, as variações destes valores globais entre os dois anos no Quadro 10 da Modelo 22 são negativas. Os valores de maior destaque daqueles anos que constam na Tabela 6 refletem o facto do valor arrecadado em tributação autónomas apresentar neste período uma variação negativa de 7,9%, tendo passado de 551 para 507 milhões de euros (ainda assim superior ao valor de 2013).

Quanto a esta variação negativa nos valores cobrados de TA é importante reforçar que a alteração legislativa existente nas TA naquele período se refere exclusivamente ao desagravamento das taxas de TA nas VLP menos poluentes, contudo há que considerar que o peso dessas viaturas nos parques automóveis empresariais não se nos afigura suficientemente grande para justificar a descida, ainda considerável, que ocorreu nos valores totais de TA cobrados.

Neste contexto, colocam-se algumas questões: será que esta medida teve um tal sucesso imediato, que no primeiro ano de vigência incrementou, por um lado, as alienações das VLP mais poluentes já pertencentes aos parques automóveis empresariais, por outro lado a aquisição de novas viaturas menos poluentes, propiciando de imediato, no primeiro ano de vigência, este nível de diminuição nas TA?

Neste ponto, é importante realçar que o estudo de Borrego (2016) não sustenta aquela possibilidade. Naquele estudo a autora procura compreender qual a perceção dos contabilistas certificados e dos técnicos de contabilidade quanto ao sucesso que se possa esperar das medidas fiscais ambientais no contexto das VLP. E embora conclua que, na perspectiva daqueles profissionais, o desagravamento das TA para as viaturas menos poluentes poderá ser uma das medidas com algum grau de sucesso rumo à reformulação das frotas atuais de VLP empresarias por viaturas menos poluentes, conclui, também, que “Os profissionais, de uma forma geral, considerando o conjunto de todas aquelas normas [onde se incluem as TA], encaram com algum ceticismo e relutância o efeito prático positivo que estas possam ter na gestão fiscal de frotas empresarias das VLP [...]” (Borrego, 2016: 21).

Outras possibilidades e outras questões podem ser, então, equacionadas, nomeadamente, se será lícito questionar em que medida a carga fiscal sentida pelos contribuintes no contexto das TA relativamente ao período de tributação de 2014 não terá aumentado nos contribuintes a partir de 2015 (*inclusive*) a propensão para o uso de mecanismos de planeamento fiscal, mais ou menos abusivos, mas que lhe permitissem evitar ou atenuar o efeito das TA que já haviam sentido em 2014?

Esta questão será o principal alvo do estudo empírico realizado neste Projeto de Mestrado e a relação entre o aumento da carga fiscal e o incumprimento fiscal serão explorados no Capítulo II deste Projeto, na revisão de literatura.

Por fim, analisando, no seu todo, o conteúdo da Tabela 6, podemos verificar que não obstante as descidas da taxa nominal de IRC em 2014 e 2015, se tivermos em consideração os três anos (2013 a 2015), o Estado conseguiu cobrar mais IRC em 2015 comparativamente com 2013, bem como diminuir o número de reembolsos entre 2013 e 2015, aumentando-se, assim, tal como já foi referido, a carga sobre as empresas, por aumento das taxas efetivas de tributação, à custa, principalmente, da subida das taxas de TA sobre VLP (Oliveira *et al.*, 2015), num período em que a tendência internacional é para a diminuição da tributação empresarial, tal como já havia sido referido.

Neste ponto, é importante realçar que a autora do Projeto não considera no desenvolvimento do mesmo a possibilidade de aumento do IRC a pagar por via do aumento dos resultados das empresas, em função, quer dos valores analisados, quer do período de crise que estava e está em causa, o que torna remotamente provável essa hipótese.

1.2.4. As TA nas empresas com prejuízo e o problema da carga fiscal

Tal como já foi referido, de acordo com o nº 14 do artigo 88º do CIRC, quando as empresas apresentam prejuízo as suas taxas de TA aumentam em 10%, o que, em alguns casos, pode significar dobrar o valor da tributação autónoma.

Acresce, ao previamente referido, que este tipo de empresas (com prejuízo), no contexto dos pagamentos por conta do imposto, a partir do segundo ano de atividade, estão sujeitas ao PEC - Pagamento Especial por Conta (artg.106º CIRC), o qual importa, no mínimo, em 850 €.

Neste ponto, é importante reter que, o PEC, por força dos artºs. 90º e 93º do CIRC é apenas dedutível à coleta e até à sua concorrência, quando o seu valor ultrapassa o da coleta o remanescente é reportado para anos subsequentes, consequentemente nunca dá origem a reembolso¹².

Acresce à circunstancia de o PEC nunca dar origem a reembolso o facto de o seu excedente em relação à coleta do ano em curso não poder ser utilizado para liquidação ao Estado dos acréscimos à coleta, isto é, não pode fazer-se uso em concreto para considerar

¹² Ao contrário do Pagamento por Conta (PPC).

pagas as Tributações Autónomas e os restantes acréscimos à coleta – neste ponto é importante reter que o outro acréscimo à coleta mais comum na generalidade das empresas (para além das TA) é a derrama municipal, a qual não existe nas empresas que tenham apresentado prejuízo fiscal.

O que foi referido anteriormente implica que as empresas com prejuízos fiscais, com base nas regras atualmente em vigor de IRC, não obstante não apresentarem lucros, têm imposto sobre o rendimento a pagar. Suportam o PEC, enquanto adiantamento de imposto no decurso do período de tributação, o qual não lhes é reembolsado, e, se tiverem encargos sujeitos a TA, aquando da entrega da Modelo 22 de IRC, suportam, também, a TA e de forma mais gravosa (pois tal como já referido, acresce sempre, em caso de prejuízos, 10% às taxas gerais de TA). Neste ponto é importante reter a ideia de que o PEC não obstante não ser reembolsado não pode ser utilizado para considerar o valor das TA liquidado.

Nestas empresas, nem é possível referir-nos ao peso das TA na subida da taxa efetiva de tributação, por não haver lucro tributável com base no qual essa taxa possa ser medida, nestes casos só é possível referir-nos à carga fiscal sobre as empresas, muitas vezes, efetivamente em dificuldades, nas quais o aumento das TA, em função dos 10% de acréscimo se faz sentir ainda mais do que nas restantes.

A problemática da carga fiscal e do seu aumento, bem como das suas consequências são tratados no Capítulo II na Revisão de Literatura.

1.3. As Tributações Autónomas nos Países de Língua Portuguesa

É do conhecimento geral que existe uma estreita relação entre Portugal e países como Angola, Cabo Verde e Moçambique, ligação que advém do facto de se tratarem de ex-colónias Portuguesas e da partilha da língua oficial; relação que se tem estendido a muitas áreas, nomeadamente aos sistemas fiscais desses países, que utilizaram, em muitos casos, o sistema fiscal português como modelo.

Esta relação deve-se, também, muito, aos vários acordos de cooperação que se têm firmado entre Portugal e estes países, e ao facto de a legislação fiscal portuguesa ser um exemplo que os mesmos têm seguido, uma vez que transpuseram, com as devidas adaptações, para os seus sistemas fiscais, grande parte da legislação fiscal portuguesa, com particular enfoque para a tributação dos rendimentos das pessoas coletivas (Oliveira *et al.*, 2015; Rita, 2015; Dinis *et al.*, 2016).

Esta situação propiciou que as TA, que eram uma exclusividade do sistema fiscal português, nos últimos anos tenham começado a surgir nestes sistemas fiscais que tiveram o sistema português como base, como veremos de seguida.

Desta forma, em Angola foi aprovada a Lei nº19/14, de 22 de outubro, referente ao Imposto Industrial, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2015, aplicando-se a todos as pessoas coletivas com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Angola, com muitas semelhanças com o CIRC, prevendo, inclusivamente a aplicação de TA (as quais só viriam a ser aplicadas em 2017).

À semelhança de Angola, em Cabo Verde também foi aprovada a Lei nº82/VIII/2015, de 7 de janeiro de 2015, aprovando, assim, o Novo Código sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRPC) aplicado aos sujeitos passivos enquadrados no regime de contabilidade organizada, cujas bases muito se assemelham ao IRC, o que inclui a aplicação de TA neste país no contexto empresarial.

Também, Moçambique adotou o IRPC no seu sistema fiscal, que tem grandes semelhanças com o IRC em Portugal. A entrada em vigor deste imposto foi aprovada com a Lei nº33/2007, de 31 de Dezembro. Este imposto é de tributação direta e prevê a aplicação de TA sobre determinadas despesas.

Estes países ao adotarem legislação fiscal semelhante à Portuguesa aplicaram, também, nos seus sistemas fiscais, tal como já havíamos referido, as Tributação Autónomas, transpondo para os seus sistemas fiscais um tipo de tributação que era uma particularidade exclusiva do sistema fiscal português.

Na Tabela 7 apresentamos as taxas de tributação autónomas daqueles três países, por comparação com as taxas em vigor em Portugal, bem como com indicação dos factos/despesas sujeitos a TA em cada um dos países.

Como se verifica através da análise dos dados da Tabela 7, tal como já foi referido anteriormente, aqueles países, todos PALOP (Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa), adotaram para os seus sistemas fiscais as TA existente no sistema Português, com algumas particularidades próprias de cada país.

Tabela 7 – Tributação Autónoma (taxas e despesas/factos sujeitos) em Portugal, Cabo Verde, Moçambique e Angola

<i>Despesas Tributadas/País</i>	<i>Portugal</i>	<i>Cabo-Verde</i>	<i>Moçambique</i>	<i>Angola</i>
<i>Despesas de Representação</i>	10%	10%	-	-
<i>Despesas não documentadas</i>	50% / 70%	40%	35%	4%
<i>Pagamento a entidades residentes em regime claramente mais favorável ou contas abertas em instituições financeiras aí residentes</i>	35% / 55%	-	-	-
<i>Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria não faturada a clientes</i>	5%	10%	-	-
<i>Gastos ou encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de gestor, administrador e gerente</i>	35%	-	-	-
<i>Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial</i>	23%	-	-	-
<i>Encargos com viaturas ligeiras de passageiros e mistas, motos e motociclos</i>	10% / 27,5% / 35%	10%	-	-
<i>Custos indevidamente não documentados</i>	-	-	-	2%
<i>Despesas confidenciais</i>	-	-	-	30%
<i>Atribuição de donativos e liberalidades que não cumram com a Lei de Mecenato</i>	-	-	-	15%

Fonte: Elaboração Própria com base na Lei nº19/14 (Angola), na Lei nº82/VIII/2015 (Cabo Verde) e na Lei nº33/2017 (Moçambique)

Assim, a partir de 1 de janeiro de 2017, tal como já foi referido, em Angola, passou a ser aplicado um Regime de Tributação Autónomas onde consta que alguns encargos não aceites como custo fiscal são objeto de TA, nomeadamente: (i) os custos indevidamente documentados (quando a documentação de suporte apenas identifica o adquirente), a uma taxa de 2%; (ii) os custos não documentados (quando não existe informação válida de suporte em que a sua natureza é materialmente comprovável), a uma taxa de 4%; (iii) os custos incorridos com despesas confidenciais (quando não existe documentação válida de suporte e em que a sua natureza não é materialmente comprovável), a uma taxa de 30%, agravada para 50% se o sujeito passivo for isento, ou não sujeito a tributação; (iv) os donativos e liberalidades em incumprimento das regras estabelecidas pela Lei do Mecenato, a uma taxa de 15%.

Também, em Cabo Verde foram criadas algumas taxas de tributação autónoma. São, assim, sujeitas a tributação autónoma naquele país: (i) as despesas não documentadas, a uma taxa de 40%; (ii) os encargos relacionados com viaturas ligeiras, motos e motociclos, as despesas de representação e as ajudas de custo e compensações por deslocação em viatura própria do trabalhador, a uma taxa de 10%.

Em Moçambique existe, também, sujeição a tributação autónoma relativamente às despesas não devidamente documentadas e às despesas confidenciais, a uma taxa de 35%.

Analisando o conteúdo da Tabela 7 no seu conjunto destaca-se o facto de as despesas não documentadas serem alvo de tributação em todos os países, embora as taxas sejam diferentes e a mais elevada é praticada em Portugal.

As despesas de representação, as ajudas de custo e a compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador não faturadas a clientes e os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e mistos, são também tributadas em Cabo-Verde, à semelhança de Portugal, mas Cabo-Verde não utiliza taxas tão elevadas.

Deve realçar-se, também, que no contexto destes países, Cabo-Verde é aquele que apresenta maiores semelhanças com Portugal, pois dos três PALOP apresentados é aquele que tem mais despesas sujeitas a tributações autónomas e, também, é aquele em que existe maior comparabilidade com as despesas sujeitas a TA em Portugal, embora, ressalve-se que as taxas aplicáveis são sempre muito mais reduzidas, quando comparadas com o caso português.

Moçambique, destaca-se pelo oposto, isto é, é o caso de todos os apresentados com menor semelhança com a atual situação Portuguesa, pois apresenta um único encargo sujeito a TA: as despesas não documentadas. Não podemos, contudo, deixar de realçar que as TA em Portugal iniciaram exatamente neste formato, isto é, só tributando despesas confidenciais.

No que respeita em concreto às tributações autónomas sobre VLP, que é o foco deste Projeto de Mestrado, essa tributação só existe em Cabo Verde, para além do caso português e com uma única taxa de 10%; também, neste caso, é importante referir, que esta situação em muito se assemelha ao início da sujeição das VLP a taxas de TA em Portugal e que veio a evoluir para a situação atual.

Resumidamente, conseguimos compreender que existem semelhanças entre as legislações fiscais de Portugal e destes países de Língua Oficial Portuguesa em relação às tributações autónomas.

CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Nota Prévia

Na revisão de literatura que se realiza neste capítulo são abordadas algumas outras temáticas, para além da discussão em torno, diretamente, da problemática das tributações autónomas; é, assim, objetivo desta nota prévia fazer o enquadramento do que a seguir é referido, bem como da sua pertinência neste contexto.

Em primeiro lugar será abordada a polémica em torno das TA, fazendo o ponto da situação, principalmente no que se refere às críticas a este tipo de tributação, bem como à definição dos objetivos que lhe estão subjacentes.

Seguidamente, porque uma das problemáticas que se colocam no contexto das tributações autónomas é o facto das mesmas incrementarem a taxa efetiva de tributação, fazendo aumentar a carga fiscal sobre as empresas, iremos referir-nos a esta temática, bem como à relação entre a perceção de excessiva carga fiscal por parte dos contribuintes e a sua propensão para o incumprimento fiscal, em geral, bem como para o planeamento fiscal, abusivo e não abusivo, em particular.

Por último, pelo facto deste Projeto de Mestrado ter como público-alvo os Contabilistas Certificados e a sua perceção sobre a problemática em estudo, considerámos necessário realizar, também, nesta revisão de literatura, uma breve abordagem ao ‘estado da arte’ sobre os estudos realizados em torno destes profissionais e da sua postura face às problemáticas tratadas neste Projeto.

2.2. A aplicação de TA em Portugal

Tal como já referimos anteriormente, as tributações autónomas são uma particularidade do sistema fiscal português, que só existiu durante muitos anos em Portugal e que, nos últimos anos, foi adotada, também, por alguns PALOP, os quais tiveram como modelo o sistema fiscal português.

O mérito, ou desmérito das TA, bem como a sua caracterização e enquadramento, não têm sido unânimes entre os diversos autores que se têm preocupado com esta matéria, como veremos de seguida.

O Acórdão do CAAD¹³ n.º209/2013-T refere que dada a essência e a jurisprudência, as TA apenas são compreensíveis e aceitáveis no regime legal do IRC, sendo que as TA apenas fazem parte do IRC e não de outro qualquer imposto, sendo que elas são uma componente do IRC¹⁴. No mesmo sentido vai a opinião de Martins (2015), o qual defende a relação das TA com o IRC, afirmando que são um mecanismo de preservação da base tributável em sede de IRC, estando agregadas aos mesmos princípios e objetivos do IRC.

Também, a propósito da caracterização das tributações autónomas, Vasques (2013), refere que são um elemento do IRC, de obrigação única e que não têm carácter progressivo. Desta forma, na opinião do autor, não existe qualquer impedimento de um imposto sobre o rendimento conter elementos que tributem a despesa, como é o caso do IRC.

Opinião oposta apresenta Morais (2009), o qual defende que as tributações autónomas apresentam características mais semelhantes aos impostos indiretos do que ao IRC, uma vez que este último tributa rendimento e as TA tributam despesa, sendo que os impostos indiretos tributam a despesa ou consumo, como é o caso do IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado).

Neste contexto, de defensores e de opositores às TA, Nabais (2013) veio esclarecer qual é, na sua perspetiva, o objetivo daquelas tributações. Assim, as Tributações Autónomas, segundo o autor, surgiram como mecanismo de luta contra a evasão e a fuga fiscal, isto é, elas incidem sobre despesas que na esfera dos beneficiários muitas vezes se traduzem em evasão fiscal, como as despesas confidências e não documentadas, e que são um rendimento não declarado para quem recebeu.

Igual posição defendem Dinis *et al.* (2016), que reforçam aquela ideia referindo que em muitos casos, é o único¹⁵ montante de IRC pago pelas sociedades de reduzida dimensão, imposto que é maioritariamente suportado pelas grandes sociedades.

Em relação à posição de Nabais (2013) e Dinis *et al.* (2016) em relação aos objetivos do legislador na criação das TA, e em relação a essa necessidade, apraz-nos fazer duas críticas: por um lado, as TA podem, desta forma, ser interpretadas como um reconhecimento da incapacidade da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) de tributar determinados comportamentos evasivos dos contribuintes; por outro lado, consubstanciam em si o princípio de que todos os contribuintes são incumpridores e que é necessário criar mecanismos de penalização e dissuasão em relação a essa propensão para o incumprimento.

¹³ Centro de Arbitragem Administrativa.

¹⁴ O que, de acordo com o mesmo raciocínio, podemos assumir ser também válido para a categoria B do IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), por ter, exceção feita às taxas de imposto, na categoria B um tratamento semelhante ao IRC.

¹⁵ Neste ponto devemos referir que Dinis *et al.* (2016) desconsideraram o efeito do PEC (Pagamento Especial por Conta) enquanto valor mínimo de IRC a pagar para muitas empresas, uma vez que muitas empresas que não conseguem abater o PEC às coletas dos anos subsequentes, também não solicitam o seu reembolso.

Também Silva (2011) e Silva (2013), para além de Dinis *et al.* (2016), defendem posição idêntica à de Nabais (2013): ao demonstrarem a opinião de que a introdução das TA fazia sentido sobretudo em situações onde se verificava um grau elevado de evasão e fraude fiscal.

Importa, todavia, ainda referir que, não obstante aquela ter sido a função inicial das tributação autónomas, o de mecanismo de combate à evasão e fraude fiscal, quando tributavam só as despesas confidenciais ou não documentadas, contudo ao longo dos anos elas vieram a alargar a sua abrangência, passando a incidir, também, sobre outras despesas, tais como despesas com viaturas ligeiras de passageiros e mistas, despesas de representação, despesas correspondentes a importâncias pagas a entidades residentes em «paraísos fiscais», despesas com ajudas de custo a trabalhadores, lucros distribuídos a entidades residentes em paraísos fiscais, bónus e compensações devidos a gerentes, administradores e sócios. Desta forma, podemos concluir que as tributação autónomas deixaram de ter só a sua função original de combate à fuga fiscal e passaram a ter, também, uma função financeira, que se consubstancia em arrecadar receitas para os cofres públicos (Nabais, 2013; Dinis *et al.*, 2016).

Neste contexto, Pickhardt e Prinz (2014) vão um pouco mais longe nas desvantagens que apontam às TA, chamando a atenção para os problemas que os princípios que lhes estão subjacentes podem trazer na, já frágil, relação de confiança entre os contribuintes e o Estado. Apresentando-se as TA como um mecanismo de tributação de combate à fraude e evasão fiscal, que trata todos os contribuintes com aquele tipo de encargos como incumpridores, está a transmitir aos sujeitos passivos a mensagem de falta de confiança. Aqueles autores referem que a confiança dos contribuintes é um fator que pode ser a base para um comportamento fiscal cooperativo, contudo se a AT não confia nos contribuintes, os contribuintes também terão tendência em não confiar na AT, nomeadamente não sendo colaboradores.

Ainda em relação às críticas de que são alvo as TA, existem alguns autores que têm dúvidas quanto à constitucionalidade daquela tributação, uma vez que o artigo 104º da CRP, tal como já foi referido, defende “a tributação das empresas fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. Considerando que as tributação autónomas são taxas que incidem sobre diversas despesas, tal facto tem induzido alguns autores a defenderem que as TA são um imposto inconstitucional (Nabais, 2013).

É importante referir, ainda, que em função do sucessivo aumento da incidência das TA, em conjugação com o aumento das suas taxas, elas atingiram, em muitas empresas, valores muito elevados. A este propósito, refere o estudo do *Observatório da Competitividade Fiscal* da consultora «Deloitte», realizado em 2014, após a reforma fiscal do CIRC, que as tributação autónomas são a variável que apresenta o maior impacto negativo nas empresas no que

concerne ao quantitativo de imposto sobre o rendimento a pagar, incrementando-o substancialmente.

No que diz respeito às viaturas ligeiras de passageiros e mistas, que são o foco deste Projeto de Mestrado, observou-se que nos últimos anos houve um grande aumento relativamente às taxas de tributação autónomas que lhes são aplicadas. Estes aumentos culminaram com uma diferenciação dos valores das TA, quer em função do valor de aquisição das viaturas, quer, também, dos seus níveis de poluição¹⁶, não tributando as viaturas elétricas e despenalizando as menos poluentes (nomeadamente: GPL, GNV e híbridas *plug-in*). Deste modo, de acordo com Gaita *et al.* (2016) só existe um número reduzido de VLP que não são tributados autonomamente, como é o caso das:

- Viaturas elétricas;
- Viaturas dos serviços de transporte públicos de passageiros destinados a ser alugadas no âmbito da atividade da empresa;
- Viaturas tributadas em IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) na esfera de quem delas beneficia, por lhes terem sido afetas a título permanente pela entidade patronal (incluindo utilização pessoal), estando essa atribuição suportada por contrato escrito.

Posto isto, e considerando que, como já tínhamos verificado anteriormente, o valor de TA pago aumentou de forma considerável entre 2013 e 2014, e as taxas de TA subiram consideravelmente entre 2013 e 2014, inclusivamente para viaturas que já existiam nas empresas, adquiridas quando as taxas de TA estavam menores, o que nos conduz à problemática do aumento da carga fiscal e das taxas efetivas de tributação, situação que iremos explorar na secção seguinte.

2.3. A problemática das TA nas Taxas Efetivas de Tributação em IRC e a carga fiscal excessiva

2.3.1. Conceito de Taxa Efetiva de Tributação e sua relação com a ilusão fiscal e com a carga fiscal

Não obstante no ponto 1.1. deste Projeto de Mestrado nos termos referido à Taxa Efetiva de Tributação de forma mais superficial, neste ponto iremos aprofundar o seu conceito e a sua relação com outros conceitos pertinentes para a compreensão deste Projeto.

¹⁶ Imposta pela Reforma da Fiscalidade Verde, em 2015

Antes de mais, importa definir o que é a taxa efetiva de tributação, a qual “resume o efeito da proporção dos impostos pagos sobre o lucro em estatística, demonstrando o efeito dos incentivos fiscais e gerenciamento tributário” (Gupta & Newberry, 1997: 1).

Lammersen (2002), por sua vez, define a Taxa Efetiva de Tributação como uma ferramenta para auxiliar a tomada de decisão, sendo utilizada maioritariamente por gestores e diretores. Desta forma, os utilizadores desta taxa podem ficar a conhecer qual a carga fiscal efetiva na tributação sobre o rendimento a que uma empresa está sujeita.

Com isto, concluímos que a Taxa Efetiva de Tributação ajuda a medir a eficiência e a eficácia da gestão fiscal de uma empresa, podendo, assim, verificar-se quais as melhores opções de estratégias de diminuição do peso da carga tributária. Segundo Phillips (2003), a gestão adequada da Taxa Efetiva de Tributação de uma empresa pode levar ao aumento do lucro e do preço das ações, na base da afirmação deste autor encontra-se o pressuposto de que nas empresas a tributação é um custo que pode e deve ser gerido como qualquer outro (Castro & Neves, 2008).

Não obstante a utilidade da Taxa Efetiva de Tributação, existem duas críticas que lhe são tecidas frequentemente relativamente à sua validade e sobre a fidedignidade dos dados obtidos com base no seu cálculo. A primeira é relativa à dedução de prejuízos, pois caso a empresa em causa no(s) período(s) de tributação anterior(es) tenha apresentado prejuízos, a sua dedução no período corrente vai distorcer a Taxa Efetiva de Tributação (Wilkie, 1992 *apud* Tang, 2005). A segunda crítica apresentada é ao facto da Taxa Efetiva de Tributação poder estar influenciada pelo planeamento fiscal da empresa e pelos efeitos das políticas de incentivos fiscais, sem que seja possível conhecer diretamente o seu efeito no cálculo (Tang, 2005; Formigoni *et al.*, 2009).

Com aquelas críticas realizadas à Taxa Efetiva de Tributação podemos concluir que quando tiverem sido utilizadas medidas de planeamento fiscal, bem como nos casos em que existe dedução de prejuízos de anos anteriores, a Taxa Efetiva de Tributação pode não retratar a realidade, pois está influenciada por medidas que provocam a diminuição da base de incidência do IRC, ou por deduções à coleta.

Excluindo os efeitos das situações retratadas naquelas críticas, podemos afirmar que a Taxa Efetiva de Tributação espelha o que a empresa paga efetivamente de imposto sobre os lucros obtidos durante o período de tributação. A importância do seu cálculo está relacionada com a ilusão fiscal associada às taxas nominais de tributação, principalmente nos sistemas fiscais/impostos em que há parcelas a somar depois de efetuado o cálculo que resulta da

aplicação da taxa nominal à matéria coletável; no caso português, e, em concreto no IRC, uma dessas parcelas a crescer, depois de calculada a coleta, é a aplicação das TA.

Neste ponto do presente Projeto, é importante definir, também, o que é a ilusão fiscal.

A Ilusão Fiscal, na realidade, tem como principal objetivo conseguir que os contribuintes percecionem os impostos a que estão sujeitos como mais leves do que aquilo que são de facto. Puviani (1903 *apud* Buchanan, 1967) refere que este tipo de Ilusão Fiscal é uma ilusão otimista, levando o contribuinte a pensar que paga “menos” ou recebe “mais”.

Por sua vez, Empoli (2002) refere-se à “Ilusão Fiscal” como as situações em que o indivíduo (contribuinte) age no contexto fiscal sem ter conhecimento de todos os factos; acresce que de acordo com aquele autor a ilusão fiscal pode ser utilizada pelos governos quer de regimes absolutos, quer de regimes democráticos.

Um dos mecanismos mais utilizados para induzir a ilusão fiscal na tributação sobre o rendimento é a redução da taxa nominal de tributação e o aumento dos valores de acréscimo à coleta, como, por exemplo as TA; um outro mecanismo muito utilizado neste contexto prende-se com a diminuição das taxas nominais de imposto e diminuição simultânea das deduções à coleta aplicáveis.

Não obstante os mecanismos de ilusão fiscal que possam ter sido utilizados, a subida das taxas de TA sobre VLP entre 2013 e 2014, fruto das novas taxas e escalões introduzidos aquando da reforma do IRC não passaram despercebidos no contexto empresarial e foram sentidos como um grande aumento na carga fiscal sobre as empresas, tal como apontam os dados do estudo realizado por Borrego (2016).

Perante esta perceção do aumento da carga fiscal, e considerando o tema e objetivos do nosso Projeto, não pudemos deixar de nos referir, o que faremos na secção seguinte, aos efeitos da perceção da carga fiscal excessiva nos comportamentos evasivos dos contribuintes.

2.3.2. O efeito da perceção da carga fiscal excessiva nos comportamentos evasivos dos contribuintes

Não obstante, tal como já foi referido, as TA terem sido criadas, essencialmente, como uma medida anti evasão fiscal, contudo, na realidade, ao longo dos anos elas foram ganhando uma proporção, sistematicamente, maior no imposto a pagar pelas empresas, quer por aumento das taxas, quer pela, cada vez maior, abrangência da sua incidência.

Tais factos propiciaram que as TA tenham perdido ao longo do tempo a sua essência de medida anti-abuso e se tenham tornado mais um imposto contido dentro do IRC (Dinis *et al.*,

2016), cuja aplicação é percecionada pelas empresas como geradora de uma carga fiscal excessiva, principalmente no que se refere ao contexto das VLP (Borrego, 2016).

O problema que se coloca neste contexto é o efeito que a perceção da excessiva carga de impostos possa ter sobre o comportamento dos contribuintes, nomeadamente aumentando a sua propensão para a evasão fiscal, sobretudo para o uso de mecanismos de planeamento fiscal mais ou menos abusivos, com base nos pressuposto de que: (i) quando a carga fiscal é muito grande deixa de poder ser suportável pelos contribuintes; (ii) quando a carga fiscal é muito grande os contribuintes têm maior tendência para arriscar, perdendo parte do receio de serem detetados e punidos: comportamentos previstos na teoria tradicional da evasão fiscal¹⁷ (Allingham & Sandmo, 1972).

Assim, no contexto do efeito perverso provocado pela excessiva carga de impostos percecionada pelos contribuintes na receita cobrada, em 1776, o economista Britânico Adam Smith, considerado o pai da Economia Moderna, escrevia, no seu livro «Uma investigação sobre a natureza e a causa da riqueza das nações» que os “Impostos elevados, por vezes provocam a diminuição do consumo dos produtos tributados, também encorajam a economia paralela, proporcionando, frequentemente ao Estado uma receita menor do que se fossem praticadas taxas de imposto mais moderadas”¹⁸ (Smith, 1776)

Fullerton refere-se, também, às conclusões de Jules Dupuit, que corroboram as anteriores. Assim, em 1844 aquele economista (Jules Dupuit) argumentava que existia algo que podemos denominar de ponto crítico do aumento de impostos, quando defendeu que “... gradualmente aumentando a taxa se chegará a um nível em que a receita é máxima (...) após este nível a receita diminuirá” (Dupuit, 1844 *apud* Fullerton, 1982: 5).

No mesmo contexto, Musgrave e Musgrave (1980) afirmaram que “...ao se aplicar um imposto sobre vendas não se deve supor por intermédio da elevação da alíquota tributária se posso aumentar indefinidamente a receita gerada pelo imposto. Ao invés disso, existe um nível de alíquota para o qual a receita é maximizada, de forma que qualquer incremento adicional nas alíquotas seria contraproducente...” (Musgrave & Musgrave, 1980: 388).

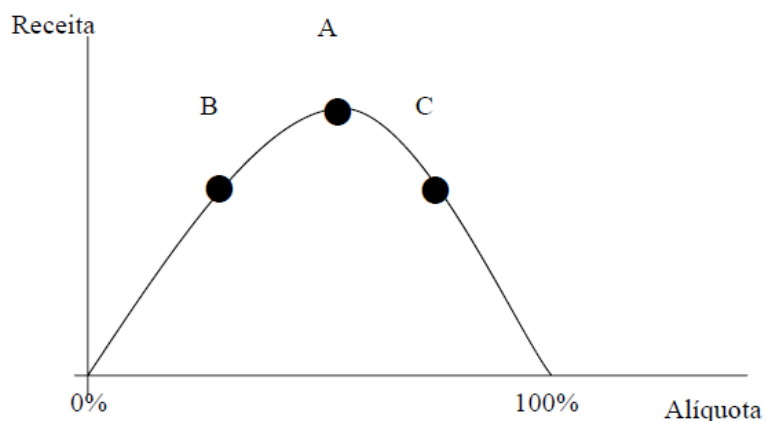
A representação gráfica de todos estes argumentos traduz-se naquilo que é unanimemente conhecido como Curva de *Laffer* (ver Gráfico 1) e que surgiu nos EUA (Estados Unidos da América) em 1974, pela mão de *Arthur Laffer*, um economista Americano que a desenhou com base na relação inversa entre subida de impostos e a sua coleta, a partir do momento em que a taxa de imposto atinge o máximo tolerável pelos contribuintes (ponto

¹⁷ Baseado na teoria do crime de Gary Becker.

¹⁸ Citação original “High taxes, sometimes by diminishing the consumption of the taxed commodities, and sometimes by encouraging smuggling, frequently afford a smaller revenue to Government than what might be draw from more moderate taxes”.

crítico). Assim, a curva de *Laffer*, que apresentamos no Gráfico 1, surgiu após o reconhecimento da publicação de um artigo de Jules Wanniski, e acabou por se tornar na mais famosa representação teórica do efeito da excessiva carga fiscal sobre a receita arrecadada.

Gráfico 1 – Curva de Laffer (Versão Teórica)



Fonte: Laffer (2004)¹⁹

Com base na curva *Laffer* defendia que a partir do ponto de tolerância máximo há uma relação inversa nesta curva, pois o aumento da taxa de imposto nem sempre significa o aumento da receita cobrada. A curva, tal como podemos observar através do Gráfico 1, representa o *trade-off* entre a taxa de imposto e as receitas de imposto geradas pelas mesmas, como referido por Becsi (2000); pois, tal como foi referido anteriormente neste Projeto, por um lado, para muitos contribuintes os níveis de impostos tornam-se inoportáveis induzindo-os ao incumprimento, por deixarem de ter capacidade financeira para cumprir; por outro lado, quando o imposto atinge níveis ‘confiscatórios’, o risco de ser detetado, que é suportado pela Teoria Tradicional da Evasão Fiscal, começa a ter um peso cada vez menor nos comportamentos (in)cumpridores dos contribuintes, por outras palavras, os contribuintes perdem parte do medo das penalidades por incumprimento, pois a partir de determinados níveis de carga tributária ‘o crime compensa’.

¹⁹ issuu.com/amneto/docs/fp_o_aumento_do_icms_e_a_curva_de_laffer/3 (Consultado online em 09/07/2017).

Com base no Gráfico 1, apresentado acima, conseguimos compreender que não é obtida receita quando uma determinada taxa de imposto é 0% ou 100%, pois na situação extrema de taxa de 100% as pessoas não trabalhariam, pois não iriam receber nada em troca, dado que o Estado arrecadaria a totalidade em impostos.

Contudo, existem outros níveis onde é possível obter receita, nomeadamente, olhando para o Gráfico 1, em toda a zona de taxa próxima de B até ao ponto A, é o intervalo onde se pode maximizar a receita. Pois, do ponto A até à taxa de 100%, a tendência da receita arrecadada é para diminuir.

Neste ponto deste Projeto, é importante referir que as variações na taxa de imposto têm sempre efeitos nas receitas. Assim, Laffer (2004) refere que existem dois efeitos, sendo eles, o aritmético e o económico. O efeito aritmético dá-se quando a variação na taxa de imposto provoca a mesma reação na receita, enquanto o efeito económico, produz o efeito contrário. Ou seja, o efeito económico, considera que uma descida na taxa de imposto provoca um efeito positivo na receita. Com isto, uma subida na taxa de imposto tem o efeito económico contrário, ou seja, uma descida na receita.

A curva e *Laffer* ganhou fama nos anos 80, sendo utilizada como argumento pelos defensores do lado da oferta da economia, de que as taxas estavam acima do seu limite, pelo que seria possível obter mais receitas baixando os impostos.

Em resumo, o aumento de impostos pode conduzir a um aumento de comportamentos evasivos, que conduzem, não raras vezes, a comportamentos de planeamento fiscal agressivo, o que conduz ao incumprimento fiscal dos contribuintes.

Assim, podemos afirmar, em resumo, que, já Adam Smith e, mais tarde, Arthur Laffer e Fullerton (1982), defenderam a existência de uma relação inversa entre o aumento das taxas de impostos e as receitas provenientes desse imposto, quando a carga é excessiva para os contribuintes. Depreende-se, assim, que esta máxima, que muitas vezes parece não ser respeitada pelos governantes, é do conhecimento dos especialistas há séculos.

Assumindo que os aumentos das TA, nomeadamente sobre as VLP, poderão dar origem a este tipo de comportamentos evasivos no contexto empresarial, pareceu-nos relevante ter em consideração a hipótese de os mesmos ocorrerem – e foi este um dos pontos de partida do nosso estudo empírico.

Considerando que, no contexto empresarial português, o aconselhamento fiscal aos contribuintes é, em grande medida exercido pelos contabilistas certificados e profissionais da contabilidade, considerando, adicionalmente que este Projeto versa sobre a postura dos Contabilistas Certificados (CC), considerámos que seria pertinente fazer um breve

levantamento, na secção seguinte, dos estudos sobre a sua postura quanto a este tipo de problemáticas.

2.4. A importância do papel dos Contabilistas Certificados na aplicação das TA

Como atrás se referiu, no contexto português os contabilistas certificados desempenham um papel fulcral junto das empresas, nomeadamente no seu aconselhamento fiscal, e no cumprimento, em substituição destas, das suas obrigações fiscais.

Importa compreender em que medida este papel fundamental dos CC, também, pode ser relevante no contexto das TA.

No caso das TA, principalmente nas aplicáveis aos sujeitos passivos do IRC, considerámos o papel dos CC determinante, uma vez que cabe a estes profissionais calcular as TA, pois o cálculo das mesmas é realizado nas Modelo 22 de IRC, as quais são obrigatoriamente submetida no Portal das Finanças²⁰ pelos CC.

Acresce que, também, cabe ao CC a educação do contribuinte neste contexto e a definição daquelas que serão as decisões mais acertadas do ponto de vista fiscal no contexto das TA.

Desde há alguns anos que se estuda, e cada vez mais, a atuação dos profissionais de contabilidade no contexto fiscal (Klepper & Nagin, 1989; Ayres *et al.*, 1989; OCDE, 2008; Evans & Tran-Nam, 2010; Laffer *et al.*, 2011; Borrego, 2015, 2016; Borrego *et al.*, 2015a; 2015b, 2017). Estes estudos devem-se, sobretudo, ao facto de se ter começado a compreender, a partir dos anos 80 do século XX, que a atuação destes profissionais no contexto fiscal, quer em si própria, quer na influência que podem ter sobre os contribuintes que aconselham, é de extrema importância para compreender alguns fatores, como os níveis de cumprimento fiscal, o recurso ao planeamento fiscal lícito e ilícito, entre outras variáveis.

Importa referir que um dos problemas das TA não se coloca só ao nível da carga fiscal, e do seu possível impacto no incumprimento fiscal, também se coloca ao nível do aumento da complexidade da sua própria aplicação, colocando mais ênfase no papel dos CC, quer pela necessidade de cálculo, quer naquela função pedagógica junto dos seus clientes e empregadores, a quem é necessário explicar todo o contexto envolvente desta problemática, bem como as suas consequências.

²⁰ Site da AT a partir do qual as obrigações tributárias dos contribuintes são cumpridas (no caso Português).

Quanto à postura dos profissionais, mais ou menos agressiva do ponto de vista fiscal, quer na sua atuação, quer nos aconselhamentos aos seus clientes/empregadores, há algumas variáveis fundamentais que podem marcar essa atuação.

De acordo com a literatura prévia, uma das variáveis que condiciona muito a atuação das pessoas no contexto fiscal é a idade, não obstante existirem poucos estudos que procurem explicar o impacto dessa variável na agressividade fiscal, ou na maior ou menor moralidade fiscal dos profissionais (exceção feita aos estudos de Borrego, 2015 e Borrego *et al.*, 2017), existem, contudo muitos trabalhos de investigação que concluem existir uma maior tendência para comportamentos e conselhos fiscalmente mais agressivos e menor moralidade fiscal entre as pessoas mais jovens, uma vez que estes apresentam mais gosto pelo risco e, também, pelo facto de os níveis de moralidade fiscal serem mais elevados nos mais idosos (Warneryd & Walerud, 1982; Erard & Ho, 2003; Torgler & Valev, 2006; Sá, 2014).

Existe, ainda, uma outra condicionante relativamente à postura dos profissionais da contabilidade relativamente à agressividade fiscal, que é o género. Diversos estudos indicam que o género masculino, quer entre os profissionais, quer entre os contribuintes, é aquele que é mais agressivo fiscalmente, sendo que existem dois fatores explicados por Hasseldine (1999), por Kastlunger *et al.* (2010) e por Borrego *et al.* (2015a), que são a propensão para o risco que em geral é maior nos homens, e o facto de as mulheres sobrestimarem a probabilidade de deteção e punição associadas ao incumprimento.

Num estudo recente, Borrego *et al.* (2017), com recurso à análise das correspondências múltiplas²¹, traçaram o perfil dos CC face à agressividade fiscal com base em algumas variáveis, como a idade, o género, o conhecimento fiscal (que é um índice que inclui, por exemplo os anos de experiência profissional enquanto CC e as suas habilitações académicas), entre outras variáveis, tendo sido possível traçar dois perfis de maior agressividade fiscal entre os profissionais, os quais se encontram apresentados de forma resumida na Tabela 8.

Tabela 8 – Perfis de maior agressividade fiscal dos CC

Perfil 1	Perfil 2
<ul style="list-style-type: none">• Género: masculino• Idade: > 35 anos aos 50 anos• Conhecimento fiscal: elevado• Forma de desenvolvimento da atividade: por conta de outrem em departamentos de contabilidade e fiscalidade	<ul style="list-style-type: none">• Género: feminino• Idade: Até aos 35 anos• Conhecimento fiscal: médio• Forma de desenvolvimento da atividade: por conta de outrem em departamentos de contabilidade e fiscalidade

Fonte: Elaboração própria, adaptado e traduzido de Borrego *et al.* (2017)

²¹ Método estatístico, no contexto da estatística multivariada, mais aplicado em outras áreas das ciências sociais para traçar perfis.

Pela análise dos dados contidos na Tabela 8, verifica-se a existência de um conjunto de características nos profissionais com comportamentos e conselhos fiscalmente mais agressivos. Há algumas conclusões para realçar daqueles perfis, a saber:

- A inclusão de homens menos jovens num perfil de agressividade fiscal;
- O surgimento das mulheres jovens num perfil de agressividade fiscal – facto que é preocupante, considerando a quantidade de jovens mulheres a ingressar atualmente na profissão em Portugal (Borrego, 2015; Borrego *et al.*, 2017);
- Os níveis de experiência profissional e de habilitações académicas (incluídos no índice de conhecimento fiscal) médio a alto com maior propensão para a agressividade fiscal;
- O trabalho por conta de outrem com maior propensão para a agressividade fiscal, situação que Borrego *et al.* (2017) justificam pela maior dependência destes profissionais em relação aos seus empregadores, comparativamente com aqueles que trabalham em gabinetes de contabilidade com um *portfólio* de clientes.

Para finalizar, é importante reforçar a importância dos CC no contexto das TA sobre VLP, encontrando-se entre os objetivos deste trabalho caracterizar a perceção dos CC em relação ao tema tratado e compreender como se repercute no contexto concreto da postura dos CC perante as TA sobre VLP algumas das características de maior agressividade enumeradas pelos vários estudos aqui referidos.

De seguida, iremos apresentar a metodologia de investigação do estudo empírico realizado, com vista a alcançar os objetivos traçados.

CAPÍTULO III – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO, OBJETIVOS, QUESTÕES E HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO

Este capítulo descreve as etapas metodológicas seguidas neste projeto, desde a formulação dos objetivos gerais e específicos do mesmo, bem como das hipóteses de investigação e a sua interligação com o questionário, até à forma como foi realizada a recolha e análise de dados.

3.1. Definição dos Objetivos Gerais e Específicos

Foi definido neste Projeto de Mestrado, como objetivo geral, compreender, na perceção dos CC, quais os mecanismos de gestão fiscal e de planeamento fiscal mais agressivo que as empresas passaram a utilizar, ou a tentar usar, para reduzir o impacto da subida das taxas de Tributação Autónoma sobre as VLP aquando da reforma fiscal de 2014.

Para alcançar aquele objetivo de carácter mais geral, foram delineados os seguintes objetivos específicos:

- Pretende-se caracterizar os CC inquiridos numa perspetiva sociodemográfica, profissional e de exercício da profissão.
- Compreender como percecionam os CC as TA sobre as VLP nas empresas enquanto carga fiscal.
- Conhecer o tipo de conselhos que os CC dão aos seus clientes/empregadores, no sentido de evitar ou minimizar o efeito das TA sobre VLP no imposto a ser suportado pelas empresas em sede de IRC.
- Compreender se aqueles conselhos já ocorriam antes da última subida das taxas de TA sobre VLP.
- Compreender se os próprios clientes/empregadores exercem pressão sobre os CC no sentido de minimizar ou evitar o efeito das TA sobre VLP no imposto a ser suportado pelas empresas em sede de IRC.
- Compreender, na perceção dos CC, quais os tipos de mecanismos de planeamento fiscal que estão a ser efetivamente utilizados pelas empresas no sentido de evitar ou minimizar o efeito das TA sobre VLP no imposto a ser suportado pelas empresas em sede de IRC.
- Compreender a frequência de uso daqueles mecanismos, na perspetiva dos CC.

- Compreender se as características sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão têm influência nos tipos de conselhos que os CC dão aos seus clientes/empregadores neste contexto, bem como na sua perceção sobre os tipos de mecanismos de planeamento fiscal efetivamente em uso nas empresas no contexto em estudo.
- Compreender se as características sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão têm influência na pressão que os seus clientes/empregadores exercem sobre os CC no contexto em estudo.
- Perceber se, na perceção dos CC, começaram a ser adquiridas, no contexto empresarial, mais viaturas elétricas, Híbridas *plug-in* e GPL ou GNV, de modo a minimizar o impacto das TA sobre VLP.

3.2. Escolha do Público-Alvo

Importa referir que entendemos que questionar os Contabilistas Certificados sobre questões fiscais, num tecido empresarial maioritariamente constituído por empresas de pequena dimensão, proporcionaria informação mais fundamentada, comparativamente com a informação que se poderia obter dos próprios empresários, o que justifica o público-alvo escolhido.

Vários estudos, principalmente os que aplicam questionários sobre o contexto fiscal, têm optado por essa solução de aplicação de questionários aos profissionais em vez de aos seus clientes e empregadores, como ocorreu com Dâmaso (2015), Borrego (2015) e Borrego (2016), este último especificamente sobre a aplicação da fiscalidade verde às VLP (incluindo as TA).

Acresce que, segundo as conclusões de Borrego (2015), a maioria dos CC (cerca de 70%) trabalham em gabinetes de contabilidade, onde possuem uma carteira de clientes, pelo que, questionar contabilistas, em vez de questionar empresários, considerando o número de empresas que cada contabilista, dos que exercem as funções desta forma, representa, permite obter a informação de um maior número de empresas, com um menor número de inquiridos e minimizar os custos associados à recolha da informação²².

²² Não obstante terem respondido ao nosso questionário contabilistas que não trabalham em gabinetes de contabilidade e termos considerado essas respostas como válidas.

3.3. Questões de Investigação e Hipóteses e Investigação

3.3.1. Questões de Investigação

A nossa investigação baseia-se no pressuposto principal de que as elevadas taxas de TA sobre as VLP em IRC terão despoletado nas sociedades comerciais, particularmente aquando da sua última grande subida em 2014, respostas no sentido de evitar ou atenuar a sua incidência.

Parte de um conjunto de outros pressupostos, a saber: (i) de que os CC aconselharam aos seus clientes/empregadores para o uso de algumas medidas com vista a atenuar o impacto das TA sobre VLP no IRC a pagar, ou evitar a sua aplicação; (ii) de que os próprios clientes solicitaram alguns conselhos com o mesmo intuito; (iii) que os CC conhecem os mecanismos de planeamento fiscal, mais ou menos agressivos, utilizados neste contexto no meio empresarial, ainda que não os usem; (iv) que os CC têm um conhecimento mais fundamentado sobre todas estas questões, mais do que os seus clientes/empregadores, pelo que se utilizaram os CC para recolher a informação, em vez de se escolher como público-alvo os contribuintes.

Deste modo, e partindo destas premissas, depois de identificarmos o objetivo geral e os específicos do projeto, definimos um conjunto de questões de investigação, para fundamentar a nossa pesquisa. As mesmas são apresentadas de seguida:

- **Questão de Investigação 1:** Os CC percecionam as TA sobre as VLP, atualmente em vigor em Portugal, como uma carga fiscal pesada para as empresas?
- **Questão de Investigação 2:** Que tipos de conselhos “novos” (posterior à sua subida em 2014 e descida dos menos poluentes em 2015) passaram os CC a dar aos seus clientes/empregadores no sentido de evitar ou minimizar o efeito das TA sobre VLP no IRC a pagar?
- **Questão de investigação 3:** Existem esquemas de planeamento fiscal, agressivo ou não, cujo início de uso nas empresas, tenha sido despoletado pela subida das taxas de TA sobre VLP nas empresas em 2014 (e diminuição das menos poluentes em 2015)?
- **Questão de Investigação 4:** As variáveis sociodemográfica, profissionais e de exercício da profissão têm influência nas respostas às questões de investigação 1, 2 e 3?

3.3.2. Hipóteses de investigação

Com base nos objetivos gerais e específicos traçados para a investigação e nas questões de investigação definidas, bem como na revisão de literatura, foram delineadas as hipóteses de investigação para serem testadas no nosso estudo.

O primeiro conjunto de Hipóteses vai ser testado tendo como base estatística descritiva, por se tratarem de hipóteses univariadas, conforme as define Beuren (2006). As hipóteses univariadas a serem testadas são então as seguintes:

Hipótese de Investigação 1 (HI 1): Os CC consideram a atual tributação autónoma sobre VLP muito pesada.

Na literatura, que seja do nosso conhecimento, só Borrego (2016) estudou em concreto esta questão, concluindo pela existência dessa perceção de peso excessivo.

Hipótese de Investigação 2 (HI 2): Há conselhos para evitar ou atenuar o impacto das TA sobre VLP que os CC não davam aos seus clientes/empregadores, ou pelo menos não o davam com tanta frequência, antes da subida das TA sobre aquele tipo de viaturas.

A literatura não faz qualquer referência a esta situação, contudo considerámos que seria importante estudá-la para o caso português.

Hipótese de Investigação 3 (HI 3): Existem mecanismos de planeamento fiscal não lícitos, que são do conhecimento dos CC, a serem utilizados no contexto empresarial para evitar ou atenuar o impacto das TA sobre VLP no IRC a pagar.

Não há estudos que sejam do nosso conhecimento que analisem esta questão, contudo pareceu-nos que a mesma é pertinente neste estudo.

O segundo conjunto de Hipóteses vai ser testado tendo como base estatística bivariada, por se tratar de hipóteses bivariadas, conforme as define Beuren (2006). Este conjunto de hipóteses a serem testadas são, assim, as seguintes:

Hipótese de Investigação 4 (HI 4): As variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão influenciam a forma como os CC percecionam a carga fiscal que as TA sobre VLP representam no IRC a pagar.

Não há estudos que sejam do nosso conhecimento que analisem esta questão, contudo pareceu-nos que a mesma é pertinente neste estudo.

Hipótese de Investigação 5 (HI 5): As variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão influenciam os tipos de conselhos que os CC dão aos seus clientes/empregadores no contexto das TA sobre as VLP, bem como a pressão que os seus clientes/empregadores exercem sobre os CC neste contexto.

Hipótese de Investigação 6 (HI 6): As variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão influenciam o conhecimento que os CC têm acerca do uso de mecanismos de planeamento fiscal agressivo no contexto das TA sobre as VLP.

Na literatura, que seja do nosso conhecimento, só Borrego (2015) e Borrego *et al.* (2017) criaram perfis para os CC relacionados com a sua agressividade fiscal e com as variáveis que os caracterizam do ponto de vista sociodemográfico, técnico e profissional.

Nesses perfis, traçados por Borrego (2015) e Borrego *et al.* (2017), variáveis como o género, a idade, a experiência profissional e as habilitações académicas (no contexto do índice do conhecimento fiscal), bem como a forma como os profissionais exercem a sua profissão (de forma independente ou por conta de outrem) condicionam a sua postura de agressividade fiscal.

Considerando que foi colocado um conjunto de questões e de hipóteses de investigação pertinentes para a problemática em causa e alinhadas e congruentes com os objetivos traçados, quer o geral, quer os específicos, apresentaremos de seguida, na mesma perspetiva de coerência, a metodologia utilizada para desenvolver o presente Projeto de Mestrado e alcançar os objetivos definidos e dar resposta às questões formuladas.

3.4. Método de recolha e de tratamento de dados

O estudo empírico realizado teve como base um questionário (técnica preconizada por Hill & Hill, 2008), em que o público-alvo foram os Contabilistas Certificados.

O objetivo principal do questionário foi compreender, através dos CC e de acordo com a sua perspetiva, quais os mecanismos de gestão fiscal e planeamento fiscal agressivo que as

empresas estão/têm estado a utilizar para reduzir o impacto no IRC a pagar das tributações autónomas sobre as VLP.

Desta forma, começámos por elaborar um pequeno estudo exploratório que permitisse fazer o levantamento dos possíveis mecanismos de planeamento fiscal em uso.

De seguida, construímos a primeira versão do questionário. Logo nessa primeira versão procurámos formular as questões de forma simples, sem ambiguidades e com clareza.

Com base naquela primeira versão foi realizado um pré-teste entre os dias 30/11/2017 e 02/12/2017, a três profissionais. O objetivo do pré-teste foi compreender a percetibilidade associada às questões formuladas, bem como se não era demasiado moroso o preenchimento do questionário.

Com base nas dúvidas que nos foram colocadas pelos profissionais participantes no pré-teste, foram realizados alguns pequenos ajustes, obtendo-se a primeira versão do questionário, a qual foi transposta para a plataforma *Google Forms*, para ser aplicado sob a forma de questionário *online*.

Previamente à sua aplicação, já depois de estar na versão *online* foi, ainda, realizado um teste piloto entre os dias 04/12/2017 e 06/12/2017, a cinco profissionais. O objetivo deste último teste foi afinar o questionário às particularidades da sua aplicação *online*. Das pequenas alterações que ainda foram introduzidas resultou a versão final, a qual foi aplicada aos CC (ver Anexo A).

A versão final do questionário é composta por 3 partes e respetivas questões:

- Caracterização dos CC inquiridos (nas perspetivas sociodemográfica, profissional e de exercício da profissão): Questões 1.1 a 1.6;
- Perceção dos CC sobre a carga fiscal das TA sobre VLP nas empresas e conselhos que os CC dão aos seus clientes/empregadores para atenuar a carga fiscal das TA sobre VLP: Questões 2.1 e 2.2;
- Perceção dos CC sobre o tipo de mecanismos de planeamento fiscal que estão a ser efetivamente utilizados nas empresas para evitar ou atenuar as TA sobre VLP e a sua frequência: Questão 3.1.

O inquérito foi mantido *online* entre os dias 09/12/2017 e 18/01/2018 e foi divulgado através de plataformas dos CC na *internet*, bem como através de correio eletrónico, tendo resultado a obtenção de 202 questionários válidos respondidos.

Esta forma de escolha da amostra é a amostra por conveniência, a qual tem algumas desvantagens, como a falta de aleatoriedade, o que comporta problemas quanto à

representatividade da amostra, contudo permite chegar até uma grande quantidade de elementos do público-alvo por um baixo custo e de forma célere.

É importante referir que a análise estatística univariada deste Projeto de Mestrado foi realizada com recurso ao *Microsoft Office Excel* e que a análise bivariada foi desenvolvida tendo como base o *SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*.

Considerando as características das nossas questões, maioritariamente de opiniões e de escalas, recorreremos ao uso de testes não paramétricos (tabelas de contingências, χ^2 , *Mann-Whitney test*, *Kruskal Wallis test* e *correlação de Spearman*) em detrimento de testes paramétricos, uma vez que o nosso conjunto de dados recolhidos não cumpriam os pressupostos para aplicação de testes paramétricos (Maroco, 2011).

CAPÍTULO IV – RESULTADOS E ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1. Análise Descritiva dos Resultados

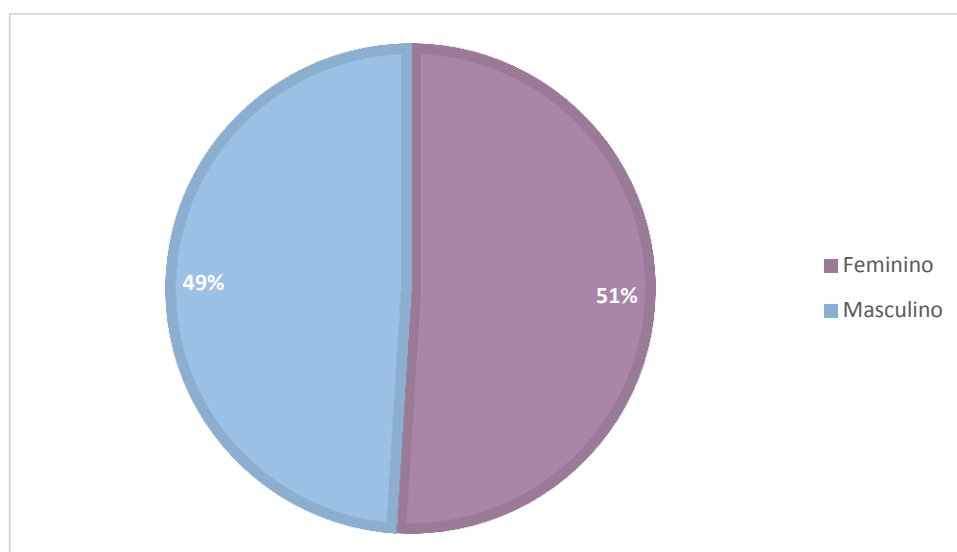
Através da Revisão da literatura conseguimos compreender que, fatores como a idade, género, habilitações académicos dos CC, bem como a sua caracterização enquanto profissionais, são fatores que podem ter influência na sua atuação no contexto da agressividade fiscal, no exercício da sua profissão. Deste modo, realizámos uma análise aos dados sociodemográficos, profissionais e do exercício da profissão recolhidos com o questionário, com o objetivo de definir o perfil dos nossos respondentes.

4.1.1. Caracterização sociodemográfica, profissional e de exercício da profissão dos inquiridos

4.1.1.1. Caracterização sociodemográfica dos inquiridos

Os dados constantes no Gráfico 2 apresentam a distribuição dos inquiridos quanto ao género, sendo que o género feminino apresenta uma maior percentagem (51%, com 103 respondentes) e o género masculino (49%, com 99 respondentes), num total de 202 inquiridos, apresentando apenas uma diferença de 2%.

Gráfico 2 – Distribuição dos CC inquiridos quanto ao Género



Fonte: Elaboração Própria

É importante realçar que a distribuição por género dos respondentes ao nosso questionário acompanha a tendência da distribuição dos contabilistas certificados inscritos na OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados, tal como os atuais dados dos inscritos na OCC apresentam um equilíbrio entre géneros, com uma ligeira prevalência do género feminino.

De seguida, apresentamos na Tabela 9, de uma forma sintetizada, a informação recolhida no questionário, sobre a idade dos inquiridos (dividida por 4 escalões etários).

Tabela 9 – Idade dos CC inquiridos

Características Sociodemográficas	Escalões	Nº	%
Idade	< 35 anos	40	19,8%
• Moda: 40	≥ 35 anos e < 50 anos	105	52,0%
• Média: 44,22	≥ 50 anos e < 65 anos	49	24,2%
• Mediana: 43	≥ 65 anos	8	4,0%
• Máximo: 81 e Mínimo: 24			
	Total	202	100,0%

Fonte: Elaboração Própria

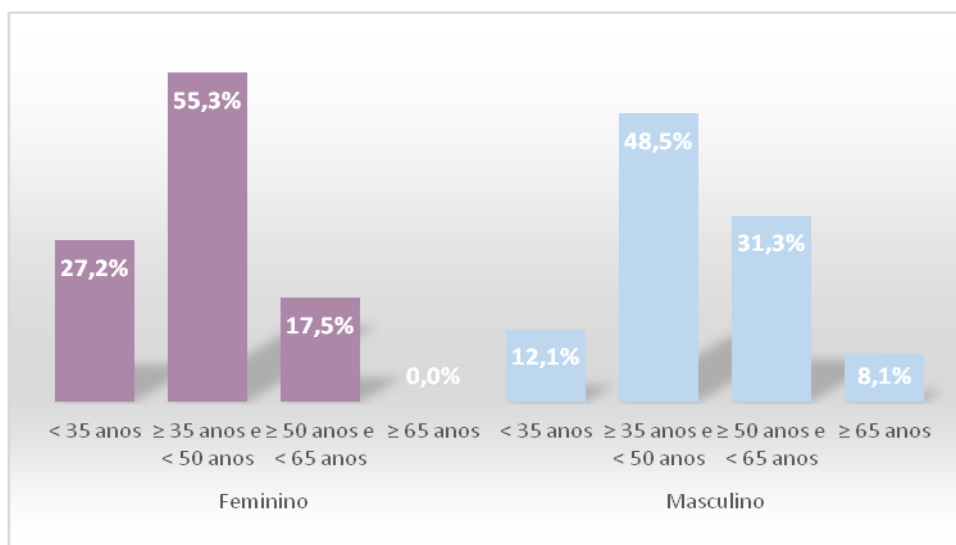
Com base nos dados da Tabela 9 verificámos a caracterização dos inquiridos quanto à sua idade, sendo que o inquirido mais novo tem 24 anos, e o inquirido mais velho tem 81 anos. Devido a esta diversidade de idades, decidimos agrupar as idades em quatro escalões, conforme resulta da Tabela 9. Assim, conseguimos observar que a maioria dos inquiridos encontra-se no escalão ‘≥35 anos e < 50 anos’, representando 52,0%; posicionando-se pela oposta, com o menor número de inquiridos as faixas etárias dos mais novos (< 35 anos’), com 19,8% e a faixa etária dos ‘≥ 65 anos’, que representa apenas 4,0% dos inquiridos. Conseguimos também perceber que a média de idades dos inquiridos situa-se nos 44,22 anos, sendo a moda de 40 anos e a mediana de 43 anos.

Considerámos, ainda, pertinente relacionar as duas variáveis idade e género, cujo resultado apresentamos no Gráfico 3, onde podemos observar essa relação.

Através da análise ao Gráfico 3 conseguimos compreender as diferenças que existem na distribuição nas faixas etárias nos dois géneros. Os dados anteriores (ver Gráfico 2) só nos permitiam verificar que o número de mulheres Contabilistas é mais elevada do que o número de homens, contudo os dados constantes no Gráfico 3 permitem-nos compreender que no escalão etário mais jovem o número de respondentes do género feminino é mais do dobro quando comparado com o mesmo escalão nos homens, pelo contrário entre os mais velhos a

prevalência é do género masculino, não existindo mesmo nenhuma mulher respondente no último escalão.

Gráfico 3 – Idade dos CC caracterizada pelo género



Fonte: Elaboração Própria

Os dados apurados sugerem que no início da profissão de contabilista esta era maioritariamente uma profissão do género masculino, com pouca prevalência de mulheres, daí a inexistência de respondentes do género feminino no último escalão etário. Contudo, podemos, também concluir, que os dados apontam para que a profissão de Contabilista se esteja a tornar numa profissão do género feminino, com muito mais mulheres a entrar na profissão do que homens. Estas conclusões são dignas de realce pois esta profissão começou por ser uma profissão associada ao género masculino e só muito recentemente esta tendência foi alterada.

Estes resultados, quanto à idade e género dos inquiridos, apresentam tendências semelhantes às detetadas por Borrego (2015) e por Borrego *et al.* (2016), cuja caracterização sócio-demográfica dos inquiridos foi estratificada com base em dados facultados pela OCC, pelo que podemos considerar que os dados apontam para que a distribuição género/idade dos nossos inquiridos, não obstante a recolha de dados resultar de uma amostra por conveniência, apresentem características semelhantes às do público-alvo.

4.1.1.2. Características profissionais e de exercício da profissão

Considerando que o nosso estudo tem como público-alvo os profissionais no exercício das suas funções, pareceu-nos importante conhecer as suas características profissionais e de exercício da profissão, para caracterizar de forma mais completa o conjunto dos nossos inquiridos.

Assim, na Tabela 10 são apresentados os dados relativos à experiência profissional e às habilitações académicas dos inquiridos. Nos dados relativos à experiência profissional, considerando a grande diversidade de anos de experiência dos inquiridos, decidimos agrupar em 4 escalões, como se verifica na Tabela 10. Quanto às habilitações académicas, optámos por questionar os inquiridos só com base nas seguintes hipóteses de resposta: (i) Não possuo curso superior; (ii) Possuo curso superior nas áreas de contabilidade, gestão, finanças, economia e afins e (iii) Possuo curso superior em outras áreas.

A Tabela 10 apresenta, assim, os resultados obtidos quanto à experiência profissional enquanto CC e às habilitações académicas dos CC inquiridos.

Tabela 10 – Características técnicas dos CC inquiridos: experiência e habilitações académicas

Características Técnicas	Escalões	Nº	%
Experiência Profissional	< 5 anos	37	18,3%
• Média: 17,23 anos	≥ 5 anos e <10 anos	20	10,0%
• Moda e Mediana: ≥ 10 anos e <25 anos	≥ 10 anos e <25 anos	93	46,0%
• Máximo: 55 anos e Mínimo: 1 ano	≥25 anos	52	25,7%
Habilitações Académicas	Não possuo curso superior	25	12,0%
• Moda e Mediana: 'Possuo curso superior nas áreas de contabilidade, gestão, finanças, economia e afins'	Possuo curso superior nas áreas de contabilidade, gestão, finanças, economia e afins	175	87,0%
	Possuo curso superior em outras áreas	2	1,0%

Fonte: Elaboração Própria

Conforme se retém pela análise da Tabela 10, a maioria dos inquiridos tem uma experiência profissional enquadrada no escalão '≥ 10 anos e <25 anos', sendo que a moda e a mediana se apresentam nesse escalão, uma vez que este escalão apresenta uma percentagem de 46,0%; no extremo oposto, com 9,9% das respostas situa-se o escalão dos profissionais que apresentam uma experiência profissional no escalão '≥5 anos e <10 anos'. Acresce que, sabemos, também, que a média da experiência profissional dos inquiridos é de 17,23 anos,

sendo que existe um inquirido com experiência de 55 anos (máximo) e um outro com experiência de apenas 1 ano (mínimo).

Relativamente às habilitações académicas dos inquiridos, os dados constantes na Tabela 10 permitem verificar que 87,0% dos inquiridos possui curso superior nas áreas de contabilidade, gestão, finanças, economia e afins, sendo neste escalão que se situa a moda e a mediana. Quanto ao escalão “não possuo curso superior”, este só apresenta uma percentagem de 12,0%, restando a percentagem de 1,0% que pertence ao escalão “Possuo curso superior em outras áreas”.

É importante referir que estes dados apresentam uma tendência semelhante aos obtidos por Borrego (2015) e Borrego *et al.* (2016) e são justificados pelas regras de acesso à profissão desde a sua regulamentação, que passou a impor, como habilitação mínima no acesso à Ordem, curso superior nas áreas referidas. Também se justifica a existência de alguns profissionais mais antigos na profissão que ainda estão no ativo, os quais não possuem curso superior, ou que o possuem em áreas distintas das áreas das ciências económicas/empresariais. Estes dados reforçam a convicção de que a amostra de inquiridos é representativa da profissão por apresentar algumas das suas características mais relevantes.

Mantendo o foco na caracterização o mais completa possível dos nossos inquiridos, considerámos que seria importante conhecer a forma como os inquiridos desenvolvem a sua atividade, bem como a composição do seu *portfólio* de clientes, no caso daqueles que não exercem em exclusividade para uma única entidade ou empresa.

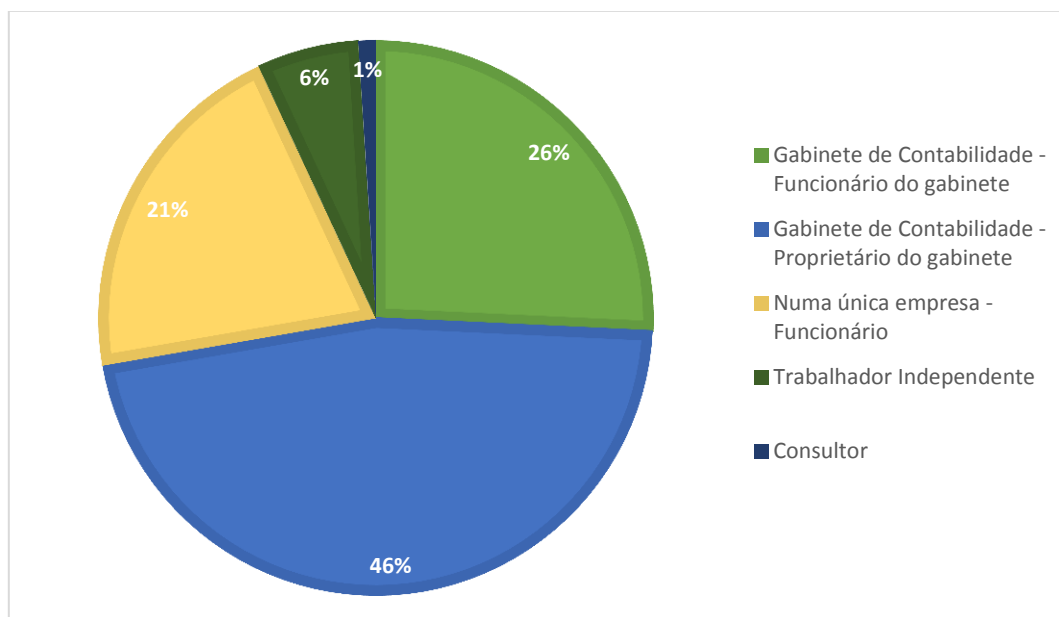
No Gráfico 4 apresentamos os dados sobre a forma como os inquiridos exercem a sua atividade profissional.

Como podemos observar a partir dos dados contidos no Gráfico 4, é visível que a maioria dos inquiridos exerce a sua profissão num Gabinete de Contabilidade, como proprietário do gabinete, o que representa também a moda e mediana; no extremo oposto, encontram-se os consultores, os quais representam uma percentagem muito pequena dos nossos inquiridos.

É importante referir uma percentagem considerável, de aproximadamente $\frac{1}{4}$ dos inquiridos cada, dos inquiridos que trabalham em gabinetes como funcionários e daqueles que trabalham para uma única empresa/entidade.

Estes resultados corroboram os obtidos por Lopes (2009), por Borrego (2015) e Borrego *et al.* (2016).

Gráfico 4 – Forma como os CC inquiridos exercem a sua atividade



Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 11 apresenta os dados acerca da composição dos *portfólios* dos Clientes/Empregadores dos CC quanto à dimensão.

Conseguimos observar na Tabela 11, a composição do *portfólio* de clientes/empregadores quanto à sua dimensão. Previamente à análise dos dados da Tabela 11 para esta variável, é importante compreender que a questão colocada aos inquiridos foi a seguinte: ‘Qual a dimensão da(s) empresa(s) onde desenvolve a sua atividade enquanto CC (se desenvolver em mais do que um tipo indique as várias hipóteses)’, para justificar que o numero de respostas é maior que o numero de inquiridos.

Tabela 11 – Dimensão dos clientes/empregadores dos CC inquiridos

Características Profissionais	Escalões	Nº	%
Composição do <i>portfólio</i> de Clientes (Quanto à dimensão)	Microentidade	156	55,0%
	Pequena Entidade	92	32,0%
	Grande Entidade	36	13,0%

Fonte: Elaboração Própria

Verifica-se, assim, pela análise dos dados da Tabela 11, que as microentidades são aquelas que mais compõe os *portfólios* de clientes/empregadores, seguindo-se as pequenas

entidades e, por último, com menor peso, as grandes entidades.²³ Estes resultados seriam os esperados, uma vez que a maioria das empresas portuguesas, de acordo com dados do Instituto Nacional de Estatística (INE) são microentidades²⁴.

Resumidamente, depois de realizada a caracterização sociodemográfica e profissional dos CC respondentes, é possível traçar o perfil que se segue e que caracteriza a maioria dos respondentes:

- A faixa etária mais representativa é entre os mais de 35 até aos 49 anos, apresentando uma experiência profissional, como CC, predominantemente, entre os 10 anos e aos 24 anos, o que é compatível com o escalão etário predominante;
- O género feminino tem uma ligeira prevalência no total dos inquiridos; contudo separando-se os indivíduos por faixas etárias dentro dos géneros, verifica-se que as mulheres prevalecem nos escalões etários mais jovens e os homens nos escalões etários das idades mais avançadas (nos escalões dos mais velhos nem existem sequer mulheres respondentes);
- A esmagadora maioria dos inquiridos possui curso superior nas áreas de contabilidade, gestão, finanças, economia e afins; o que é compatível com os anos de experiência da maioria dos inquiridos que já entraram na profissão após a sua regulamentação, passando a ser obrigatório o curso superior na área de ciências económicas/empresariais e mais tarde, exclusivamente em contabilidade.
- Quase metade dos inquiridos trabalha em gabinetes de contabilidade como proprietários, tendo como clientes, essencialmente micro-empresas.

4.1.2. Perceção dos inquiridos quanto à TA sobre as VLP

As Tributações Autónomas sobre as frotas empresariais de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas²⁵ movidas a gasolina ou a gasóleo são o tema central deste projeto, para tal decidimos inquirir os Contabilistas Certificados quanto a este tema, procurando

²³ Foram escolhidos estes escalões, porque são os utilizados pelo SNC (Sistema de Normalização Contabilística) para classificar as empresas, quanto ao nível da sua atividade, classificando-as quanto ao valor do balanço, volume de negócios e número de empregados.

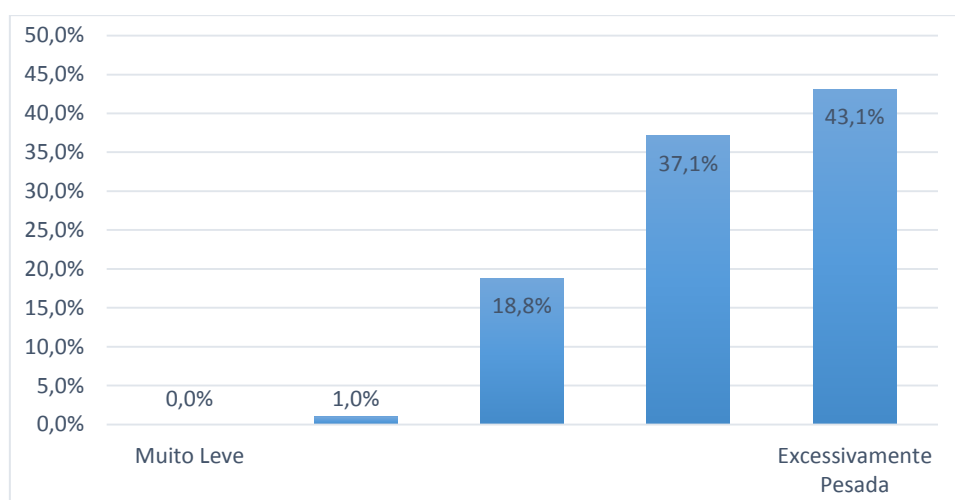
²⁴ Segundo dados do INE (Instituto Nacional de Estatística), o tecido empresarial português é formado em 99,8% por micro, médias e pequenas empresas. Consultado *online* em 24.02.2018:
www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_pesquisa&frm_accao=PESQUISAR&frm_show_page_num=1&frm_modos_pesquisa=PESQUISA_SIMPLES&frm_modos_texto=MODOS_TEXTOS_ALL&frm_texto=PME&frm_imgPesquisar=++

²⁵ E algumas viaturas ligeiras de mercadorias.

compreender, com um conjunto de questões, qual a sua perceção/posicionamento sobre o mesmo.

Com esse intuito, começámos por questioná-los quanto à sua opinião relativamente à carga fiscal que, no contexto empresarial, está associada às tributações autónomas sobre as VLP mais poluentes. Neste sentido, apresentamos no Gráfico 5 os resultados das respostas dos CC inquiridos.

Gráfico 5 – Perceção dos CC inquiridos quanto à carga fiscal das TA sobre VLP a gasóleo e gasolina

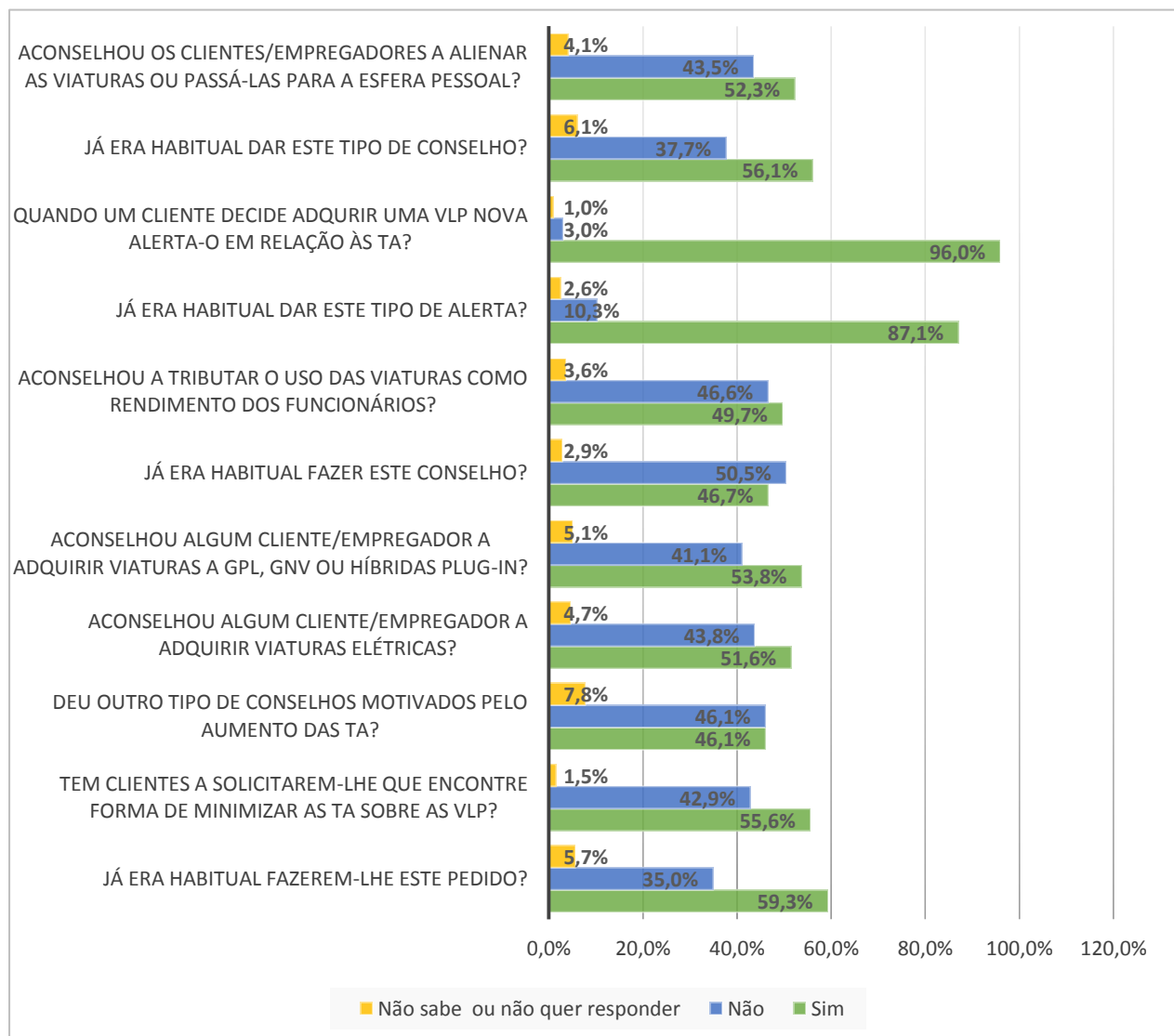


Fonte: Elaboração Própria

Com base na análise dos resultados espelhados no Gráfico 5 verifica-se que a maioria dos CC inquiridos classifica a carga fiscal associada às tributações autónomas sobre VLP movidas a gasolina e a gasóleo como excessivamente pesada, isto é, como 5 (numa escala de 1 a 5, sendo que o 1 corresponde a muito leve e o 5 corresponde a excessivamente pesada), sendo que esta maioria totaliza 43,1%. À classificação de 4 correspondem 37,1% das respostas, onde podemos assumir que a maioria dos CC classifica esta tributação como muito pesada. Daqui resulta que mais de 80% dos inquiridos classifica como muito pesada e excessivamente pesada a carga das TA sobre as VLP mais poluentes. É importante realçar, ainda, que nenhum dos CC inquiridos classificou a carga fiscal das tributações autónomas associada àquelas viaturas como muito leve.

Por existirem algumas formas dentro do planeamento fiscal, que podem ajudar a atenuar o valor a pagar de tributações autónomas a que estão sujeitas as VLP movidas a gasóleo ou a gasolina, deste modo, apresentamos de seguida, um gráfico (Gráfico 6) que revela algumas atitudes/conselhos que os CC dão aos seus clientes/empregadores neste contexto.

Gráfico 6 – Atitudes/Aconselhamentos dados pelos CC aos Clientes/Empregadores relativamente às Viaturas sujeitas a Tributação Autónoma a partir de 2014/2015



Fonte: Elaboração Própria

Com base nos dados do Gráfico 6 é possível retirar algumas conclusões em relação aos inquiridos, a saber:

Como já foi referido neste projeto, existem VLP que são movidas com outros tipos de combustíveis/energias e que, conseqüentemente, para incentivar, por via fiscal, a sua aquisição, têm taxas mais reduzidas de TA, como é o caso das viaturas movidas a GNV e GLP ou híbridas *plug-in*, acresce que existem, ainda, as viaturas elétricas, que não estão sujeitas a este tipo de tributação. A aquisição deste tipo de viaturas pode ser um conselho a dar aos clientes/empregadores. À pergunta aos CC se aconselham a compra de viaturas movidas a

GPL, GNV ou híbridas *plug-in*, 53,8% afirmaram que o faz, quanto ao conselho de adquirir viaturas elétricas, 51,6% dos CC inquiridos afixa que o faz.

Foi, ainda, colocada uma questão um pouco mais sensível, por se desviar do planeamento fiscal *intralegem*²⁶ para o planeamento fiscal agressivo; foi colocada a seguinte questão: “Tem clientes (empregador) a solicitarem-lhe especificamente (independentemente de aceitar fazê-lo ou não) que encontre forma de eles pagarem menos TA pelas VLP?”, à qual 55,6% dos CC inquiridos afirmaram que já lhes foi feito tal pedido (importa referir que 1,5% revelaram que não sabem ou não querem responder), todavia, 59,3% dos que afirmam já lhes ter sido feito um pedido desse género, referem que já era habitual fazerem-lhe tal pedido antes da subida das TA em 2014.

Resumidamente, depois de realizada a análise ao conteúdo do Gráfico 6, é possível afirmar que os dados sugerem que:

- Os contabilistas manifestam uma grande preocupação com esta matéria, tanto que 96% tem o cuidado de avisar os seus clientes sempre que se verifica a aquisição de novas viaturas deste tipo;
- Os próprios contribuintes parecem estar sensibilizados para esta matéria e, aparentam ter um grau bastante aceitável de conhecimentos acerca da consequência das TA sobre VLP no IRC total a ser suportado pela empresa – situação que fica bem vincada pelo nível de pressão que os contabilistas assumem sentir para serem criativos, no sentido de encontrarem «esquemas» que permitam evitar ou diminuir o efeito das TA sobre VLP.
- As alternativas mais sugeridas pelos CC aos seus clientes/empregadores, para minimizar este problema, são, pela seguinte ordem decrescente: (i) a compra de viaturas menos poluentes, GPL, GNV e híbridas *plug-in*; (ii) a alienação ou transferência para a esfera pessoal dos sócios/gerentes e subsequente cobrança de kms e/ou ajudas de custos às sociedades; (iii) a compra de viaturas elétricas; (iv) a tributação daquelas viaturas na esfera dos funcionários.
- Importa, ainda, referir que, de uma forma geral estes mecanismos já eram utilizados, pois o peso das TA já se fazia sentir, todavia as subidas de 2014 aumentaram a tendência para tais aconselhamentos (por parte dos profissionais) e/ou pedidos (por parte dos contribuintes). Isto é, em todas as questões dos aconselhamentos, cerca de 50% dos que responderam dar atualmente esse tipo de aconselhamentos assumiu que já o fazia previamente à subida das TA sobre VLP, houve, contudo, uma subida

²⁶ Utilização das escolhas e possibilidades lícitas permitidas nos códigos fiscal em prol da maior poupança fiscal possível (dentro da legalidade).

acentuada em todos os aconselhamentos analisados, bem como na pressão dos clientes/empregadores neste contexto.

Um dos pressupostos iniciais deste Projeto, o qual este trabalho deve permitir no final corroborar ou refutar (pelo menos relativamente à realidade dos indivíduos inquiridos), é o facto de, devido às elevadas taxas de TA sobre as VLP, as quais fazem subir em muitas empresas as taxas efetivas de tributação, alguns profissionais de contabilidade, consultores fiscais e profissionais de outros sectores (como, por exemplo, do comércio automóvel), bem como os próprios empresários, começaram a arquitetar estratégias e mecanismos para evitar ou atenuar o impacto das TA sobre viaturas no imposto total a pagar pelas empresas.

O objetivo desta última questão, que vem na sequência daquele pressuposto, foi elencar esses mecanismos, independentemente de quem os sugere ou de quem os idealiza, bem como, compreender a frequência com que são praticados.

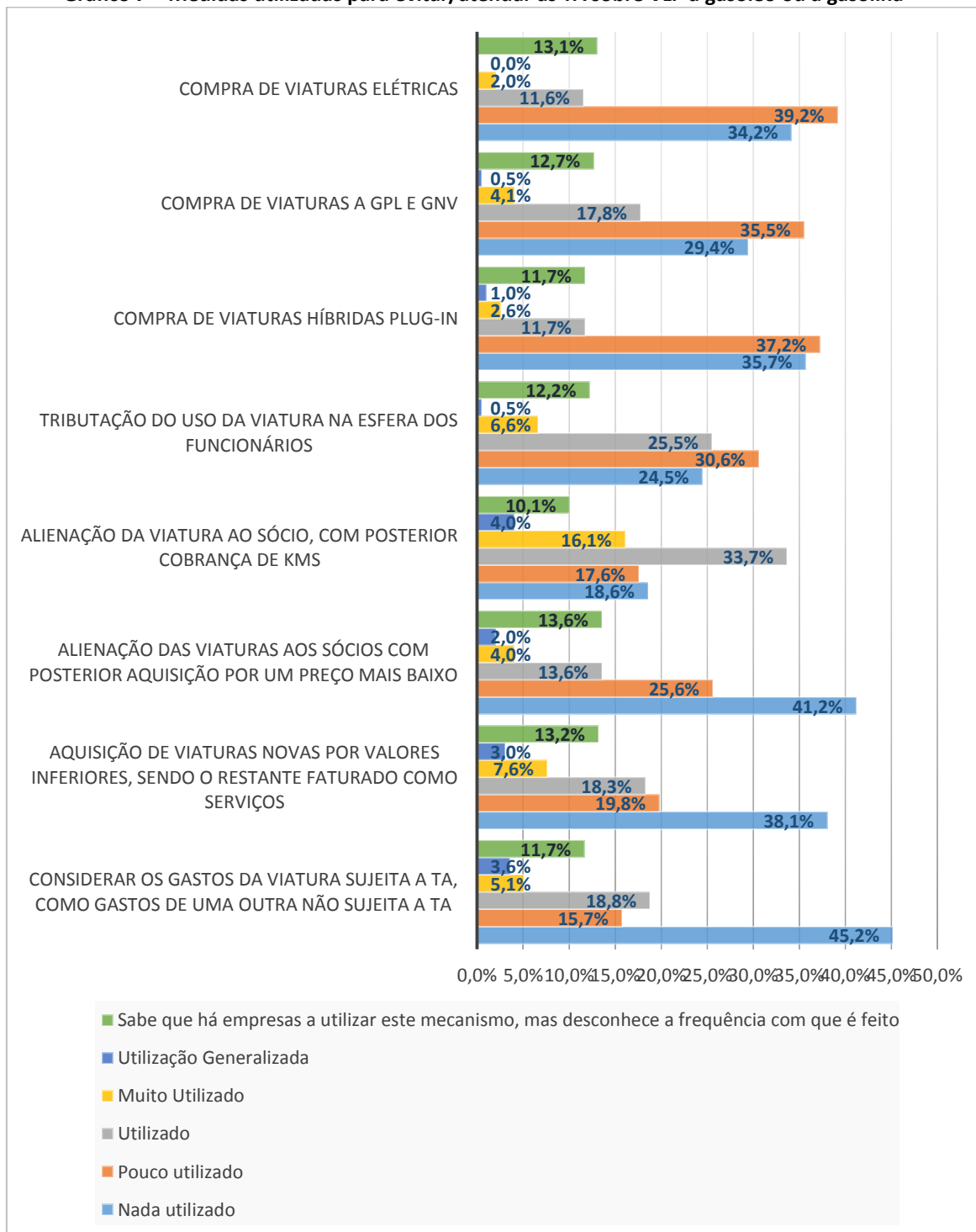
Por se tratar de uma questão muito sensível e evitar que os CC não respondessem, ou que não o fizessem de forma honesta, houve muito cuidado na redação desta pergunta, cujo texto foi o seguinte: 'Indique as formas que chegaram ao seu conhecimento de minimizar/tentativa de minimizar o pagamento das TA sobre aquelas viaturas', com o cuidado de dar ênfase na seguinte nota: 'Não pretendemos que nos indique se o faz para os seus clientes (empregador), mas sim se tomou conhecimento (de forma direta ou indireta) de alguns mecanismos que as empresas (em termos gerais) possam ter encontrado para evitar ou atenuar o pagamento das tributações autónomas sobre viaturas.

No Gráfico 7 são apresentados algumas dessas estratégias/medidas, bem como a perceção dos CC inquiridos quanto à frequência com que são utilizadas.

Com base na análise dos resultados apresentados no Gráfico 7, podemos verificar que há algumas medidas que ainda se encontram dentro do planeamento fiscal permitido e que, de acordo com a perceção dos CC inquiridos, não são muito utilizadas. Temos, como exemplo, a compra de viaturas elétricas, relativamente à qual 39,2% dos CC afirmaram ser um método pouco utilizado, apenas 2,0% referiram ser um método utilizado; o mesmo ocorrendo relativamente à compra de viaturas híbridas *plug-in*, sendo que 29,4% afirmaram que é nada utilizada, e 39,2% dos inquiridos afirmaram que é pouco utilizado.

De acordo com os dados constantes no Gráfico 7, relativamente à compra de viaturas a GPL e GNV, a situação é idêntica, com 35,7% dos CC inquiridos a referirem que é nada utilizado e 37,2% a afirmarem que é pouco utilizado.

Gráfico 7 – Medidas utilizadas para evitar/atenuar as TA sobre VLP a gásóleo ou a gasolina



Fonte: Elaboração Própria

De acordo com os dados constates no Gráfico 7, a tributação das viaturas na esfera dos funcionários é um dos conselhos dados pelos CC inquiridos aos seus clientes/empregadores, mas a perceção dos CC quanto à sua utilização, é de que esta medida não é efetivamente

muito utilizada, sendo que 24,5% referiram que é nada utilizado, 30,6% afirmaram que é pouco utilizado.

Quanto ao «esquema» de planeamento fiscal de alienar as viaturas aos sócios/gerentes e a subsequente cobrança de *kilometros* à sociedade e/ou ajudas de custo, na perceção dos CC inquiridos, é um método com alguma utilização, pois 33,7% dos inquiridos referem que, na sua opinião, é utilizado.

Quanto à alienação das viaturas aos sócios e posterior reacquisição da mesma viatura pela sociedade por um valor mais baixo é, também, na perceção dos CC inquiridos, um dos «esquemas» de planeamento fiscal utilizado, mas de forma reduzida, sendo que 41,2% referem que é nada utilizado, 25,6% afirmam que é pouco utilizado, só 13,6% assumem que é utilizado e apenas 4,0% referem que é muito utilizado. Só uma percentagem de 2,0% referem que, na sua perceção, esse esquema tem uma utilização generalizada.

Já a entrar em «esquemas» mais elaborados de planeamento fiscal abusivo, quanto à aquisição de viaturas novas por valores abaixo do valor de mercado (faturando o valor remanescente a outros títulos) de forma a sujeitá-las a escalões mais baixo de tributações autónomas, na perceção de 38,1% dos CC inquiridos não é um «esquema» utilizado, já 19,8% refere que é pouco utilizada, todavia é importante realçar que 18,3% referem que, na sua perceção, é utilizada, na opinião de 7,6% é muito utilizada e só 3,0% referem que, na sua opinião, esse «esquema» é de utilização generalizada.

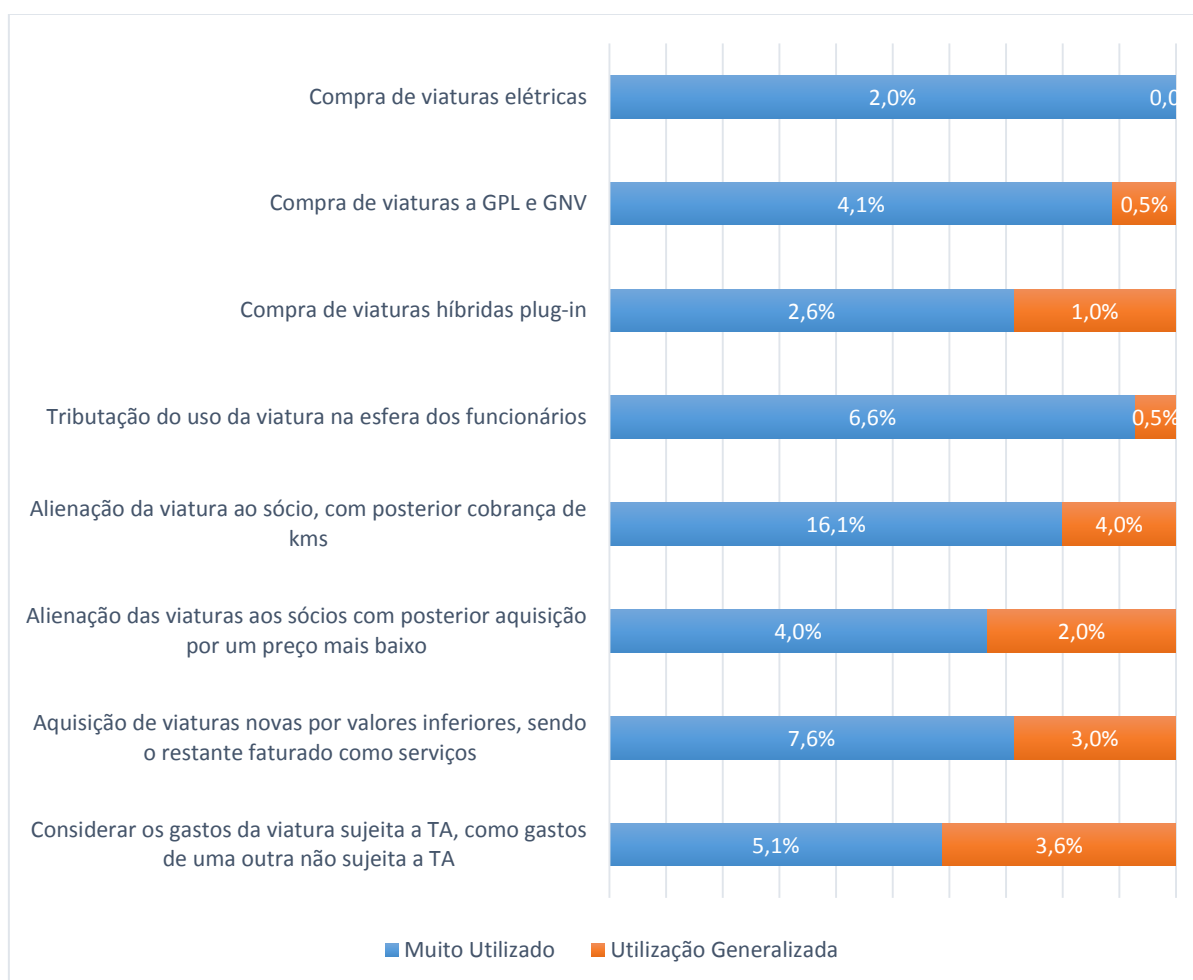
Por fim, o «mecanismo» de considerar as despesas de uma viatura sujeita a TA como gastos de uma outra que não esteja sujeita, na perceção de 45,7% dos CC inquiridos não é nada utilizado, enquanto 15,7% refere que é pouco utilizado, contudo importa referir que 18,8% referem que é utilizado, enquanto 5,1% dos inquiridos referem que é muito utilizado e 3,6% afirmam que, na sua opinião, é de utilização generalizada.

É importante realçar que, excetuando a compra de viaturas elétricas que nenhum CC classifica como sendo de utilização generalizada. Todos os outros mecanismos de planeamento fiscal, entre os mais agressivos e os menos agressivos, em todos há quem assuma ter conhecimento da sua utilização como de uso generalizado, embora seja geralmente uma percentagem pequena. Considerando que esta questão é uma questão sensível e que a este facto acresce a existência, para todos os mecanismos que foram elencados, sem exceção, de uma elevada percentagem de CC (entre os 10% e os 14% dos respondentes) que optaram pela hipótese «sabe que há empresas a utilizar este mecanismo, mas desconhece a frequência com que é feito», numa aparente tentativa de apontar aqueles mecanismos como de uso corrente, mas demarcando-se totalmente da sua aplicação, não podemos deixar de referir que os dados

apontam para o seu efetivo uso, não obstante alguma “sensatez” dos CC em não o admitirem muito abertamente.

Para realçar as situações cujo conhecimento de uso foi efetivamente classificado como «muito utilizado» e de «utilização generalizada», vamos evidenciar no Gráfico 8 essas situações, para ser possível realçar estes dados do conjunto de todos os dados obtidos.

Gráfico 8 – Medidas classificadas pelos CC como muito utilizadas e de utilização generalizada para evitar/atenuar as TA sobre VLP a gasóleo ou a gasolina



Fonte: Elaboração Própria

Através da análise dos dados espelhados no Gráfico 8 conseguimos compreender quais as medidas mais utilizadas e de utilização generalizada com base na perceção dos CC, de forma a fazer face às elevadas taxas de TA a que as VLP movidas a gasóleo ou a gasolina estão sujeitas.

Os dados sugerem que a medida mais utilizada e, conseqüentemente, também, de utilização generalizada, é a «Alienação das viaturas aos sócios-gerentes e posterior cobrança de

kms à sociedade e/ou ajudas de custo». Esta mediada conta com uma percentagem de 16,1% quanto a ser uma medida utilizada e de 4,0% como utilização generalizada.

A segunda medida mais utilizada é a «Aquisição de viaturas novas por valores inferiores aos do mercado de forma a sujeitá-las a escalões inferiores de TA, sendo o restante montante das viaturas faturado pelos vendedores a outros títulos», contando com uma percentagem de 7,6% como muito utilizada e uma utilização generalizada com 3,0%.

A terceira medida mais utilizada é a «Tributação do uso das viaturas na esfera dos funcionários», contando com uma percentagem de 6,6% como muito utilizada, e com 0,5% a classificarem-na como de utilização generalizada.

A quarta mais utilizada é «Considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA como gastos de uma outra viatura da sociedade não sujeitas àquela tributação», com 5,1% como muito utilizada e com 3,6% de classificação como sendo de utilização generalizada.

Entre as menos utilizadas temos:

A compra de viaturas GPL e GNV é classificada como muito utilizada, com uma percentagem de 4,1% e, de utilização generalizada, com 1,0%.

A medida relativa à alienação das viaturas pelos sócios/gerentes e posterior reaquisição por valores inferiores é uma medida que conta com 4,0% como muito utilizada e com 2,0% como de utilização generalizada.

A compra de viaturas híbridas *plug-in* e compra de viaturas elétricas. Esta primeira conta com uma classificação de 2,6% como muito utilizada e de 1,0% como utilização generalizada. Quanto à segunda, conta apenas com a opinião de 2,0% como muito utilizada.

Resumidamente, é importante referir que a segunda e a quarta medida de entre as que têm maior utilização se encontram na esfera do planeamento fiscal agressivo e que as compras de viaturas menos poluentes para minimizar o efeito das TA por via legal, não estão a ter no meio empresarial, de acordo com a perceção dos CC inquiridos, o sucesso esperado pelo legislador aquando da aprovação do diploma da fiscalidade verde, situação que corrobora as conclusões de Borrego (2016).

4.2. Análise Bivariada (Testes de Hipóteses bivariadas)

Para dar resposta às questões de investigação delineadas na metodologia de investigação, bem como procurar atingir os objetivos formulados (quer gerais, quer específicos), mostrou-se necessários realizar, também uma análise bivariada a algumas

variáveis, no sentido de compreender a influência de algumas variáveis (explicativas) sobre outras. Pelo que foi realizada, tal como definido na metodologia, uma análise bivariada, com vista a testar as hipóteses 4 (H4) a 6 (H6).

Tal como já foi referido na metodologia, considerando o facto de estarmos a trabalhar com base na opinião/perceção dos contabilista e dos tipos de escalas utilizadas, limita o tipo de testes estatísticos que podemos realizar. Foram, assim, utilizados testes não paramétricos, em vez dos paramétricos, para os quais não cumpríamos os pressupostos para a sua aplicação (Maroco, 2011).

Deste modo, os testes utilizados para verificar a rejeição ou não rejeição das hipóteses estatísticas formuladas a partir das hipóteses de investigação foram tabelas de contingências, χ^2 , *Mann-Whitney test*, *Kruskal Wallis test* e *correlação de Spearman* (Maroco, 2011).

Em todos os testes realizados foi utilizado o seguinte procedimento (sempre que aplicável) (Maroco, 2011):

- A. Em relação a todas as hipóteses de investigação começamos por dividir a hipótese de investigação nas várias hipóteses estatísticas e formular essas hipóteses estatísticas.

Seguidamente, para cada uma das hipóteses estatísticas realizámos, como primeiro teste, uma tabela de contingências cruzadas e o teste χ^2 de independência entre as duas variáveis: (i) Quando a significância associada a χ^2 for $\geq 0,05$ não se rejeita a hipótese nula, isto é, considera-se a inexistência de uma relação estatisticamente significativa entre as variáveis, não se realizando mais nenhum tipo de teste em relação a essas variáveis. (ii) Quando a significância associada ao χ^2 for $< 0,05$ rejeita-se a hipótese nula, isto é, considera-se que os dados apontam para a presença de uma relação estatisticamente significativa entre as variáveis, o que torna necessário realizar, ainda, testes confirmatórios, como se segue:

- B. Assim, quando χ^2 for $< 0,05$, de seguida realizam-se, como testes confirmatório, os testes não paramétrico de *Kruskal-Wallis*²⁷ ou de *Mann-Whitney*²⁸.
- i. Se a significância associada ao *Kruskal-Wallis test* (*H*) ou ao *Mann-Whitney test* (*U*) for $\geq 0,05$ não se rejeita a hipótese nula, isto é, conclui-se que os dados apontam para a inexistência de relação estatisticamente significativa entre as variáveis.

²⁷ Em perguntas com três ou mais opções de resposta.

²⁸ Em perguntas com respostas dicotómicas (2 opções).

- ii. Se a significância associada ao *Kruskal-Wallis test* (H) ou ao *Mann-Whitney test* (U) for $< 0,05$ confirma-se a rejeição da hipótese nula, isto é conclui-se que os dados sugerem a existência de uma relação estatisticamente significativa entre as variáveis. Nestes casos realiza-se, ainda, a correlação de *Spearman* para confirmar o sinal da relação (positiva ou negativa).

4.2.1. Variáveis sociodemográficas e profissionais e a perceção dos CC inquiridos acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal

Com vista a realizar os testes bivariados a H_4 - As variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão influenciam a forma como os CC percecionam a carga fiscal que as TA sobre VLP representam no IRC a pagar - dividimos a hipótese de investigação em hipóteses estatísticas, as quais apresentamos na Tabela 12, na qual, também se mostram os resultados aos testes de hipóteses.

Tabela 12 – Resultado dos testes às hipóteses estatísticas a H_4

H	Hipóteses estatísticas	Resultados dos testes ²⁹	Conclusão
H4.1	H_0 : Não existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão; H_1 : Existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão.	$\chi^2(6)=8,681$; $p = 0,192$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H4.2	H_0 : Não existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham; H_1 : Existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham.	$\chi^2(6)=13,038$; $p=0,042$; $p\leq 0,05$ $H(202) = 7,252$; $p = 0,027$; $p\leq 0,05$ $rho = - 0,189$; $p = 0,007$; $p\leq 0,05$	REJEITA-SE A HIPÓTESE NULA – os dados apontam para uma relação negativa entre as variáveis
H4.3	H_0 : Não existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo dos anos de experiência profissional dos CC; H_1 : Existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo dos anos de experiência profissional dos CC;.	$\chi^2(126)=122,390$; $p=0,574$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H4.4	H_0 : Não existe diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo do género dos CC; H_1 : Existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo	$\chi^2(3)=9,852$; $p = 0,020$; $p\leq 0,05$ $U(202) = 4658,000$; $p = 0,253$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis

²⁹ χ^2 = Qui-Quadrado; H = *Kruskal-Wallis test*; U = *Mann-Whitney test*; rho = correlação de *Spearman*

H	Hipóteses estatísticas	Resultados dos testes ²⁹	Conclusão
	do género dos CC.		
H4.5	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo das suas habilitações académicas; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo das suas habilitações académicas.	$\chi^2(6)=7,043$; $p = 0,317$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H4.6	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo da sua idade; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC acerca das TA sobre VLP enquanto carga fiscal dependendo da sua idade.	$\chi^2(144)=134,898$; $p = 0,694$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis

Fonte: Elaboração própria

De acordo com os dados apresentados na Tabela 12, em relação a H4.1, H4.3, H4.4, H4.5 e H4.6 não se rejeita a hipótese nula, isto é, os dados apontam para que não existam relações estatisticamente significativas entre as variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão e a perceção dos CC sobre as TA sobre VLP enquanto carga fiscal.

Em relação a H4.2 rejeita-se a hipótese nula, dado que existem diferenças entre as «dimensões das empresas/entidades pelas quais os CC são responsáveis» e a sua «perceção de carga fiscal no contexto das TA sobre VLP». Acresce que: (i) a média das ordenações (*mean rank*) resultante do *Kruskal-Wallis test* (ver Tabela B1 no Anexo B) é maior nas empresas de menor dimensão; (ii) as variáveis estão ambas classificadas de forma crescente e a sua relação entre ambas é negativa. Consequentemente, a perceção de carga fiscal excessiva é maior nas empresas menores e menor essa perceção nas empresas maiores.

Em suma, em relação a H4, só foi possível encontrar evidências de uma relação estatisticamente significativa na variável dimensão, todas as outras variáveis testadas não se apresentam como variáveis explicativas da perceção de carga fiscal.

4.2.2. Variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão e os conselhos que os CC dão aos seus clientes/empregadores no contexto da TA sobre as VLP

Previamente à apresentação dos resultados sobre H5 é relevante referir que para não enviesar os resultados optamos por tomar as seguintes decisões em relação aos dados sujeitos aos testes:

- Relativamente à variável da «forma como exerce a profissão», para realizar os testes de *Kruskal Wallis*, decidimos retirar deste duas opções de resposta, são elas: «Trabalhador Independente» e «Consultor», devido ao reduzido número de respostas.

- Também não consideramos a opção de resposta «Não sabe/Não quer responder», pois em função da codificação utilizada para o tratamento estatístico no SPSS, e do facto de usarmos escalas crescentes ou decrescente, esta opção iria deturpar os resultados dos nossos teste.

Com vista a realizar os testes bivariados a H5 - As variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão influenciam os tipos de conselhos que os CC dão aos seus clientes/empregadores no contexto da TA sobre as VLP, bem como a pressão que os seus clientes/empregadores exercem sobre os mesmos neste contexto - dividimos a hipótese de investigação em hipóteses estatísticas, as quais apresentamos na Tabela 13, na qual, também se apresentam os resultados aos testes de hipóteses.

Tabela 13 – Resultado dos testes às hipóteses estatísticas a H5

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
Aconselhar os clientes a alienar ou a passar as viaturas para a esfera pessoal			
H5.1	H ₀ : Não existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo da forma com os CC desenvolvem a sua profissão; H ₁ : Existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo da forma com os CC desenvolvem a sua profissão.	$\chi^2(7)=7,155$; $p = 0,067$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.2	H ₀ : Não existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham; H ₁ : Existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham.	$\chi^2(2)=0,167$; $p = 0,920$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.3	H ₀ : Não existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo dos anos de experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo dos anos de experiência profissional dos CC.	$\chi^2(41)=35,763$; $p = 0,702$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.4	H ₀ : Não existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças no aconselhamento sobre a	$\chi^2(1)=4,001$; $p = 0,045$; $p\leq 0,05$ U (185) = 3651,000; $p = 0,046$; $p\leq 0,05$	REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados apontam para uma relação negativa entre as variáveis

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
	alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo do género dos CC.	$\rho = -0,147$; $p = 0,046$; $p \leq 0,05$	
H5.5	H ₀ : Não existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo das habilitações académicas dos CC.	$\chi^2(2)=2,306$; $p = 0,316$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.6	H ₀ : Não existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças no aconselhamento sobre a alienação das viaturas ou sua passagem para a esfera pessoal dependendo da idade dos CC.	$\chi^2(46)=46,508$; $p = 0,451$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
Alertar os clientes/empregadores que adquirem novas VLP poluentes			
H5.7	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo da forma com os CC desenvolvem a sua profissão; H ₁ : Existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo da forma com os CC desenvolvem a sua profissão.	$\chi^2(2)=17,377$; $p=0,000$; $p \leq 0,001$ $H(184) = 17,283$; $p = 0,000$; $p \leq 0,001$ $\rho = 0,238$; $p = 0,001$; $p \leq 0,05$	REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados apontam para uma relação positiva entre as variáveis
H5.8	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham; H ₁ : Existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham.	$\chi^2(2)=25,347$; $p = 0,000$; $p \leq 0,001$ $H(197) = 25,219$; $p = 0,000$; $p \leq 0,001$ $\rho = 0,282$; $p = 0,000$; $p \leq 0,001$	REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados apontam para uma relação positiva entre as variáveis
H5.9	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo dos anos de experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo dos anos de experiência profissional dos CC.	$\chi^2(41)=59,001$; $p = 0,034$; $p \leq 0,05$ $H(197) = 57,017$; $p = 0,039$; $p \leq 0,05$ $\rho = 0,011$; $p = 0,879$; $p > 0,05$	REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados apontam para relações entre as variáveis (da qual não é possível determinar o sinal).
H5.10	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo do género dos CC.	$\chi^2(1)=0,752$; $p = 0,386$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.11	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem	$\chi^2(1)=0,128$; $p = 0,938$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os

*O aumento das Tributações Autónomas sobre viaturas em
IRC e o Uso de Mecanismos de Planeamento Fiscal: A Perceção dos Contabilistas Certificados*

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
	adquirir novas VLP poluentes dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo das habilitações académicas dos CC.		dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.12	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao alerta sobre as TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes dependendo da idade dos CC.	$\chi^2(46)=61,864$; $p=0,059$; $p \leq 0,05$ $H(196) = 35,297$; $p = 0,850$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
Aconselhar os clientes a tributar o uso da viatura na esfera dos funcionários			
H5.13	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão.	$\chi^2(5)=0,079$; $p = 0,580$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.14	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham.	$\chi^2(2)=1,687$; $p = 0,430$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.15	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo dos anos de experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo dos anos de experiência profissional dos CC.	$\chi^2(40)=52,067$; $p = 0,096$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.16	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo do género dos CC	$\chi^2(1)=6,199$; $p = 0,013$; $p \leq 0,05$ $U(186) = 3535,000$; $p = 0,013$; $p \leq 0,05$ $\rho = - 0,183$; $p = 0,013$; $p \leq 0,05$	REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados apontam para uma relação negativa entre as variáveis
H5.17	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo das habilitações académicas dos CC.	$\chi^2(2)=1,957$; $p = 0,376$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.18	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas	$\chi^2(45)=37,542$; $p = 0,777$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os

O aumento das Tributações Autónomas sobre viaturas em IRC e o Uso de Mecanismos de Planeamento Fiscal: A Perceção dos Contabilistas Certificados

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
	na esfera dos funcionários dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para tributarem as viaturas na esfera dos funcionários dependendo da idade dos CC.		dados não apontam para relações entre as variáveis
Aconselhar os clientes/empregadores a adquirir viaturas a GPL, GNV e híbridas <i>plug-in</i>			
H5.19	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão.	$\chi^2(2)=1,279$; $p = 0,527$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.20	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham.	$\chi^2(2)=0,094$; $p = 0,954$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.21	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo da experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo da experiência profissional dos CC.	$\chi^2(41)=45,679$; $p = 0,284$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.22	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo do género dos CC.	$\chi^2(1)=0,063$; $p = 0,802$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.23	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo das habilitações académicas dos CC.	$\chi^2(2)=4,498$; $p = 0,106$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.24	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas GPL, GNV e híbridas dependendo da idade dos CC.	$\chi^2(46)=54,329$; $p = 0,187$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
Aconselhar os clientes/empregadores a adquirir viaturas elétricas			
H5.25	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos	$\chi^2(2)=0,723$; $p = 0,697$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
	clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão.		
H5.26	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham.	$\chi^2(2)=0,585; p = 0,746; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.27	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo da experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo da experiência profissional dos CC.	$\chi^2(39)=34,739; p = 0,665; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.28	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo do género dos CC.	$\chi^2(1)=0,002; p = 0,965; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.29	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo das habilitações académicas dos CC.	$\chi^2(2)=2,768; p = 0,251; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.30	H ₀ : Não existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças quanto ao conselho aos clientes/empregadores para adquirirem viaturas elétricas dependendo da idade dos CC.	$\chi^2(44)=51,063; p = 0,216; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
Pressão dos clientes/empregadores para encontrar formas de minimizar o efeito das TA			
H5.31	H ₀ : Não existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão; H ₁ : Existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo da forma como os CC desenvolvem a sua profissão.	$\chi^2(2)=16,448; p = 0,000; p\leq 0,001$ $H(181) = 16,358; p = 0,000; p\leq 0,001$ $\rho = 0,198; p = 0,007; p\leq 0,05$	REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados apontam para a existência de uma relação positiva entre as variáveis
H5.32	H ₀ : Não existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham; H ₁ : Existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo da dimensão das empresas/entidades com que os CC trabalham.	$\chi^2(2)=11,718; p = 0,003; p\leq 0,05$ $H(193) = 11,657; p = 0,003; p\leq 0,05$ $\rho = 0,192; p = 0,008; p\leq 0,05$	REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados apontam para a existência de uma relação positiva entre as variáveis

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
H5.33	H ₀ : Não existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo da experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo da experiência profissional dos CC.	$\chi^2(41)=30,084$; $p = 0,896$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.34	H ₀ : Não existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo do género dos CC.	$\chi^2(1)=1,206$; $p = 0,272$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.35	H ₀ : Não existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo das habilitações académicas dos CC.	$\chi^2(2)=3,797$; $p = 0,150$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H5.36	H ₀ : Não existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças na pressão exercida pelos clientes/empregadores sobre os CC dependendo da idade dos CC.	$\chi^2(46)=47,920$; $p = 0,395$; $p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis

Fonte: Elaboração própria

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 13, verifica-se que:

Em relação à capacidade explicativa das variáveis sociodemográficas, profissionais e do exercício da profissão sobre as diferenças de aconselhamento aos clientes/empregadores quanto à «alienação ou a passagem das viaturas para a esfera pessoal», a única com essa capacidade explicativa é o «género», com os dados a apontarem para a existência de uma relação negativa estatisticamente significativas entre as duas, com a média das ordenações (ver Tabela B2 no Anexo B) maior no género feminino, o que significa que os dados apontam para que o género masculino tenha maior propensão para dar mais este tipo de aconselhamento (a variável dependente encontra-se classificada de forma decrescente: sim e não).

Quanto à capacidade explicativa das variáveis sociodemográficas, profissionais e do exercício da profissão sobre as diferenças na «preocupação em alertar sobre as consequências das TA aos clientes/empregadores que decidem adquirir novas VLP poluentes», só as seguintes variáveis a têm: «forma de desenvolvimento da atividade», «dimensão dos clientes/empregadores» e «experiência profissional do CC» - nas três variáveis referidas a relação com a «preocupação de alertar os cliente/empregadores» é estatisticamente significativa e com efeito positivo.

Quanto à «forma como os CC desenvolvem a profissão» e o «facto de alertarem os clientes/empregadores em relação às TA quando decidem adquirir uma nova VLP poluente», a relação positiva e o facto da média das ordenações (ver Tabela B3 no Anexo B) ser maior na opção «Gabinete de Contabilidade – Funcionário do gabinete», significam que os dados sugerem uma maior preocupação do CC para alertar os seus clientes quando trabalham em gabinetes de contabilidade e são funcionários do gabinete (a variável dependente encontra-se classificada de forma decrescente: sim e não).

- Quanto à «Dimensão dos clientes/empregadores» e o «facto dos CC alertarem os clientes/empregadores em relação às TA quando decidem adquirir uma nova VLP poluente», a relação positiva e o facto da média das ordenações (ver Tabela B4 no Anexo B) ser maior nas empresas de menor dimensão, significam que os dados sugerem uma maior preocupação do CC para alertar as empresas menores, pois a variável dependente encontra-se em escala decrescente de preocupação (sim/não).
- Quanto à «experiência profissional dos CC enquanto tal» e o «facto dos CC alertarem os clientes/empregadores em relação às TA quando decidem adquirir uma nova VLP poluente», os dados apontam para a existência de uma relação estatisticamente significativa, cujo sinal não foi possível determinar, o que se verifica pela correlação de *Spearman (rho)*, bem como por não se conseguir encontrar um padrão muito definido de “comportamento” na média das ordenações (ver Tabela B5 no Anexo B); ainda assim, é possível verificar que os dados sugerem que a preocupação é maior nos profissionais que têm mais experiência, apresentando-se a experiência dos CC e o alerta que estes profissionais fazem aos seus clientes/empregador em relação às TA quando decide adquirir uma nova VLP como variáveis cuja relação é positiva, pois é maior a preocupação nos profissionais que têm mais experiência e menor nos profissionais que têm menor experiência;

Em relação à capacidade explicativa das variáveis sociodemográficas, profissionais e do exercício da profissão sobre as diferenças de aconselhamento aos clientes/empregadores quanto a «tributar o uso da viatura na esfera dos funcionários», só o género apresenta essa capacidade explicativa, com os dados a apontarem para a existência de uma relação negativa estatisticamente significativa entre as duas, com a média das ordenações (ver Tabela B6 no Anexo B) maior no género feminino, aponta para uma maior propensão para que o género

masculino faculte mais este tipo de aconselhamento (por se tratar de uma relação negativa e pelo facto da variável dependente estar classificada por ordem decrescente: sim/não).

Em relação à capacidade explicativa das variáveis sociodemográficas, profissionais e do exercício da profissão sobre o «aconselhamento de aquisição de viaturas menos poluentes (GPL, GNV, Híbridas *Plug-in* e elétricas)», nenhuma variável tem capacidade explicativa em relação às diferenças de aconselhamento entre os CC inquiridos.

Quanto à capacidade explicativa das variáveis sociodemográficas, profissionais e do exercício da profissão sobre as «diferenças de pressão dos clientes/empregadores sobre os CC inquiridos, no sentido destes encontrarem formas de minimizar o impacto das TA sobre VLP no IRC a pagar», só as seguintes variáveis a têm: «forma de desenvolvimento da atividade» e «dimensão dos clientes/empregadores» - em ambas a relação com a pressão exercida sobre os CC inquiridos tem sinal positivo.

- Quanto à «forma de desenvolvimento da profissão do CC» e o «facto dos clientes solicitarem aos CC que encontrem formas de minimizar o valor das TA sobre o VLP», o facto da relação ser positiva e de a média das ordenações (ver Tabela B7 no Anexo B) ser maior nos CC que trabalham numa única empresa, apresentando-se a «forma como desenvolve a profissão» e o «facto dos clientes solicitarem aos CC que encontrem forma de minimizar o valor das TA sobre o VLP», como variáveis cuja relação é positiva, é maior a solicitação aos CC que trabalham em gabinetes de contabilidade – como funcionários e menor nos que trabalham numa única entidade (a variável encontra-se classificada em sentido decrescente (sim/não)).
- Quanto à «Dimensão dos clientes/empregadores» e o «facto dos clientes solicitarem ao CC que encontrem formas de minimizar o valor das TA sobre o VLP», ao facto da relação ser positiva e da média das ordenações (ver Tabela B8 no Anexo B) ser maior nas empresas de maior dimensão, apresentando-se a «dimensão das empresas» e o «facto de os clientes solicitarem ao CC que encontrem forma de minimizar o valor das TA sobre o VLP», como variáveis cuja relação é positiva, é maior a solicitação nas empresas menores (a variável dependente encontra-se classificada de forma decrescente: sim/não).

4.2.3. Variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão e o conhecimento que os CC têm acerca do uso de mecanismos de planeamento fiscal mais agressivos no contexto da TA sobre as VLP

Previamente à apresentação dos resultados sobre H6, tal como já ocorrera anteriormente em relação a H5, é importante referir que foram tomadas as mesmas decisões em relação aos dados sujeitos aos testes, isto é, quer nos dados sobre a forma de desenvolvimento da profissão, quer nos dados sobre habilitações académicas. Acresce que, tal como já ocorrera em H5, também não consideramos a opção de resposta «Sabe que há empresas a utilizar este mecanismo, mas desconhece a frequência com que é feito».

Com vista a realizar os testes bivariados a H6 (As variáveis sociodemográficas, profissionais e de exercício da profissão influenciam o conhecimento que os CC têm acerca do uso de mecanismos de planeamento fiscal agressivo³⁰ no contexto da TA sobre as VLP) dividimos a hipótese de investigação em hipóteses estatísticas, as quais apresentamos na Tabela 14, na qual, também se apresentam os resultados aos testes de hipóteses.

Tabela 14 – Resultado dos testes às hipóteses estatísticas a H6

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
Alienação da Viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à empresa			
H6.1	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo da forma como é desenvolvida a profissão pelos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo da forma como é desenvolvida a profissão pelos CC.	$\chi^2(8)=5,224; p = 0,733; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.2	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo da dimensão dos seus clientes/empregadores; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo da dimensão dos seus clientes/empregadores.	$\chi^2(8)=13,701; p = 0,090; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.3	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à	$\chi^2(148)=189,324; p = 0,012; p\leq 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações

³⁰ Comportamentos *extra legem* e *contra legem*, isto é, aproveitando algumas lacunas e zonas cinzentas da lei fiscal e desrespeitando totalmente a lei fiscal, respetivamente.

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
	sociedade dependendo da experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo da experiência profissional dos CC.	H (179) = 42,008; p = 0,227; p>0,05	entre as variáveis
H6.4	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo do género dos CC.	$\chi^2(4)=3,454$; p = 0,485; p>0,05	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.5	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo das habilitações académicas dos CC.	$\chi^2(8)=9,304$; p = 0,317; p>0,05	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.6	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior cobrança de kms à sociedade dependendo da idade dos CC.	$\chi^2(172)=185,532$; p = 0,228; p>0,05	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
Alienação das viaturas ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo			
H6.7	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo da forma como é desenvolvida a profissão pelos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo da forma como é desenvolvida a profissão pelos CC.	$\chi^2(8)=9,290$; p = 0,318; p>0,05	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.8	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo da dimensão dos seus clientes/empregadores; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo da dimensão dos seus clientes/empregadores.	$\chi^2(8)=12,485$; p = 0,131; p>0,05	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.9	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo da experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao	$\chi^2(144)=197,149$; p = 0,002; p≤0,05 H (172) = 40,920; p = 0,227; p>0,05	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
	uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo da experiência profissional dos CC.		
H6.10	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo do género dos CC	$\chi^2(4)=2,402; p = 0,662; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.11	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo das habilitações académicas dos CC	$\chi^2(8)=3,660; p = 0,886; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.12	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de alienação da viatura ao(s) sócio(s) com posterior reaquisição pela sociedade por um preço mais baixo dependendo da idade dos CC.	$\chi^2(168)=199,205; p = 0,050; p \leq 0,05$ $H(172) = 46,092; p = 0,307; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
Aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, sendo o restante faturado como serviços			
H6.13	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo da forma como é desenvolvida a profissão pelos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo da forma como é desenvolvida a profissão pelos CC.	$\chi^2(8)=8,180; p = 0,416; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.14	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo da dimensão dos seus clientes/empregadores; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo da dimensão dos seus clientes/empregadores.	$\chi^2(8)=4,209; p = 0,838; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.15	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o	$\chi^2(144)=164,984; p = 0,111; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações

*O aumento das Tributações Autónomas sobre viaturas em
IRC e o Uso de Mecanismos de Planeamento Fiscal: A Perceção dos Contabilistas Certificados*

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
	restante valor faturado como serviços dependendo da experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo da experiência profissional dos CC.		entre as variáveis
H6.16	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo do género dos CC.	$\chi^2(4)=4,336; p = 0,362; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.17	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo das habilitações académicas dos CC.	$\chi^2(8)=12,196; p = 0,143; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.18	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, com o restante valor faturado como serviços dependendo da idade dos CC.	$\chi^2(176)=205,247; p = 0,065; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
Considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas			
H6.19	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo da forma como é desenvolvida a profissão pelos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo da forma como é desenvolvida a profissão pelos CC.	$\chi^2(8)=9,919; p = 0,271; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.20	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo da dimensão dos seus clientes/empregadores; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo da dimensão dos seus clientes/empregadores.	$\chi^2(8)=5,819; p = 0,667; p>0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.21	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC	$\chi^2(148)=160,290; p$	NÃO SE REJEITA A

H	Hipóteses Estatísticas	Resultados dos Testes	Conclusões
	quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo da experiência profissional dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo da experiência profissional dos CC.	= 0,231; $p > 0,05$	HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.22	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo do género dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo do género dos CC.	$\chi^2(4)=4,481$; $p = 0,345$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.23	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo das habilitações académicas dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo das habilitações académicas dos CC.	$\chi^2(8)=6,960$; $p = 0,544$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis
H6.24	H ₀ : Não existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo da idade dos CC; H ₁ : Existem diferenças na perceção dos CC quanto ao uso do esquema de considerar os gastos das viaturas sujeitas a TA, como gastos de outras viaturas não sujeitas dependendo da idade dos CC.	$\chi^2(176)=182,548$; $p = 0,352$; $p > 0,05$	NÃO SE REJEITA A HIPÓTESE NULA – os dados não apontam para relações entre as variáveis

Fonte: Elaboração própria

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 14, é possível verificar que as variáveis sociodemográficas, profissionais e do exercício da profissão não têm capacidade explicativa sobre a «perceção dos CC quanto ao uso de mecanismos de planeamento fiscal mais agressivos no contexto da TA sobre as VLP». Em suma, em relação a H6 não foi possível encontrar evidências de relações estatisticamente significativas.

Estas conclusões não corroboram os dados de Borrego *et al.* (2017), os quais traçaram um perfil de maior agressividade fiscal com base nas características sociodemográficas e profissionais dos CC. Contudo, há que referir que esse perfil se refere à postura de agressividade fiscal em termos gerais, enquanto este caso é direcionado para as TA sobre VLP especificamente.

A impossibilidade de encontrar diferenças na perceção dos CC pode ser uma excelente pista para investigações futuras, podendo adiantar-se, desde já duas razões possíveis a estudar: (i) postura muito coesa entre a generalidade dos CC, no que às TA diz respeito; (ii) existência de variáveis explicativas diferentes.

Conclusão

O presente trabalho versa sobre o aumento das Tributações Autónomas sobre VLP em IRC e o Uso de Mecanismos de Planeamento Fiscal: A Perceção dos Contabilistas Certificados.

Através da pesquisa inicial que realizámos sobre a evolução das Tributações Autónomas conseguimos perceber que estas entraram em vigor em Portugal, pela primeira vez, em 1990, como uma forma de combate à evasão e à fraude fiscal. Não obstante a sua entrada em vigor em 1990, só começaram a tributar as VLP em 2001.

Ao longo dos anos, a TA sobre VLP sofreram diversas alterações até à Reforma Fiscal de 2014 e diploma da Fiscalidade Verde em 2015, que, em conjunto representam a última grande alteração nas TA, e que implicaram um grande aumento nas suas taxas ao nível das TA sobre viaturas movidas a gasóleo e a gasolina e uma despenalização das TA sobre viaturas menos poluentes.

Como verificámos na revisão da literatura, existem alguns autores contra e outros a favor das TA. De entre as críticas, aquelas que são mais relevantes são a sua inconstitucionalidade, bem como o seu impacto nas taxas efetivas de tributação.

Acresce, que o seu excessivo peso (das TA sobre VLP), reconhecido pelos CC neste Projeto, principalmente com as alterações ocorridas em 2014 e 2015 nas TA sobre VLP, propiciou que, no contexto empresarial, se tivessem equacionado formas de minimizar o impacto das TA sobre as VLP no valor total a pagar de IRC.

Os objetivos deste Projeto foram, essencialmente, compreender que tipos de conselhos dos CC para os seus clientes/empregadores aquela situação motivou, se os próprios clientes/empregadores pressionam os CC neste contexto e quais são, em termos gerais os esquemas de gestão e planeamento fiscal agressivo em uso nas empresas, motivados pelas sucessivas subidas nas TA sobre VLP mais poluentes, no sentido de procurar minimizar o seu impacto no imposto pago/a pagar.

Nesse sentido, foi lançado entre 09/12/2017 e 18/01/2018 um questionário cujo público-alvo foram os CC, e que permitiu recolher informação sobre as perceções de 202 CC sobre a problemática em estudo, bem como dados que permitiram a sua caracterização. Verificámos, assim, que os CC inquiridos apresentam as seguintes características:

A maioria dos CC inquiridos enquadra-se na faixa etária dos mais de 35 até aos 49 anos, sendo a maioria possuidores de uma experiência profissional, como CC, entre os 10 anos e os 24 anos. Verifica-se, ainda, que existem mais mulheres CC entre os respondentes, mas que no conjunto geral, cruzando o género e a idade se verifica que entre os respondentes as mulheres

são a maioria entre os CC inquiridos mais jovens e os homens são a maioria entre os CC respondentes mais velhos; estes dados corroboram estudos prévios, os quais indiciam que esta profissão, anteriormente masculina, se está a tornar feminina, até pelo número de mulheres a entrar na profissão nos últimos anos, comparativamente com um número muito menor de homens.

Quanto às suas características profissionais e de exercício da profissão, verifica-se que a maioria dos CC inquiridos possui curso superior nas áreas de contabilidade, gestão, finanças, economia e afins, o que é compatível com as regras de acesso à profissão após a sua regulamentação. Verifica-se, ainda, que a maioria dos CC inquiridos trabalham em gabinetes de contabilidade, ou como proprietários (a maioria), ou como funcionários. Isto é, esta profissão em Portugal é, maioritariamente, exercida sob a forma de prestações de serviços externas às empresas.

No que respeita à perceção dos CC quanto à carga fiscal que as TA sobre VLP significam para as empresas, 80% dos inquiridos classifica-a como muito pesada e excessivamente pesada.

Resultaram, também, do tratamento estatístico dos dados recolhidos várias outras conclusões, de onde destacamos as seguintes:

Os conselhos que os inquiridos mais dão aos seus clientes/empregadores de modo a que consigam fazer face às elevadas tributações autónomas sobre as VLP mais poluentes passam, principalmente, pela sua substituição por viaturas GPL ou GNV, Híbridas *Plug-in* e elétricas, na sua transferência para a esfera pessoal de sócios/gerentes, bem como pela tributação daquelas viaturas na esfera dos funcionários, evitando assim, a sua tributação autónoma na esfera da sociedade.

Os clientes/empregadores inquiridos estão preocupados com esta problemática, realizando eles próprios pressão sobre os CC, no sentido de descobrirem formas que possibilitem evitar ou diminuir o efeito das TA sobre VLP no total de imposto a pagar.

É importante referir que aqueles conselhos dos CC e pressões dos contribuintes sobre os CC cujo objetivo é a minimização das TA sobre VLP a pagar não são prática recente, mas que se intensificaram com as sucessivas subidas das TA sobre viaturas mais poluentes.

Neste ponto, importa referir que os conselhos que os CC assumem dar aos seus clientes/empregadores e as práticas efetivamente em uso no contexto empresarial não têm de ser coincidentes e é sobre estas últimas que também conseguimos retirar as conclusões que se seguem.

Quanto às práticas mais utilizadas para fazer face às elevadas TA sobre VLP de que os CC inquiridos têm conhecimento são sobretudo (e por esta ordem de importância) a alienação das viaturas aos sócios sendo posteriormente cobrados kms e/ou ajudas de custos às sociedades, a aquisição de viaturas por valores inferiores aos do mercado, sendo o restante valor faturado como serviços e, em terceiro lugar, a tributação do uso das viaturas na esfera dos funcionários.

Primeiro, importa referir que as duas primeiras práticas, principalmente a segunda, já se enquadram como esquemas de planeamento fiscal abusivos. Segundo, é relevante destacar que das práticas mais aconselhadas pelos CC inquiridos só a tributação do uso das viaturas na esfera dos funcionários surge entre as que, na perceção dos CC inquiridos, são efetivamente mais utilizadas. A substituição das atuais viaturas poluentes por viaturas menos poluentes, não obstante ser aconselhada pelos CC inquiridos, são indicadas pelos próprios como práticas, ainda, com pouco uso.

Quanto aos fatores explicativos dos conselhos e das perceções dos CC neste contexto, foi possível alcançar algumas conclusões com base em análise bivariada.

A dimensão dos clientes/empregadores é um dos principais fatores que influencia a atuação dos contabilistas no exercício da sua profissão, no que aos conselhos para minimizar o impacto das TA sobre VLP no imposto a pagar concerne; essa preocupação acontece principalmente junto dos clientes/empregadores de menor dimensão.

O género dos CC é, também, um dos fatores que determinam a atuação dos Contabilistas Certificados, sendo que o CC do género masculino é aquele que mais conselhos dá aos seus clientes/empregadores de forma a minimizar o impacto das tributações autónomas sobre VLP.

A forma como os Contabilistas Certificados exercem a sua profissão é, também, um dos fatores que influenciam a atuação no exercício da sua profissão, com maiores preocupações em dar conselhos neste contexto pelos CC que desenvolvem a sua atividade nos gabinetes de contabilidade.

Quanto à perceção dos CC sobre os esquemas mais utilizados a nível empresarial, nenhuma das variáveis testadas apresenta capacidade explicativa sobre as diferenças de perceções.

Por fim, apresentam-se como pistas para investigação futuras a quantificação, no contexto das PME e das microentidades, da descida da taxa de imposto e da subida das TA, bem como compreender quais são as variáveis explicativas da perceção dos CC sobre os mecanismos de poupança fiscal em uso nas empresas para minimizar o impacto das TA sobre

as VLP no IRC a pagar, testando variáveis diferentes daquelas que foram utilizadas neste estudo.

Referências Bibliográficas

Allingham, M. & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, 1(3/4), pp. 323–338.

Ayres, F., Jackson, B. & Hite, P. (1989). The Economic Benefits of Regulation: Evidence from Professional Tax Professionals, *Accounting Review*, 64(2), pp. 300-312.

Becsi, Z. (2000). The Shifty Laffer Curve. *Economic Review* (Q3), pp. 53-64

Beuren, I. (2006). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade - teoria e prática*. São Paulo: Editora Atlas.

Borrego, A. C. (2015). *Tax compliance and tax complexity in Portugal: essays on the perception of tax professionals*. Tese de Doutoramento, Universidade do Minho.

Borrego, A.C. (2016). O impacto da fiscalidade ambiental na gestão fiscal das frotas automóveis de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas: a perceção dos Contabilistas Certificados e dos Técnicos de Contabilidade, In *VIIIth Portuguese CSEAR Conference on Environment Management and Accounting*, Barcelos, Portugal, 3 e 4 de novembro de 2016.

Borrego, A. C., Lopes, C. & Ferreira, C. (2015a). Evidências empíricas sobre o perfil dos TOC: O impacto da idade e do género na sua perceção de complexidade fiscal e na sua propensão para o incumprimento fiscal, In *V Congresso dos TOC - Uma ambição, um compromisso, um rumo*, Meo Arena, Lisboa, Portugal, 17 e 18 de setembro de 2015.

Borrego, A. C., Loo, E., Lopes, C. M. & Ferreira, C. (2015b). Tax professionals' perception of tax system complexity: Some preliminary empirical evidence from Portugal, *e-Journal of Tax Research*, 13 (1), pp. 338-360.

Borrego, A. C., Lopes, C. M. & Ferreira, C. (2017). Tax professionals' profiles concerning tax noncompliance and tax complexity: Empirical contributions from Portugal, *e-Journal of Tax Research*, 15 (3), pp. 424-456.

Brys, B., Matthews, S. & Owens, J. (2011). Tax Reform Trends in OCDE Countries. OECD Publication. Disponível em www.econbiz.de/Record/tax-reform-trends-in-oecd-countries-brysbert/10009358669 [Consultado online em 20/03/2018].

Buchanan, J.M. (1967). *Public Finance in democratic process: Fiscal institutions and the individual choice*. Chapel Hill: University of North Carolina Press.

Castro, F. & Neves, T. C. (2008). Planeamento fiscal abusivo: O caso português no contexto internacional, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Nº 3, pp. 116-150.

Dâmaso, M.G. (2015). *A Simplificação Fiscal em Portugal. A perceção sobre o regime simplificado para as pequenas sociedades no contexto de tributação do rendimento*. Tese de Doutoramento, Universidade de Coimbra.

Deloitte (2014). *Observatório da competitividade fiscal – Uma visão a 360º*. Março: 1-35. Disponível em <http://deloitteobservatoriofiscal.com/2014/downloads/deloitte-observatorio-fiscal-2014.pdf>. [consultado online em 18/12/2016]

Da Empoli, D. (2002). The theory of fiscal illusion in a constitutional perspective. *Public Finance Review*, 30 (5), pp. 377-384.

Dinis, A. C., Martins, A. & Lopes, C. (2016). A Tributação Autónoma em Portugal: Um caso Especial de Tributação das Sociedades?, In *XXVI Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, Instituto Politécnico de Castelo-Branco, Idanha-a-Nova, 3 a 6 de fevereiro de 2016.

Erard, B. & Ho, C. (2003). Explaining the US Income Tax Compliance Continuum, *e-Journal of Tax Research*, 1(2), pp. 93-109.

Evans, C. & Tran-Nam, B. (2010). Controlling Tax Complexity: Rhetoric or reality? In C. Evans, R. Krever & P. Mellon (Eds.), *Australia's Future Tax system: The prospects After Henry* (pp. 434-461). Sydney: Thomson.

Furllerton, D. (1982). On The Possibility of an Inverse Relationship between Tax Rates and Government Revenues. *Journal of Public Economics*, 19(1), pp. 3-22.

Formigoni, H., Antunes, M. & Paulo, E. (2009). Diferença entre o Lucro Contábil e Lucro Tributável: Uma análise sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis e Gerenciamento Tributário nas Companhias Abertas Brasileiras, *Brazilian Business Review*, 6(1), pp.44-61.

Gaita, P., Borrego A. C. & Amorim, J. C. (2016). Gestão fiscal do parque automóvel empresarial de viaturas ligeiras de passageiros, *Contabilista*, 195, pp.62-68.

Gupta, S. & Newbrry, K. (1997). Determinants os the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal data, *Journal of Accounting and Public Policy*, 16(1), pp. 1-34.

Hasseldine, J. (1999). Gender Differences in Tax Compliance. *Asia-Pacific Journal of Taxation*, 3, pp. 73-89.

Hill, M.M. & Hill, A. (2008). *Investigação por questionário*. 2ª ed. Lisboa: Edições Sílabo.

Laffer, A.B. (2004). The Laffer Curve: Past, Present and Future. *Backgrounder: The Heritage Fondation*, pp. 1-16.

Laffer, A. B., Winegarden, W. H. & Childs, J. (2011). *The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity*. Austin: The Laffer Center.

Lammersen, L. (2002). The Measurement of Effective Tax Rates: Common Themes in Business Management and Economics. *ZEW Discussion Papper*, (46)2, pp. 1-42.

Lopes, C.M.M. (2009). Os custos de cumprimento das obrigações tributárias das Pequenas e Médias Empresas (PME) em Portugal. In *IV Conferência Internacional sobre os problemas contabilísticos e fiscais das PME*, OTOC. Lisboa/Santa Maria da Feira. 30 e 31 de outubro de 2009.

Lopes, C.M.M. (2014). Estado deve representar e diversificar as suas fontes de financiamento, *Revista TOC*, Ano XV, pp. 6-15.

Kastlunger, B., Dressler, S.G., Kirchler, E., Mittone, L. & Voracek, M. (2010). Sex differences in Tax Compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization (2D:4D), *Journal of Economic Psychology*, 31, pp. 542-552.

Klepper, S. & Nagin, D. (1989). The role of Tax professionals in Tax Compliance, *Policy Sciences*, 22, pp. 167-194.

Maroco, J. (2011) *Análise Estatística com o SPSS Statistics* (5.ed). Pêro Pinheiro. Report Number.

Martins, G.W.O. (2015). Da dedutibilidade das tributações autónomas para efeitos de apuramento do lucro tributável – algumas notas, CAAD., Nº 2.

Morais, R. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.

Musgrave, R.A. & Musgrave, P.B. (1980). *Finanças Públicas: Teoria e Prática*. São Paulo, Campus.

Nabais, J.C. (2013). Ainda fará sentido o artg.º104 da CRP?, *Cadernos da Justiça Tributária*, nº1, julho-setembro, Cejur.

Neto, A. (1992). O Aumento do ICMS e a Curva de Laffer, Disponível em https://issuu.com/amneto/docs/fp_o_aumento_do_icms_e_a_curva_de_laffer/3 [Consultado online em 09/07/2017].

OCDE (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris. OECD Publications.

Oliveira, B., Cascais, D., Duarte, H., Coelho, J., Farinha, J.P. & Cravo, M. (2015). A Tributação Empresarial nos Países de Língua Portuguesa, *In Congresso dos TOC 20 Anos*, Lisboa, Portugal, 17 e 18 de setembro de 2015.

Phillips, J. (2003). *Corporate Tax-Planning Effectiveness: The Role of Compensation-Based Incentives*, *The Accounting Review*, 78(3), pp.847-874.

Pickhard, M. & Prinz, A. (2014). Behavioral Dynamics of tax evasion – A survey, *Journal of Economic Psychology*, 40, pp.1-19. Disponível em: <http://doi.org/10.1016/j.joep.2013.08.006> [Consultado online em 09/07/2017].

Pinto, J.A.P., & Pinto, C. (2014). Reforma do IRC. In *OTOC-EVE0114* (p.146-152)

Pinto, J.A.P., & Pinto, C. (2015). Orçamento de Estado 2015 Alterações ao Código do IRC

Rita, G. S. F. (2015). *A Tributação dos Lucros das Sociedades Comerciais nos PALOP e em Portugal*, Dissertação de Mestrado, ISCTE, Lisboa.

Sá, C. I. B. (2014). *Fatores determinantes da moral tributária em Portugal: uma análise através da aplicação de um modelo de equações estruturais*, Tese de Doutoramento, Universidade de Coimbra.

Silva, F. M. R. N. da. (2013). *A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por Conta e as Tributação Autónomas*. ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Silva, C. E. R. (2011). *Tributação Autónomas – Fator de (In)Justiça Fiscal?* ISCTE Business School

Smith, A. (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations*, tradução Portuguesa: *Riqueza das Nações*, Volume II, 3ª Edição (1983). Lisboa. Fundação Calouste Gulbenkian.

Tang, T. (2005). *Book-Tax Differences, a Proxy for Earnings Management and Tax Management - Empirical Evidence from China*. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=872389> [Consultado *online* em 20/02/2018].

Torgler, B. & Valev, N. (2006). *Corruption and Age*, *Journal of Bioeconomics*, 8(2), pp. 133-145.

Vasques, S. (2013). *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina.

Wärneryd K.E. & Walerud B. (1982). *Taxes and economic behavior: some interview data on tax evasion in Sweden*, *Journal of Economic Psychology*, 2, pp. 187-211.

Legislação:

Acórdão CAAD processo nº209/2013-T

Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de novembro (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - atualizado ao OE de 2018)

Lei nº82/VIII/2015, de 7 de Janeiro – Legislação de Cabo Verde

Lei nº33/2017, de 31 de Dezembro – Legislação de Moçambique

Lei nº19/14, de 22 de outubro – Legislação de Angola

ANEXOS

ANEXO A – QUESTIONÁRIO



Público alvo: Contabilistas Certificados (CC)

Este questionário é parte integrante de um projeto de Mestrado, inserido no Mestrado de Contabilidade e Finanças com a parceria entre o Instituto Politécnico de Portalegre e o Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

O questionário tem como objetivo compreender a perceção dos Contabilistas Certificados sobre quais foram/são os mecanismos utilizados pelas empresas para evitar ou atenuar o efeito no imposto a pagar do aumento das tributações autónomas sobre viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (e algumas ligeiras de mercadorias).

Agradecemos a sua colaboração, ela é confidencial.

I. Perfil do Contabilista Certificado

1.1. Quantos anos tem de experiência profissional como Contabilista Certificado?

1.2. Idade:

1.3. Género:

Masculino Feminino

1.4. Possui Habilitações Académicas:

Não possuo curso superior

Possuo curso superior nas áreas de contabilidade, gestão, finanças, economia e afins

Possuo curso superior em outras áreas

1.5. Qual a dimensão da(s) empresa(s) onde desenvolve a sua atividade enquanto CC (se desenvolver em mais do que um tipo indique as várias hipóteses):

Microentidade

Pequena Entidade

Grande Entidade

1.6. De que forma desenvolve a atividade de Contabilista Certificado:

Gabinete de Contabilidade – Funcionário do gabinete

Gabinete de Contabilidade – Proprietário do gabinete

Numa única empresa – Funcionário da empresa

Outras: _____

II. Posicionamento profissional sobre as Tributações Autónomas para as viaturas ligeiras de passageiros e mistas e sobre algumas viaturas ligeiras de mercadorias

2.1. Como classifica atualmente, a carga fiscal associada às tributações autónomas sobre as viaturas movidas a gasolina ou a gásóleo, numa escala de 1 (muito leve) a 5 (excessivamente pesada):

1 Muito leve	2	3	4	5 Excessivamente pesada

2.2. O aumento das tributações autónomas ocorrido em 2014 para as viaturas ligeiras de passageiros (e algumas ligeiras de mercadorias) a gasolina ou gásóleo provocou em si as seguintes atitudes, aconselhamentos?

	Sim	Não	Não sabe ou não quer responde
Aconselhou clientes/empregadores que tinham aquele tipo de viaturas a aliená-las ou passá-las para a esfera pessoal?			
Se respondeu «sim» à questão anterior , indique se já era habitual dar esse tipo de conselho, anteriormente à subida nas TA ocorrida no ano 2014?			
Quando um cliente/empregador lhe refere que vai adquirir uma viatura daquele tipo alerta-o em relação ao valor que irá pagar de TA?			
Se respondeu «sim» à questão anterior , indique se já era habitual dar esse tipo de alerta anteriormente à subida nas TA ocorrida no ano 2014?			
Aconselhou os seus clientes/empregadores a passarem a tributar o uso das viaturas como rendimentos dos funcionários que com elas circulam permanentemente para evitar as TA?			
Se respondeu «sim» à questão anterior , indique se já era habitual dar esse tipo de conselho anteriormente à subida nas TA ocorrida no ano 2014?			

	Sim	Não	Não sabe ou não quer responde
Aconselhou algum cliente/empregador a adquirir viaturas a GLP, GNV ou híbridas <i>plug-in</i> para pagar menos TA?			
Aconselhou algum cliente/empregador a adquirir viaturas elétricas para não pagarem TA?			
Deu aos seus clientes/empregadores outro tipo de conselhos motivados pelo aumento das TA? Se respondeu «sim» especifique: _____ _____ (se necessitar de mais espaço utilize os comentários)			
Tem clientes (empregador) a solicitarem-lhe especificamente (independentemente de aceitar fazê-lo ou não) que encontre forma de eles pagarem menos TA pelas viaturas ligeiras de passageiros?			
Se respondeu «sim» à questão anterior , indique se já era habitual fazerem-lhe esse tipo de pedidos anteriormente à subida nas TA ocorrida no ano 2014?			

III. Perceção do CC sobre o contexto empresarial português

3.1. Indique as formas que chegaram ao seu conhecimento de minimizar/tentativa de minimizar o pagamento das TA sobre aquelas viaturas:

NOTA IMPORTANTE: Não pretendemos que nos indique se o faz para os seus clientes (empregador), mas sim se tomou conhecimento (de forma direta ou indireta) de alguns mecanismos que as empresas (em termos gerais) possam ter encontrado para evitar ou atenuar o pagamento das tributações autónomas sobre viaturas.

Classificando-as quanto à sua utilização:

1 - Nada utilizado; 2 - Pouco utilizado; 3 - Utilizado; 4 - Muito utilizado; 5 - Utilização generalizada; 6 – Sabe que há empresas a utilizar este mecanismo, mas desconhece a frequência com que é feito

Mecanismos de poupança fiscal utilizados	1	2	3	4	5	6
Compra de viaturas elétricas						
Compra de viaturas híbridas <i>plug-in</i>						
Compra de viaturas a GLP e GNV						
Tributação do uso da viatura na esfera dos funcionários						
Alienação das viaturas ao(s) sócio(s)-gerente(s) e cobrança de kms à sociedade e/ou de ajudas de custo						
Alienação das viaturas ao(s) sócio(s)-gerente(s) e aquisição das mesmas pela sociedade por um valor muito reduzido para as sujeitar aos escalões inferiores de TA						
Aquisição de viaturas novas por valores inferiores aos de mercado, de forma a sujeita-las a escalões inferiores de TA, sendo o restante montante das viaturas faturado pelos vendedores a outros títulos						
Considerar os gastos da(s) viatura(s) sujeita(s) a TA (por exemplo, oficina) como gastos de outra viatura da sociedade não sujeitas àquela tributação						
Outra (1): _____						
Outra (2): _____						

NOTA: Algumas destas formas de poupança fiscal elencadas são ilegais e ilícitas, este trabalho ao elencá-las não tem como objetivo fomentá-las, mas sim elencar todas as que são utilizadas, independentemente da sua legalidade.

Comentários:

(Use este espaço para realizar, caso pretenda, comentários adicionais acerca do tema questionado)

ANEXO B – OUTPUTS SPSS – Pontos médios (*Mean Ranks*)

Tabela B1 – H4.2 – Relação entre a dimensão da entidade e como os CC inquiridos classificam a carga fiscal das TA sobre as VLP (Teste de *Kruskal-Wallis*)

Como classifica a carga fiscal das TA sobre as VLP		
Dimensão da Entidade	N	Mean Rank
Microentidade	156	107,08
Pequena Entidade	28	82,98
Grande Entidade	18	81,92

Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>		
Chi-Square	Df	Significância
7,252	2	0,027

Fonte: Elaboração própria

Tabela B2 – H5.4 – Relação entre o género e o aconselhar os clientes a alinear ou a passar as viaturas para a esfera pessoal (Teste de *Mann-Whitney*)

		Aconselhar os clientes a alienar ou a passar as viaturas para a esfera pessoal		
		N	Mean Rank	Soma das classificações
Género	Feminino	93	107,08	9275,50
	Masculino	92	82,98	7929,50

Estatísticas de Teste	
<i>U</i> de Mann-Whitney	3651,500
Significância	0,045

Fonte: Elaboração própria

Tabela B3 – H5.7 – Relação entre a forma de desenvolvimento da profissão e o alerta os clientes/empregadores que adquirem novas VLP poluentes (Teste de *Kruskal-Wallis*)

Alertar os clientes/empregadores que adquirem novas VLP poluentes		
Forma de Desenvolvimento da Profissão	N	Mean Rank
Gabinete de Contabilidade - Funcionário do Gabinete	49	90,00
Gabinete de Contabilidade - Proprietário do Gabinete	93	90,00
Numa única empresa – Funcionário	42	100,95
Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>		
Chi-Square	df	Significância
17,283	2	0,000

Fonte: Elaboração própria

Tabela B4 – H5.8 – Relação entre a dimensão da entidade e o alerta os clientes/empregadores que adquirem novas VLP poluentes (Teste de *Kruskal-Wallis*)

Alertar os clientes/empregadores que adquirem novas VLP poluentes		
Dimensão da Entidade	N	Mean Rank
Microentidade	151	96,65
Pequena Entidade	28	99,52
Grande Entidade	18	117,89
Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>		
Chi-Square	df	Significância
25,219	2	0,000

Fonte: Elaboração própria

Tabela B5 – H5.9 – Relação entre a experiência e o alerta os clientes/empregadores que adquirem
novas VLP poluentes (Teste de *Kruskal-Wallis*)

Alertar os clientes/empregadores que adquirem novas VLP poluentes		
Experiência	N	Mean Rank
1	12	96,00
2	10	96,00
3	8	108,31
4	5	115,70
5	7	96,00
6	1	96,00
7	3	96,00
8	5	96,00
9	2	96,00
10	10	96,00
11	5	96,00
12	8	96,00
13	1	96,00
14	4	96,00
15	11	96,00
16	4	120,63
17	6	96,00
18	8	96,00
19	5	96,00

*O aumento das Tributações Autónomas sobre viaturas em
IRC e o Uso de Mecanismos de Planeamento Fiscal: A Perceção dos Contabilistas Certificados*

20	18	96,00
21	2	96,00
22	5	115,70
23	4	96,00
24	2	96,00
25	7	96,00
26	1	194,50
27	4	96,00
28	5	96,00
29	1	96,00
30	10	105,85
31	1	96,00
32	2	96,00
35	7	96,00
36	1	96,00
37	1	96,00
40	6	96,00
42	1	96,00
45	1	96,00
50	1	96,00
54	1	96,00
55	1	96,00

Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>		
Chi-Square	df	Significância
57,017	40	0,039

Fonte: Elaboração própria

Tabela B6 – H5.16 – Relação entre o género e o aconselhar os clientes a tributar o uso da viatura na esfera dos funcionários (Teste de *Mann-Whitney*)

		Aconselhar os clientes a tributar o uso da viatura na esfera dos funcionários		
		N	Mean Rank	Soma das classificações
Género	Feminino	92	102,08	9391,00
	Masculino	94	82,98	8000,00
		Estatísticas de Teste		
		<i>U de Mann-Whitney</i>	3535,000	
		Significância	0,013	

Fonte: Elaboração própria

Tabela B7 – H5.31 – Relação entre a forma de desenvolvimento da profissão e a pressão dos clientes/empregadores para encontrar formas de minimizar o efeito das TA (Teste de *Kruskal-Wallis*)

Pressão dos clientes/empregadores para encontrar formas de minimizar o efeito das TA		
Forma de Desenvolvimento da Profissão	N	Mean Rank
Gabinete de Contabilidade - Funcionário do Gabinete	47	88,09
Gabinete de Contabilidade - Proprietário do Gabinete	93	81,67
Numa única empresa – Funcionário	41	115,51
Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>		
Chi-Square	df	Significância
16,358	2	0,000

Fonte: Elaboração própria

Tabela B8 – H5.32 – Relação entre a dimensão da entidade e a pressão dos clientes/empregadores para encontrar formas de minimizar o efeito das TA (Teste de *Kruskal-Wallis*)

Pressão dos clientes/empregadores para encontrar formas de minimizar o efeito das TA		
Dimensão da Entidade	N	Mean Rank
Microentidade	149	92,56
Pequena Entidade	27	97,89
Grande Entidade	17	134,47

Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>		
Chi-Square	df	Significância
11,657	2	0,003

Fonte: Elaboração própria