



**Mestrado em Contabilidade e Finanças**

**O CRIME DE FRAUDE FISCAL**

**O impacto na receita pública do Estado**

**Rui Pedro Pereira Pinto**

**Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em  
Contabilidade e Finanças**

Orientador: Doutor, José Domingos Silva Fernandes

Porto, fevereiro de 2013





**Mestrado em Contabilidade e Finanças**

**O CRIME DE FRAUDE FISCAL**

**O impacto na receita pública do Estado**

**Rui Pedro Pereira Pinto**

Orientador: Doutor, José Domingos Silva Fernandes

Porto, fevereiro de 2013

## **Resumo**

O crime de fraude fiscal surge como um problema de resolução prioritária para as Administrações Fiscais.

Inevitavelmente, a fraude causa distorções na atividade desenvolvida pelos diversos operadores económicos limitando a qualidade da prestação de serviços, a dimensão social do Estado e determina o aumento da carga fiscal suportada pelos contribuintes cumpridores.

Em termos práticos, os comportamentos fiscalmente evasivos e fraudulentos alimentam as chamadas economias paralelas dificultando, desta forma, a construção de um Estado Social de Direito e, implicitamente provoca um aumento do défice e da dívida pública.

Assim, foi escolhido o tema crime de fraude fiscal por se tratar de um dos principais responsáveis pela perda de receita fiscal nos mais variados tipos de impostos. Considerarmos que em muitos casos, a atual situação económica e social, não se deve essencialmente ao abrandamento da atividade económica mas sim ao forte movimento de ilicitude fiscal.

Desta forma, torna-se imprescindível encontrar alternativas para minimizar os seus efeitos nas receitas públicas.

O objetivos que aqui se plasma é o de abordar as várias formas em que este crime pode consubstanciar-se e a sua afetação na receita pública do estado para a base deste trabalho.

Para melhor perceção do trabalho efetuado foi elencada uma breve abordagem do enquadramento histórico do conceito do estado, divulgando o significado do termo “estado social” e “estado fiscal”.

**Palavras-chave:** Receita, Crime, Fraude, Estado.

## **Abstract**

The criminal offence of tax evasion emerges as a priority problem resolution to Tax Authorities.

Inevitably, frauds cause distortions in the developed activity by several economic operators, restricting the quality of the services provided, the social dimension of the State and fix the increase of the tax burden supported by compliant taxpayers.

In practical terms, fraudulent and evasive behaviors supplies parallel economies, making more difficult the construction of a Social Rule of Law, and implicitly cause an increase of the deficit and public debt.

Thus, the subject about Crime of tax evasion was chosen because it's one of the main responsible for the loss of tax revenue in all kind of taxes.

We consider that in many cases, the actual economic and social situation is not due essentially to a slowdown in economic activity but due to the strong movement of statutory illegality.

In this way, it becomes indispensable to find alternatives to minimize their effects in public revenue.

The objective is to address the several ways in which this crime can emerge and its impact in public revenue of the State to the base of this work.

To a better perception of the done work, it was listed a brief approach of the historical background of the concept of the State, disclosing the meaning of the term “welfare state” and “ tax State”.

**Key-words:** Revenue, Criminal offence, Fraud, State.

## **Agradecimentos**

No culminar de mais uma etapa académica resta-me registar os meus sinceros agradecimentos a todas as pessoas que de várias formas, sabendo a partida, ou não, que me estavam ajudar, foram apoios fundamentais para que pudesse concluir esta dissertação de mestrado.

Ao meu orientador, o Professor Doutor José Domingos Silva Fernandes, desde logo, pelo fato de ter aceite o cargo de orientador desta dissertação, deixando-me lisonjeado, por toda a dedicação, compreensão, ao longo da realização deste trabalho e pelo estímulo e exigência que me foi impondo à medida que caminhava para a sua conclusão.

Aos meus Pais, por todo o apoio e compreensão nos momentos mais difíceis, o meu sincero obrigado muitas vezes não verbalizado, à minha irmã, à minha eterna “mãe” Celeste Melca, à minha namorada Liliana Correia e restante família. Por último, mas não menos importante ao meu avô Mário Pinto que embora não podendo neste momento presenciar junto de mim esta minha vitória, também a ele não posso deixar de dedicar este meu sucesso, por nunca ter deixado de acreditar na minha capacidade e empenho.

Aos meus amigos, colegas de profissão e colegas universitários, em especial à Isaura Costa, pelas oportunas manifestações de companheirismo e de encorajamento para que nunca desistisse.

A todos o meu profundo agradecimento.

*Rui Pedro Pereira Pinto.*

## **Siglas**

AAA	American Accounting Association
ADSE	Direcção Geral de Protecção Social aos Trabalhadores em Funções Públicas
AF	Administração Fiscal
AF	Administração Fiscal
AIPCA	American Institute of CPAs
AT	Administração Tributária
CGA	Caixa Geral de Aposentações
CGD	Caixa Geral de Depósitos
CGTP	Confederação Geral dos Trabalhadores Portugueses
CIPFA	The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
DCIAP	Departamento Central de Investigação e Ação Penal
DGAIEC	Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direcção Geral Contribuições e Impostos
DGITA	Direcção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros.
DSIFAE	Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais
EU	União Europeia
EUA	Estados Unidos da América
EUROCANET	European Commission Expert Groups
FASB	Financial Accounting Standards Board
FMI	Fundo Monetário Internacional
FMI	Fundo Monetário Internacional
GNR	Guarda Nacional Republicana
IAPMEI	Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação
IFAC	International Federation of Accountants
IFAC/PAIB	International Federation of Accountants – Professional Accountants in Business
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
ISA	As International Standards on Auditing
ISP	Imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos
ISP	Instituto de Seguros de Portugal
IT	Inspecção Tributária
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
OE	Orçamento de Estado

OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento de Estado
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PERIQN	Plano Extraordinário de Recuperação de Processos de Inquérito Criminal
PIB	Produto Interno Bruto
PJ	Polícia Judiciária
PP	Pontos percentuais
PSP	Polícia de Segurança Pública
RA	Risco de Detecção de Auditoria
RC	Risco de Controlo
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RI	Risco Interno
RJIFNA	Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras
R.C.F.E.F.A	Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras
SAS	Statement on Auditing Standards
SCI	Sistema de Controlo Interno
SGPS	Sociedade Gestora de Participações Sociais
SICBEF	Sistema de Controlo de Benefícios Fiscais
UAF	Unidade de Ação Fiscal

## **Índice**

Resumo .....	i
Abstract .....	ii
Agradecimentos .....	iii
Siglas .....	iv
Introdução.....	1
<b>PARTE I</b> .....	<b>3</b>
<b>Enquadramento histórico</b> .....	<b>3</b>
1.1.O intervencionismo do estado - enquadramento histórico .....	4
1.2.O estado do bem – estar social (o estado social).....	8
1.3.O Estado Fiscal.....	9
1.4.Intervenção do estado na luta anti- fraude .....	11
1.5.A Ilícitude Fiscal em geral .....	13
1.5.1. A Evasão Fiscal .....	13
1.5.2. A Fraude Fiscal .....	16
1.6.O Planeamento Fiscal Internacional de Combate a Evasão Fiscal .....	19
<b>PARTE II</b> .....	<b>22</b>
<b>Fraude Fiscal - A origem e formação da fraude no contexto social</b> .....	<b>22</b>
2.1.Contexto Socioeconómico .....	23
2.2.Tipos de Fraude Fiscal .....	24
2.2.1. Crimes tributários comuns .....	26
a. <i>Crime de Burla tributária</i> .....	26
b. <i>Crime de Associação Criminosa</i> .....	27
2.2.2. Crimes Fiscais.....	29
a. <i>Crime de fraude fiscal</i> .....	29
b. <i>Crime de fraude fiscal qualificada</i> .....	31
c. <i>Crime de abuso de confiança</i> .....	32
2.3. Motivo para ocorrência de fraudes.....	33
2.4. Fraude Fiscal e a sua Simulação .....	36
<b>PARTE III</b> .....	<b>39</b>
<b>Plano Estratégico de Combate à fraude</b> .....	<b>39</b>
3.1. Medidas preventivas e de polícia fiscal .....	40
3.2. Importância da Auditoria e perícia para o combate à fraude na empresa .....	46
3.2.1. Mecanismo de atuação quando se deteta erro ou fraude .....	46
3.2.2. Mecanismo de Controlo e Prevenção .....	50
3.2.3. O papel dos Auditores no combate à fraude.....	52

3.3. Controlo Interno .....	55
3.4. Limitações à auditoria .....	59
3.5. Comunicações de Fraudes.....	62
<b>PARTE IV .....</b>	<b>65</b>
<b>Impacto dos sistemas de fraude na receita pública do Estado .....</b>	<b>65</b>
4.1. Análise do Orçamento do Estado ao nível da Receita Arrecadada .....	66
4.1.1. Receita Fiscal da Administração Publica .....	66
4.1.2. Evolução da receita fiscal (2005-2011) e o seu impacto na receita pública do Estado.....	68
Conclusões.....	99
Bibliografia.....	103
ANEXOS.....	111

**Índice de Apêndices**

Apêndice 1- Evolução da receita fiscal ..... 112  
Apêndice 2 - Crimes fiscais ..... 113

**Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Eficiência fiscal ..... 69  
Tabela 2 - Receita fiscal (Impostos diretos) ..... 75  
Tabela 3 - Receita fiscal (IRS) ..... 76  
Tabela 4 - Receita fiscal (IRC) ..... 81  
Tabela 5 - Receita fiscal (impostos indiretos) ..... 87  
Tabela 6 - Receita fiscal (IVA) ..... 88  
Tabela 7 - Receita fiscal (média OCDE) ..... 96  
Tabela 8 - Taxa efetiva de IRC e Taxa legal de IRC no período 2005-2010 ..... 97  
Tabela 9 - Benefícios e prejuízos deduzidos ao lucro tributável sujeito a IRC ..... 98

**Índice de Gráficos**

Gráfico 1- Ações de controlo efetuadas pela IT ..... 44  
Gráfico 2 - Número de inquéritos criminais fiscais ..... 45  
Gráfico 3 - Processos instaurados pela prática de fraude fiscal ..... 46  
Gráfico 4 - Número de condenados pela prática deste ilícito ..... 46  
Gráfico 5 - Carga fiscal ..... 68  
Gráfico 6 - Total da receita fiscal ..... 69  
Gráfico 7 - Eficiência fiscal ..... 70  
Gráfico 8 - Carga fiscal (% do PIB pm) por tipo de receita fiscal e peso das receitas fiscais no total de receitas ..... 70  
Gráfico 9 - Instauração em 2010, por tipo de crime ..... 74

Gráfico 10 - Declarações de IRS (Modelo 3) - Recebidas, por ano, e detetadas em falta	77
Gráfico 11 -Evolução do tempo médio de conclusão de processos em meses .....	80
Gráfico 12 - Declarações de IRC (Modelo 22) - Recebidas, por exercício, e detetadas em falta .....	82

### **Índice de Ilustrações**

Ilustração 1 - Esquema de Evasão Fiscal.....	14
Ilustração 2 -Tipologia de fraude e evasão fiscal (Tradicional e Agressiva).....	17
Ilustração 3 - Esquema dos elementos da associação criminosa.....	27
Ilustração 5 - O triângulo da fraude II .....	35
Ilustração 4 - O triângulo da fraude .....	35
Ilustração 6 - Plano Estratégico de combate à fraude .....	43
Ilustração 7 - Esquema Fraude Carrossel Volta a Volta .....	92

## Introdução

O objetivo da presente dissertação emerge da sua necessária elaboração para o cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças.

O agravamento da injustiça social em Portugal é um fenómeno que tem vindo a desenvolver-se ao longo dos anos. Contrariamente ao que muitos pensam ou pretendem fazer crer, a fraude e a evasão fiscal não têm diminuído no nosso País; muito pelo contrário, têm aumentado com a crise financeira e social.

Segundo Rosa, E. (2003) *“estimamos que, pelo menos, 3 milhões de euros da quebra das receitas é devida ao aumento significativo da evasão e fraude fiscal provocado (...) e pela falta de acção e de eficácia da Administração Fiscal no combate à evasão e à fraude fiscal.”*<sup>1</sup>.

No atual quadro das finanças públicas a luta contra a fraude e evasão fiscal mais do que um mero objetivo é uma verdadeira obrigação pública, “ (...) *principalmente no cenário actual, caracterizado pelas graves dificuldades que o país e o seu tecido empresarial atravessam.*”<sup>2</sup>.

O objetivo deste trabalho debruça-se sobre a análise do impacto do crime de fraude fiscal na receita do Estado. Para além da questão analítica é alargado o objetivo às implicações fiscais, de auditoria, e metodologias de gestão subjacentes ao combate a este tipo de crime, bem como contribuir para uma melhor informação destinada a todos os utilizadores ao nível económico, fiscal e mesmo social.

Na primeira das quatro partes que constituem este trabalho, é feito o enquadramento necessário para a demonstração do percurso do Estado, até ao Estado que conhecemos na atualidade, seguindo-se a apresentação e composição do mesmo. Nesta primeira parte é ainda obtida resposta à forma como o Estado intervém na luta contra a fraude, a ilicitude fiscal em geral, desdobrando-se na obtenção dos significados e ideias dos termos “Evasão Fiscal” e “ Fraude Fiscal”. Por último, são dados a conhecer os mecanismos de planeamento fiscal utilizados no combate à evasão fiscal, ao nível internacional.

---

<sup>1</sup> Disponível em: <http://www.eugeniorosa.com/Sites/eugeniorosa.com/Documentos/2009/8-2010-OE2010-Evasao-fraude-injustica-fiscal.pdf>.

<sup>2</sup> Disponível em <http://www.cicf.ipca.pt/blog/id/9>.

A segunda parte trata do crime de fraude fiscal, a forma como este tem origem num contexto social. Ainda nesta parte são abordados os vários tipos de fraude fiscal existentes, os quais, encontram-se regulados no âmbito do RGIT, seguindo-se a apresentação e composição dos mesmos.

Sendo a problemática da ocorrência de fraude cada vez mais alvo de preocupação por partes das organizações, na segunda parte é dado um relevante enfoque aos motivos para a sua ocorrência, bem como para a sua simulação.

A terceira parte do trabalho compreende o plano estratégico de combate à fraude, nomeadamente, na forma de prevenção, enumerando as medidas ao combate, como é o caso da atuação ao nível da fiscalização e controlo dos contribuintes, do sistema de penalidades e multas e das taxas de tributação, de acordo com art.º 103.º do RGIT, lei 15/2011, de 5 de Junho.

Ainda nesta parte realça-se a importância da auditoria no combate à fraude, bem como o auxílio do controlo interno na prossecução desse mesmo combate. Por último, é dada especial atenção às limitações sentidas pela auditoria, as quais, na maior parte das situações são impossíveis de evitar causando, desta forma, distorções relevantes de fraudes e erros, as quais devem ser alvo de comunicação.

Finalmente a última parte respeita ao impacto dos sistemas de fraude na receita pública do Estado.

A motivação para a elaboração desta dissertação nasce da consciência de que tais crimes podem, com os aumentos verificados, alavancar a injustiça social entre os contribuintes cumpridores e os que não cumprem com a assunção das suas obrigações tributárias.

Desta forma, e com base nos relatórios de combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira, bem como, no histórico dos vários Orçamentos do Estado, a presente dissertação tem como pretensão demonstrar a variação ocorrida no âmbito das receitas fiscais vs crimes fiscais observados no período temporal balizado entre o ano de 2005 e o ano de 2011.

## **PARTE I**

Enquadramento histórico

***“Uma viagem de mil milhas começa com um passo.”***

Lao Tse

### **1.1. O intervencionismo do estado - enquadramento histórico**

O surgimento da revolução industrial motivou o aparecimento de um fenómeno designado por êxodo rural, o qual consistia na saída das populações dos campos para as cidades.

A pressão demográfica sobre as cidades onde se desenvolvia a atividade industrial e mercantil acentuou as diferenças socioeconómicas entre os diversos grupos económicos. Por um lado uma burguesia em franca ascensão com excessiva concentração de riqueza e detentora dos meios de produção, por outro lado uma classe social emergente, a classe operária, onde se acentuava o empobrecimento. Se no âmbito de uma economia rural, de subsistência, de sobrevivência, o povo vivia em más condições, com a vinda para as cidades passou a viver pior num novo modelo económico industrializado, socialmente ainda mais desprotegido. (Rocha, A. 2004, p. 3).

*“Aceitar o facto básico de que o homem só vive em sociedade não implica reconhecer que necessariamente tem de viver numa sociedade política nem que o Estado é a sociedade política necessária.”* (Moreira, 2012, p.19).

Historicamente conhece-se a existência de dois sistemas económicos distintos:

- **Capitalismo**

O sistema capitalista regido pelas forças de mercado, caracterizado por uma propriedade privada dos fatores de produção. Ao longo dos tempos, foi passando por grandes evoluções, no século XIX, o capitalismo apresentava-se estruturado com os industriais e banqueiros, centralizando as decisões económicas e políticas e os comerciantes atuando como seus intermediários.

Os problemas económicos e sociais provocados pela crise de 1929 levaram a que o economista John Keynes pusesse em causa, nos anos 30, a ideia de que o sistema capitalista fosse capaz de se autorregular.

Keynes defendia o intervencionismo estatal,

*O estado intervinha na economia regulamentando a relação entre o consumo e o investimento, de maneira a minorar os efeitos das crises cíclicas e a resolver o problema do desemprego. A sua teoria não se opunha, de maneira alguma, ao*

*liberalismo económico; pretendia, sim, o “exercício feliz da iniciativa privada” e “assegurar, quanto possível, o pleno emprego.”<sup>3</sup>*

O intervencionismo estatal, se por um lado destinava-se a resolver o problema do desemprego, por outro, propiciava o surgimento de consumidores capazes de absorver a produção agrícola e industrial.

No final deste século, acentuaram-se tendências de concentração, com cartéis, trusts e monopólio, o que, no século XX, resultaria na formação de gigantescas empresas multinacionais. No sistema capitalista as crises são frequentes, provocando falências, desemprego e inflação em boa parte do mundo.

Desta forma, a crescente intervenção do Estado na economia, permitiu uma amenização dos efeitos destas crises.

- **Socialismo**

No sistema socialista, ou economia centralizada, as questões fundamentais são resolvidas por um órgão central de planeamento, predominando a propriedade pública dos fatores de produção, chamadas nessas economias de meios de produção, englobando os bens de capital, terra, prédios, bancos, etc.

Ao longo dos tempos as doutrinas e movimentos políticos que balizam o sistema socialista foram continuamente voltado para os interesses dos trabalhadores, priorizando a eliminação das diferenças entre as diversas classes sociais e planificando a economia, na obtenção de uma distribuição racional e justa da riqueza social.

São inúmeros os estudiosos que defendem a tese de que, historicamente, os sistemas económicos atuais (capitalismo e socialismo) caminharam para uma aproximação rumo a sociedades industrializadas geridas burocraticamente e de forma centralizada.

No capitalismo o planeamento e a centralização decorrem da ação do Estado e dos monopólios, enquanto do lado socialista se acentua a tendência a recorrer a determinados mecanismos próprios da economia de mercado, possibilitando a concorrência entre as empresas de propriedade estatal.

---

<sup>3</sup> Disponível em <http://noseahistoria.wordpress.com/tag/intervencionismo-do-estado/>.

Dos vários sistemas político-económico-sociais que se perfilaram, dos quais avultam os chamados **capitalismo liberal, capitalismo moderado ou intervencionista e o coletivista**, lutam entre si numa guerra sobre a detenção do poder e do nivelamento social e económico, extremando-se as posições.

De acordo com (Rocha, A. 2004, p. 4),

O **Sistema Capitalista Liberal** assentava num liberalismo económico, defendendo uma economia privada, baseada no livre comportamento dos agentes económicos, os quais por si só, geriam e distribuían a riqueza e bem-estar social sem a intervenção do Estado, o qual estava reduzido às funções como as de garantir a segurança, defesa e manutenção da ordem e da justiça.

Neste âmbito o Estado era dotado de uma estrutura orgânico-funcional insípida, carecendo de receitas reduzidas, as quais, só eram incrementadas para suportar, regra geral, esforços de guerra.

*Afirmado na Europa como uma corrente política e a partir de meados do século XVII na América do Norte, o liberalismo, foi combatendo o intervencionismo do Estado em todos os domínios, defendendo na economia a propriedade e a iniciativa privada, assim como a auto-regulação através do mercado. Na política preconiza um Estado mínimo confinado às simples funções judiciais e de defesa.<sup>4</sup>*

O pensamento liberal, marcado por uma enorme diversidade de ideias, foi evoluindo de acordo com a própria sociedade tendo como um dos principais pioneiros John Lock que “defendia a existência de um conjunto de direitos naturais inalienáveis do indivíduo anteriores à própria sociedade: a liberdade, a propriedade e a vida.”<sup>5</sup>

Entre as grandes referências clássicas do pensamento liberal, destaca-se entre outros, alguns autores:

*O papel do Estado na economia devia de ser reduzido, sendo esta confiada à auto-regulação do mercado. O Estado deve limitar-se a facilitar a produção privada, a manter a ordem pública, fazer respeitar a justiça e proteger a propriedade. Smith defende ainda a concorrência entre os privados, num*

---

<sup>4</sup> Disponível em: <http://afilosofia.no.sapo.pt/11Liberalismo.htm>.

<sup>5</sup> Disponível em: <http://afilosofia.no.sapo.pt/11Liberalismo.htm>.

*mercado livre, acreditando que os seus interesses naturalmente se harmonizariam em proveito do colectivo.*<sup>6</sup>.

Adam Smith( 1723-1790)

*“A principal função do Estado é a de procurar e promover as melhores oportunidades de desenvolvimento pessoal e social para todos os indivíduos, nomeadamente através da educação. Não devia ser aceite a intervenção do Estado em coisas que os indivíduos sejam capazes de resolver por si.”*<sup>7</sup>.

John Stuart Mill (1806-1873)

*Defende uma concepção optimista da iniciativa privada, ao afirmar que quando um individuo trabalha para concretizar os seus objectivos económicos, está igualmente a contribuir para o desenvolvimento da riqueza de todos. O Estado devia evitar interferir no desenvolvimento da sociedade, limitando-se a função jurídica e a garantir a segurança da riqueza adquirida pelos particulares.*<sup>8</sup>.

Jeremy Bentham (1748-1832)

## **Século XIX**

Na primeira metade do século, os liberais são defensores da propriedade privada, da economia de mercado de comércio internacional.

Lutavam pelo fim das corporações, a desregulamentação do trabalho, defendiam as liberdades políticas e o governo representativo.

O Estado devia ser reduzido à sua expressão mínima, limitando-se a assegurar as condições para o pleno desenvolvimento da economia privada, promovendo a criação de infraestruturas (estradas, transportes, etc.) áreas onde as possibilidades de obtenção de lucro eram mínimas.

Na segunda metade do século XIX, os liberais passam a exigir que o Estado garantisse a proteção do mercado interno face à concorrência internacional. No final do século reclamam a intervenção do Estado na conquista de novos mercados internacionais e o acesso a regiões com recursos naturais. O Liberalismo passa andar

---

<sup>6</sup> Disponível em: <http://afilosofia.no.sapo.pt/11Liberalismo.htm>.

<sup>7</sup> Disponível em: <http://afilosofia.no.sapo.pt/11Liberalismo.htm>.

<sup>8</sup> Disponível em <http://afilosofia.no.sapo.pt/11Liberalismo.htm>.

associados ao Imperialismo. É nesta fase que o Estado deve estar ao serviço dos ricos e poderosos (os mais aptos) e manter na ordem os mais fracos (os operários, camponeses, etc.).

## **Século XX**

O liberalismo acabou por conduzir as sociedades europeias liberais para a guerra. As revoltas e revoluções sucederam-se.

No plano internacional, a 1ª Guerra Mundial (1914-1918), mergulha as sociedades no caos. A crise de 1929 abalou ainda mais toda a confiança no mercado. Como reação aos excessos do liberalismo, nos anos 20 e 30 emergiram regimes totalitários em nome da defesa dos interesses coletivos. A preocupação com as políticas sociais e a regulamentação do mercado estava na ordem do dia. Os Estados crescem em número de funcionários e desdobraram-se em múltiplas funções. O Estado-Providência consegue assegurar o Bem-estar à maioria da população em muitos países que o implantam.

Em finais dos anos 70, o liberalismo volta a ressurgir. Em nome da globalização apela-se à liberdade de comércio internacional, ao fim do protecionismo, a fim de tornar mais atrativos os países para investidores nacionais e estrangeiros. Apela-se à redução dos impostos, ao fim da intervenção do Estados em muitos sectores agora potencialmente lucrativos (saúde, educação, transportes, energia, etc.). Ao Estado-Providência passa a opor o Estado-mínimo. Após duas décadas de políticas liberais, constata-se que as desigualdades entre os países aumentaram (os ricos e os pobres estão agora mais distantes), as políticas sociais foram reduzidas à sua mínima expressão em muitos países.

### **1.2. O estado do bem – estar social (o estado social)**

O Estado social é um tipo de Estado emergente após a I Guerra Mundial, sobretudo na Europa e na América. Em termos cronológicos, o Estado Social surge no período de entre duas guerras mundiais, embora na maioria dos casos viesse ganhar plena expressão constitucional em leis fundamentais elaboradas depois de 1945.

*“As economias do pós-guerra, principalmente após a 2ª guerra mundial, determinam uma acrescida intervenção do Estado, face à manifesta incapacidade do mercado e dos agentes económicos privados de por si só gerarem riqueza e desenvolvimento económico.”* (Rocha, A. 2004, p. 6).

Ao nível das suas características mais marcantes, é possível distinguir aquelas que se identificam com princípios do Estado liberal e aquelas que lhe são específicas.

- Relativamente às primeiras avultam, nomeadamente o acolhimento constitucional e garantia efetiva dos direitos civis pessoais dos cidadãos e o estabelecimento de mecanismos jurídicos visando a salvaguarda do pluralismo político-ideológico; e
- Como características essenciais próprias inovatórias do Estado Social: a relevância do bem-estar e da justiça social como fins do estado a importância dos direitos económicos, sociais e culturais dos cidadãos que correspondem, na sua consagração, a uma nova escala de objetivos e de funções do Estado.

Em Portugal, as referências ao Estado Social surgem a partir de 1926, mas generalizar-se-iam depois de 1968, com a tentativa frustrada de renovação interna do regime político institucionalizado na vigência da Constituição de 1933.

As teorias socioeconómicas que tinham vindo a evoluir intensificam-se no sentido de que o Estado já não competiria tão só intervir para corrigir as assimetrias, mas também intervir para fazer face às necessidades de carácter social.

*Neste âmbito o estado, cada vez mais, assume vocações intervencionistas no sentido de afirmar e garantir que o desenvolvimento económico passa não só pela prossecução de políticas económicas mas também sociais (garantindo políticas de protecção e incentivo na saúde, educação, emprego, reformas e aposentações, etc.), partindo do pressuposto de que o pilar fundamental de qualquer desenvolvimento económico de uma comunidade está no bem-estar e qualidade de vida da sua população. (Rocha, A. 2004, p. 6).*

Desta forma ao nível social inevitavelmente verifica-se uma maior consciencialização de que o desenvolvimento económico passa também pela criação e implementação de grandes empreendimentos estruturais como também de construção de estradas, pontes, barragens, hospitais, etc.

### **1.3. O Estado Fiscal**

Atualmente é trivial afirmar-se, que o atual estado é, na generalidade dos países contemporâneos, e mormente nos desenvolvidos, um estado fiscal.

Ao nível do Estado fiscal, “ (...) *as necessidades financeiras, são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que este tipo de estado tem sido (e é) a regra do estado moderno.*” (Nabais, 2012, p.192).

Todavia, a realidade económica moderna existente consubstancia necessariamente um estado financeiro, onde as necessidades materiais são supridas pelos meios de pagamento obtidos que ele administra e aplica.

Nem sempre este estado apresenta-se como um estado fiscal, havendo estados que claramente configuraram (ou configuram) verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais.

No caso dos estados “socialistas” são (quantos aos que ainda subsistem) estados não fiscais, pois, enquanto a sua base financeira assenta essencialmente nos rendimentos da atividade económica produtiva por eles monopolizada ou hegemónica, e não em impostos lançados sobre os seus cidadãos, impostos estes a que assim falta o próprio pressuposto económico.

Segundo SCHUMPETER (1961, p.121),

“ (...) *não se deve identificar o estado fiscal como estado liberal, uma vez que aquele, no entendimento que dele temos, conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução.*”.

Desta forma temos o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade económica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador.

- O primeiro, pretendendo-se um estado mínimo, assentava numa tributação limitada – a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado – uma máquina que devia ser tão pequena quanto possível.
- O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada - a exigida pela estrutura estadual.

A ideia de estado fiscal parte do pressuposto, frequentemente considerado ultrapassado ou superado com a instauração do estado social, de que há uma separação essencial e irreduzível entre o estado e sociedade. O que se verifica é uma separação que imponha

que o estado se preocupe fundamentalmente com a economia, sendo assim esta, no essencial, não estadual.

De acordo com (Nabais, 2012, p.196),

*“A “estadualidade fiscal” significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só esta separação permite que o estado e a economia actuem segundo critérios próprios ou autónomos.”.*

O estado fiscal, ínsita a ideia de limites, sugerindo sobretudo a questão de limite máximo do estado fiscal, dada a sua dimensão avassaladora que este tem vindo a assumir. O certo é que também aqui há que mencionar um limite mínimo abaixo do qual deixaria de haver estado (moderno), que assim se dissolveria num tipo de organização comunitária degradada. Estamos perante uma situação designada por “mínimo de subsistência estadual”, a qual se não for satisfeita, põe em perigo a existência do estado.

Todavia, quando atualmente se apela para a ideia de estado fiscal questionando a sua dimensão ou constatando nele uma crise, são preocupações relativas ao seu limite máximo que estão presentes.

Procura-se, ao fim ao cabo, saber até onde pode ir o crescimento contínuo das despesas públicas e dos impostos, os quais tem vindo a alimentar com clara expressão na crescente percentagem do PIB. Por outras palavras, apela-se ao princípio do estado fiscal como ultima barreira contra um estado que, tendo atingido a dimensão fiscal que se conhece e concentrado no legislador todo o poder que esta dimensão exprime.

#### **1.4. Intervenção do estado na luta anti- fraude**

São evidentes as resistências, as estratégias de ocultação, de simulação e de clandestinidade, as quais derivam essencialmente do confronto existente entre a sociedade e o imposto.

Desta forma nasce a evasão e a fraude fiscal, *“fenómenos que põem em causa a confiança dos cidadãos no sistema fiscal e, por vezes no próprio Estado, na medida em que cidadãos com a mesma capacidade contributiva e em igualdade de situações, ao*

*defraudarem o Estado, põem em causa a justiça, comparativamente ao cidadão cumpridor*<sup>9</sup>, arrastando desta forma uma situação clara de injustiça social.

O fenómeno da fraude fiscal para além de provocar uma sonegação de impostos e ameaçar as receitas do próprio estado, provoca a subtração de recursos financeiros destinados para a construção de infraestruturas e serviços, como educação e saúde, reduzindo desta forma o nível de vida dos cidadãos.

Num contexto de injustiça social, torna-se necessário que a luta contra a fraude fiscal deva ser intensa, não apenas através dos poderes legislativos, executivo e judicial, mas também pela cultura e pela educação, sendo nesta medida, uma competência dos Estados membros.

Ao nível comunitário a UE disponibiliza instrumentos de cooperação administrativa entre os Estados membros que servem para os apoiar nessa cooperação mútua.

Embora os esforços despendidos nos últimos anos, torna-se necessário que os instrumentos utilizados sejam aperfeiçoados. Além disso, é necessário assegurar que os Estados Membros utilizem eficientemente os instrumentos já disponíveis.

O nível de aperfeiçoamento exigido deve assegurar uma abordagem global e europeia no combate à fraude fiscal, assegurando um intercâmbio rápido e bem direccionado ao nível europeu para que desta forma seja possível apoiar os Estados membros nos seus esforços para combater os operadores fraudulentos.

*“A própria Comissão Europeia reconhece que o princípio da liberdade de circulação de capitais potenciou a criação de um ciberespaço financeiro muito difícil de tributar através dos esforços isolados de cada um dos Estados-membros.”* (Rocha, A. 2004, p. 9).

A dificuldade de tributação sentida neste ciberespaço, no plano nacional, pode ser suprida pelo incremento da cooperação no quadro europeu e da própria OCDE colocando cobro a fenómenos dessa natureza.

---

<sup>9</sup> Rocha, A. (2004). *O Crime de Fraude Fiscal – Reacções do Poder Legislativo e Judicial à sua Punibilidade*. Dissertação de Mestrado em Administração Pública. Universidade do Minho Escola de Economia e Gestão, Braga, p.8.

## 1.5. A Ilícitude Fiscal em geral

### 1.5.1. A Evasão Fiscal

A evasão fiscal não é um problema ou uma prática nova. Séculos atrás, Platão afirmava que “ (...) *quando existe um imposto, o homem justo pagará mais, e o desonesto pagará menos, para o mesmo montante de rendimento.*” (Antunes, 2005, p.19).

De acordo com Marques (2007, p.109), o conceito de *evasão fiscal* consubstancia – se na diminuição de receita fiscal do Estado através de “ (...) *actos e /ou contractos atípicos/anormais, aproveitando-se, não raras vezes, de lacunas ou deficiências da lei.*”.

As operações evasivas aproveitando-se da letra da lei e, conseqüentemente do princípio constitucional da tipicidade tributária buscam objetivos diferentes dos preconizados pelo legislador.

Alguns autores definem evasão fiscal:

Segundo Campos (1999,p.194),

“ (...) *uma situação extralegal, não permitida pela lei fiscal, nem encorajada directamente como seria o caso das escolhas fiscais legais.*”.

Segundo Gouveia (2004,p.235),

“ (...) *o fenómeno jurídico-fiscal que representa a promoção, com a especial intenção de aliviar a tributação, de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respectivo plano.*”.

Segundo Oliveira (2010,p.170),

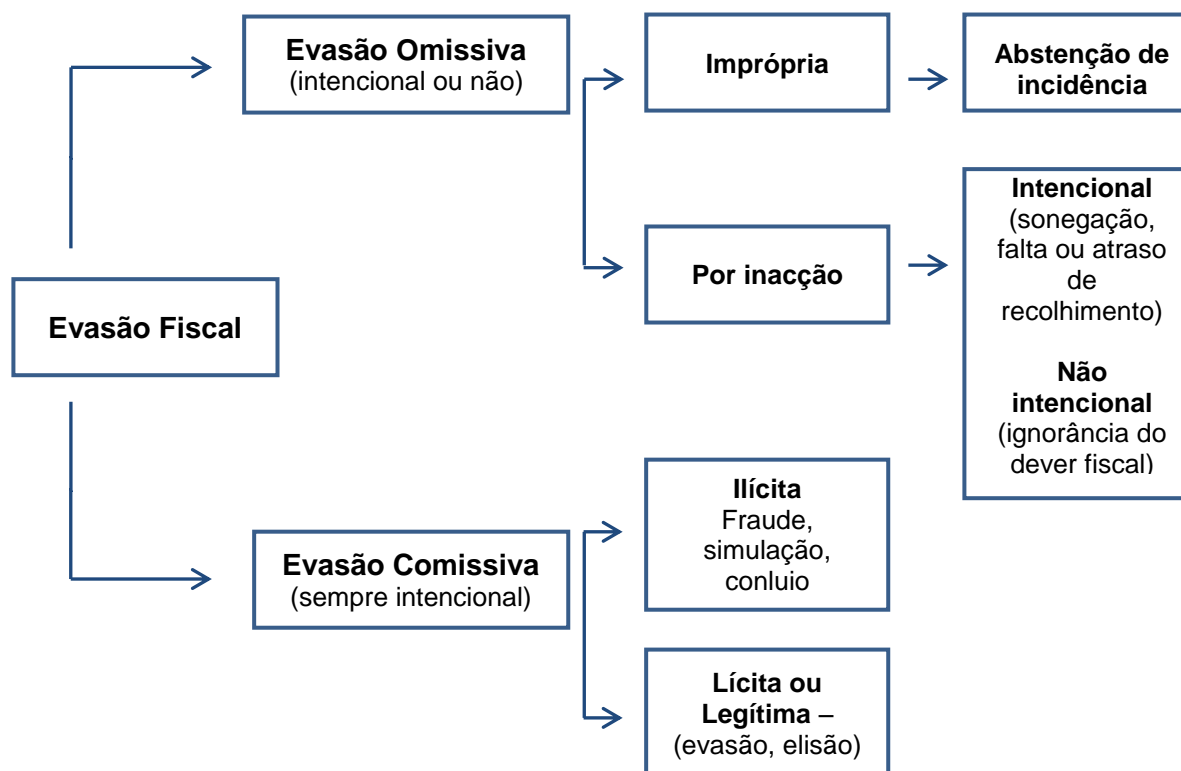
“ (...) *toda e qualquer acção ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.*”<sup>10</sup>.

Este autor conceitua fundamentalmente esse fenómeno em termos sócios-económicos, englobando, segundo alguns autores, indistintamente situações que merecem e outras que não justificam uma consideração jurídica, conforme a ilustração 1.

---

<sup>10</sup> OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de, SANTOS Adiléia Ribeiro: Artigo Científico: Planejamento tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real. Faculdade de Telêmaco Borba- FATEB-PR. p. 170

Ilustração 1 - Esquema de Evasão Fiscal



Fonte: “ A evasão fiscal legítima: conceito e problemas”.

De acordo com Marques, P. (2007,p.124), “ (...) o fenómeno da evasão pode ser entendido, como um expediente muitas vezes utilizado pelo contribuinte para, que desta forma possa minorar a carga fiscal, recorrendo para tal a um acto jurídico real, o qual para além de ser lícito é ainda permitido pela letra da lei.”.

A licitude deste fenómeno ocorre nas mais variadas situações em que os contribuintes utilizando métodos afastam a previsão legal das normas tributárias, como é o caso da realização de negócios jurídicos, que lhes permitem a sua sonegação às normas de incidência fiscal ou ainda através da realização de práticas contabilísticas que lhes pareçam mais favoráveis. Contudo, as situações supracitadas apesar de ocorrerem fora da abrangência fiscal não constituem um ato abusivo anormal que, como tal, seja abrangido pelas normas fiscais de anti abuso existentes.

O avanço da evasão fiscal leva, com que na atualidade e, em anos mais recentes, tenha sido redobrada a atenção a este fenómeno, naturalmente, pela maior consciência que o fenómeno quando atinge dimensões significativas coloca às questões importantes:

- Ao nível da equidade fiscal e geral;
- Da eficiência, concorrência e oportunidades na economia e na sociedade;
- Quer da moral e da fragilização das condutas sociais desejáveis; e
- Receitas fiscais de que os orçamentos públicos necessitam.

Atualmente, a evasão fiscal apresenta índices de crescente sofisticação, devido essencialmente ao planeamento abusivo, declarações “voluntárias” dos contribuintes e nas autoliquidações, originando inúmeras preocupações sobre esta “prática social”. Cabendo à Administração Tributária a incumbência de travar este fenómeno abusivo, utilizando para isso medidas específicas anti abuso.

O combate a este fenómeno, destina-se essencialmente a obter uma maior equidade fiscal sendo sobretudo efetuado nos países desenvolvidos, os quais apresentam um baixo nível de fraude tributária e são dotados de um sistema fiscal eficaz e de uma administração tributária formada e eficiente.

Segundo, a informação avançada existe uma questão que se levanta *“E como tentam os portugueses furtar-se ao pagamento de impostos?”*<sup>11</sup>.

Ao nível do IRS, de acordo com os dados da DGCI, as formas de evasão mais tradicionais são a subfacturação elevada.

- No âmbito dos trabalhadores por conta de outrem, a evasão regista-se ao nível da não entrega da declaração de rendimentos ou na apresentação de deduções indevidas; e
- Junto das empresas, os tipos de fraude e evasão variam consoante a sua dimensão: as empresas de maior dimensão recorrem à não retenção na fonte dos complementos de ordenado que registam como ajudas de custo; no caso das micro, pequenas e médias empresas sobrevalorizam os custos e reduzem ao mínimo a faturação.

Como forma de contornar os comportamentos dos contribuintes, ainda que lícitos, os diversos Estados introduziram no ordenamento jurídico, várias medidas de luta contra a evasão fiscal, tais como as normas anti abuso, as presunções fiscais e conceitos jurídicos mais abrangentes, de forma a incluírem realidades económicas mais vastas.

---

<sup>11</sup> Disponível em [http://www.jn.pt/paginainicial/interior.aspx?content\\_id=493967](http://www.jn.pt/paginainicial/interior.aspx?content_id=493967).

### 1.5.2. A Fraude Fiscal

A fraude é um comportamento desviante por parte de indivíduos que fazem parte de uma sociedade, regulada e prevista no art.º 103.º do RGIT.

Caracterizado como um ato fraudulento ou de má fé, a fraude fiscal, é praticada com a intenção de lesar uma terceira entidade, com o intuito de obtenção de ganhos e não assunção de obrigações tributárias.

Segundo Pickett (2000, p.550),

*“Any behaviour by which one person intends to gain a dishonest advantage over another”;*

*“These intentional distortions of financial statements and other records which are carried out to conceal the misappropriation of assets or otherwise for again.”.*

Para estes autores a fraude é um ato secreto, com a intenção de privar outros de algum valor em prol do seu próprio enriquecimento.

Segundo Pereira (2009, p. 274),

*“Fraude fiscal é a violação directa da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação ou ao pagamento do imposto ou ao controlo fiscal, ou não entregar uma prestação tributária cobrada a terceiros ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer outra vantagem patrimonial.”.*

Desta forma, os contribuintes procuram realizar uma poupança fiscal através da chamada evasão fiscal fraudulenta<sup>12</sup> (contra *legem*), enganando direta e intencionalmente a Administração Fiscal através da infração das normas tributárias.

O fenómeno *tax evasion* ocorre quando os contribuintes declaram rendimentos ou lucros inferiores ao real, através da omissão nas declarações obrigatórias da sua real situação tributária ou recorrendo a diversos expedientes, como negócios simulados, falsificação de documentos, contabilidade fiscal falsa, emissão e utilização de faturas falsas e ainda apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros, conforme Ilustração 2.

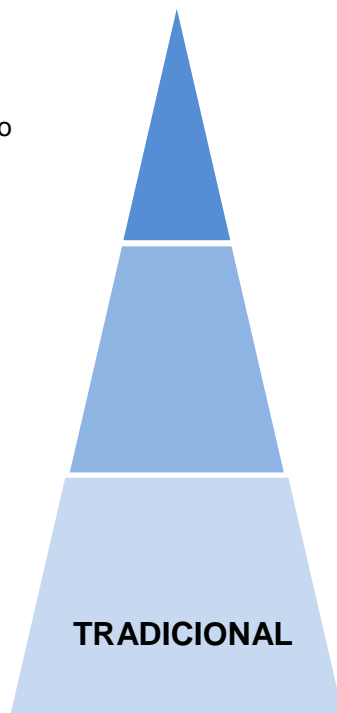
---

<sup>12</sup> A **fraude fiscal** é: toda e qualquer acção ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária" - Sampaio Dória, A evasão fiscal legítima: Conceitos e problemas, pág. 42 – citado por Patrícia Noiret Silveira da Cunha, A Fraude Fiscal no Direito Português, Revista Jurídica n.º 22, Março 1998.

Ilustração 2 -Tipologia de fraude e evasão fiscal (Tradicional e Agressiva)

**Trabalhadores por conta de outrem e própria**

- Incumprimento declarativo
- Deduções Indevidas



**Empresas**

**Grandes empresas**

- Estruturação de veículos e de operações
- Preços de transferência
- Não retenções na fonte sobre “fringe benefits”

**Pequenas e médias empresas**

- Registo de gastos fictícios
- Omissão pontual de rendimentos

**Micro empresas**

- Omissão de rendimentos

**Trabalhadores por conta de outrem e própria**

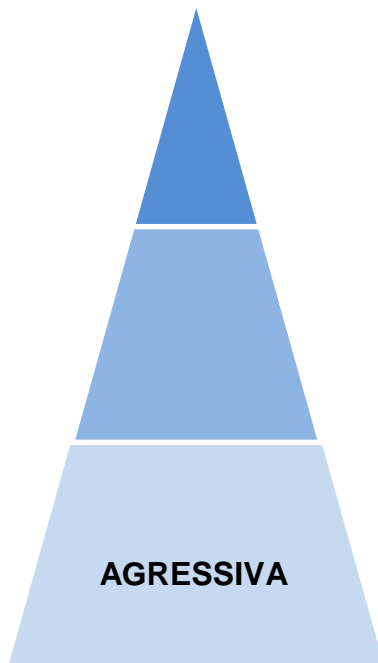
- Não declaração de rendimentos do exterior
- Mais-Valias imobiliárias/mobiliárias Não declaradas
- Obtenção indevida de reembolsos

**Profissionais liberais**

- Incumprimento declarativo
- Omissão de rendimentos

**Sócios de empresas**

- Operações com a sociedade



**Empresas**

**Grandes empresas**

- Faturas falsas para justificar custos não documentados

**Pequenas e médias empresas**

- Fraude IVA Carrossel
- Não entrega de retenções fonte
- Facturas falsas
- Viciação dos valores de faturação

**Micro empresas**

- Não entrega de retenções na fonte

Fonte: Relatório de Actividades Desenvolvidas Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2011.

O fim desta ilicitude é, de forma clara e direta uma ocultação da informação dirigida à Administração Fiscal, a qual tem como competência, no âmbito das suas funções, a fiscalização, avaliação e controlo da matéria coletável.

Os comportamentos supracitados podem configurar quer um tipo legal de contra ordenação administrativa ou, em situações de maior gravidade, de crime fiscal.

Relativamente aos atos jurídicos praticados por meios fraudulentos, os mesmos são ineficazes no âmbito tributário de acordo com a cláusula geral anti abuso, prevista no artº38, nº2, da LGT. Contudo, a ineficácia desses negócios jurídicos não impede que eles sejam tributados, desde que tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes, uma vez que a normas fiscais, em regra, visam fins económicos.

O tipo subjetivo do crime de fraude fiscal é composto por dois elementos:

- Dolo, que consiste no conhecimento e vontade de praticar o facto típico descrito no tipo objetivo; e
- Um elemento subjetivo específico da ilicitude.

A simulação prevista no art.º39.º da LGT é a simulação relativa e não a absoluta. Na simulação absoluta só existe o negócio simulado (as partes não quiseram realizar nenhum negócio), não há nenhum negócio real. Por outro lado, na simulação relativa, além do negócio jurídico real há um negócio aparente.

São inúmeras as consequências do efeito da evasão e fraude fiscal, como é óbvio a perda de receita fiscal para o Estado é a principal.

Sendo o crime de fraude fiscal o primeiro dos crimes fiscais, segundo o RGIT, seguindo-se a fraude qualificada no art.º 104.º e no 105.º o abuso de confiança. Este mesmo crime foi configurado pelo legislador de 1990 como um crime de perigo concreto, que integra no tipo objetivo um evento separado da conduta.

Enquanto crime de perigo concreto, a fraude fiscal consuma-se mesmo que nenhum dano ou vantagem patrimonial indevida tenha lugar, desde que se verifique a comprovação de que as condutas comportam um risco típico, uma possibilidade séria de produção de tais eventos.

Em síntese poder-se-á afirmar de acordo com Lacerda (2009, p.39),

“ (...) *que quando o contribuinte realizar condutas ilegítimas, tendo como fim a não liquidação, a não entrega ou pagamento total ou parcial e recebimento e indevido de prestação tributária, estará a praticar este crime tributário.*”

Contudo, a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais, suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, pratica igualmente fraude fiscal. Todavia, para que estas condutas sejam punidas é necessário que a vantagem patrimonial ilegítima seja igual ou superior a €15.000 (quinze mil euros).

### **1.6. O Planeamento Fiscal Internacional de Combate a Evasão Fiscal**

Dos vários comportamentos de evasão e fraude fiscal existentes, destacam-se os seguintes: ***poupança fiscal***, ***planeamento fiscal*** e por último ***gestão fiscal – tax planning***.

- A ***poupança fiscal*** consubstancia-se em negócios jurídicos menos onerosos, pelo facto de apenas os atos ou negócios expressamente previstos na lei poderem ser sujeitos a tributação (princípios da legalidade e da tipicidade dos impostos) e da não admissibilidade da analogia em matéria de incidência fiscal;
- Com o ***planeamento fiscal*** os particulares e as empresas procuram pagar menos imposto, utilizando desta forma as normas mais apropriadas e adequadas á sua real situação fiscal, de acordo com o quadro jurídico existente; e
- A ***gestão fiscal*** caracteriza-se pela tomada de decisões dentro da empresa, tendo presente as diversas alternativas constantes na lei fiscal.

Assim, “ (...) *são várias as formas que os contribuintes utilizam para se colocarem ao abrigo do pagamento de impostos.*” (Amorim, 2010, p.220).

Regra geral, os comportamentos de planeamento fiscal são devidos por empresas de média e de grande dimensão, com recurso a serviços de consultoria e gestão fiscal. Podendo ocorrer, quer ao nível interno face a uma pluralidade de regimes fiscais de um só ordenamento fiscal, quer a um nível internacional, face a uma pluralidade de regimes fiscais de mais de um ordenamento fiscal.

Ao nível particular o contribuinte pode efetuar o seu planeamento fiscal de forma indiferente se o faz de boa ou má fé. A verdade é que ele tem mesmo o dever de agir

desta forma, para o seu próprio bem, porque é um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão comercial, financeira e fiscal.

A poupança fiscal é conseqüentemente um direito do contribuinte, que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica. Desta forma o contribuinte, de entre as várias soluções ao seu alcance, escolhe, naturalmente, sem infringir a lei fiscal a menos onerosa do ponto de vista fiscal.

As leis tributárias contêm normas denominadas de desagravamento (normas negativas de tributação):

- Exclusões tributárias;
- Deduções específicas;
- Abatimentos à matéria coletável;
- Reporte de prejuízos; e
- Isenções fiscais.

O planeamento fiscal provoca, desta forma, uma elevada perda de receitas para os estados, verificando-se claramente uma tendência em crescimento no sentido de impedir esta tendência são utilizados novos métodos de interpretação das leis e presunções fiscais.

O crescimento, supracitado, encontra-se associado às vantagens que o planeamento fiscal acarreta. Desta forma, configuram vantagens do planeamento fiscal a redução e eliminação temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a atuação.

Existem três instrumentos principais para lidar com o fenómeno da evasão e fraude fiscal:

- Atuar ao nível da fiscalização e controlo dos contribuintes;
- Sistema de penalidades e multas; e
- Taxas de tributação.

Ao nível internacional a elisão fiscal encontra-se suportada pela prática de atos (em principio) lícitos, sendo realizados de acordo com a esfera de interesses dos contribuintes, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos.

A elisão fiscal internacional assenta num duplo pressuposto:

- Existência de dois ou mais ordenamentos tributários, dos quais um ou mais se apresentam, face a uma dada situação concreta, como mais favoráveis que o outro ou outros; e
- Faculdade de opção voluntária pelo contribuinte do ordenamento tributário aplicável, pela influência voluntária na produção do facto ou factos geradores em termos de atrair a respetiva aplicação.

No âmbito dos artigos 3.º e 4.º do Decreto-lei 29/2008, de 25/02 e tendo em consideração o Despacho nº 11873/2009, entende-se como esquemas de planeamento fiscal abusivo os seguintes:

- Operação de titularização de créditos futuros;
- Treaty Shopping;
- Perdão de dívidas ; e
- Operação de titularização de créditos futuros.

Ainda ao abrigo deste decreto lei, consagra-se um conjunto de medidas de carácter preventivo e repressivo de combate ao planeamento fiscal abusivo, impondo às entidades que prestem serviços de apoio, assessoria ou consultoria a obrigação de comunicar ao Diretor – Geral dos Impostos as operações e transações que tenham como objetivo principal a obtenção de vantagens fiscais, em sede de IRS, IVA, IMI, IMT e Imposto de Selo.

Esta obrigação de comunicação dos esquemas de planeamento fiscal impõe a diversas entidades, nomeadamente, as instituições de crédito e demais instituições financeiras, os revisores oficiais de contas e outras entidades que prestem serviços de contabilidade.

## PARTE II

Fraude Fiscal - A origem e formação da fraude no contexto social

*“A parte que ignoramos é muito maior que tudo quanto sabemos.”*

Platão

## **2.1. Contexto Socioeconómico**

A partir do século XIX começou a verificar-se no nosso sistema legal infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras de natureza administrativa e criminal. O código Penal de 1886 previa crimes aduaneiros, como o contrabando de mercadorias, o descaminho, os atos fraudulentos destinados a evitar o pagamento de impostos e direitos alfandegários, a falsificação de valores selados e o uso de marcas, cunhos ou selos falsos.

Num contexto socioeconómico, são evidentes situações de fuga por parte dos contribuintes, os quais deliberadamente deixam de praticar a assunção da sua obrigação tributária.

A não assunção da obrigação prende-se não só pela injustiça sentida, mas bem como, por considerarem que tal situação diminuiria substancialmente o seu rendimento disponível.

O contribuinte considera, ainda, que a aplicabilidade do imposto sobre si é feita de uma “ (...) *forma injusta e desproporcionada.*” (Lacerda, 2009, p.65).

Desta forma há uma cedência à tentação para a prática de ações de fraude, desde que contudo obtenham benefícios económicos com tal prática.

Um outro fator que condiciona e alastra a prática desta situação é a conjuntura económica de um país. Sendo a situação económica de um país um fator determinante, em Portugal, como em alguns países do mundo, verifica-se um unânime e um socialmente penalizador sentimento de admiração dos cidadãos, quando tem conhecimento que um seu vizinho ou colega conseguiu “iludir” a Administração Fiscal. Este mesmo sentimento encontra-se enraizado e pragmatizado no espírito dos cidadãos.

Essa mesma ideia prende-se pelo sentimento de o risco de ser-se “descoberto” ser muito mais recompensador do que o próprio pagamento de imposto não se verificando, na atualidade, uma reprovação social o que faz com que não sejam vistas como censuráveis as condutas de fuga ou fraude aos impostos.

Como em tudo, ou quase tudo, não é exceção o facto de a fuga aos impostos ser mais facilitada para uns do que para outros. É o caso dos trabalhadores por conta de outrem que, sendo sujeitos ao mecanismo da retenção na fonte, apresentam poucas possibilidades de fuga, enquanto os outros, cuja atividade é propícia à informalidade, situam-se em áreas onde a fuga é mais fácil.

Segundo Pereira (2009, p.276),

*“É evidente que o contribuinte pode reagir através da fuga a impostos que lhe suscitam uma reacção psicológica especialmente adversa, designadamente por serem percebidos como especialmente injustos.”*

Conforme o mencionado anteriormente, os problemas económicos pelo qual toda a Europa atravessa, ao contrário do que muitos transmitem, ou tentam transmitir são, essencialmente devidos pelos níveis de ilicitude verificados.

Todavia, o sentimento de incumprimento por parte dos contribuintes, deve-se em boa parte, e sem que com isto se tente desculpar a ilicitude, ao despesismo dos gastos públicos sem rigor e mal utilizados incutindo um espírito de não pagamento de impostos. Os contribuintes sentem que a Administração Fiscal é uma máquina nem sempre justa e com falhas a variadíssimos níveis.

É uma realidade, o facto de o sistema fiscal Português ser um dos mais complicados sistemas fiscais da Europa. Para além de o contribuinte não entender como funciona não sabe agir perante este, o que facilita a decisão de optar pela evasão ou fraude fiscal.

## **2.2. Tipos de Fraude Fiscal**

Atualmente, os vários tipos de crimes fiscais encontram-se regulados no art.º 103.º do RGIT e seguintes extinguindo desta forma o antigo artigo 23º do RJIFNA.

O novo regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) foi aprovado pelo artigo 1.º da Lei n.º15/2001, de 5 de Junho e permitiu a introdução de novos tipos de crimes e de contraordenações, reformulando assim a organização judiciária tributária, o que originou uma simplificação processual e um reforço das garantias dos contribuintes.

Ao nível, da dimensão de ofensividade sobre os bens jurídicos protegidos, colocam-se, face ao RGIT, nos mesmos termos em que se colocavam na vigência do RJIFNA.

O crime de fraude fiscal é o primeiro dos crimes fiscais segundo o RGIT, seguindo-se, como vimos, a fraude qualificada no art.º 104.º e no 105.º o abuso de confiança.

No âmbito da fraude fiscal verificam-se vários tipos de modalidades:

- Fraude por ocultação ou dissimulação da matéria coletável;
- Fraude por omissão ou ação; e
- Fraude “artesanal” e “industriais”.

No primeiro caso, verificam-se situações de vantagem patrimonial indevida, já no último caso, o exemplo mais evidente é a fraude chamada de “fraude carrossel”.

Ao contrário do atual regime (RGIT), o anterior regime (RJIFNA), não procedia a qualquer distinção entre os crimes tributários comuns usando desta forma, como argumento justificativo para a não punição dos crimes comuns que visassem lesar os interesses da Fazenda Pública.

A reforma verificada, com a entrada do novo regime culminou numa principal novidade que consistia na divisão, em dois, dos tipos de crimes tributários. Desta forma, o RGIT veio reunir ao nível substantivo:

- **Crimes tributários comuns:** Burla tributária, a frustração de créditos; associação criminosa; a violação de segredo – arts. 87.º a 91.º do RGIT;
- **Crimes aduaneiros:** Contrabando; contrabando de circulação, contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações – arts. 92ª a 102.º do RGIT;
- **Crimes Fiscais:** Fraude; fraude qualificada, o abuso de confiança – arts. 106º e 107º do RGIT;
- **Crimes contra a segurança social:** A fraude contra a segurança social; o abuso de confiança contra a segurança social – arts. 106º e 107º do RGIT;
- **Contraordenações aduaneiras:** Recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias; a violação do dever de cooperação; a aquisição de mercadorias objeto de infração aduaneira – arts. 108ºa 112º do RGIT; e
- **Contraordenações fiscais:** Falta de entrega da prestação tributária; violação do segredo fiscal; falta ou atraso de declarações – arts. 113.º a 127.º do RGIT.

A infração tributária considera-se praticada no momento e no lugar em que o agente atuou ou devia ter atuado, ou naquele em que o resultado típico se tiver produzido. (art.º5.º do RGIT).

A qualificação de determinada conduta como crime de fraude fiscal à luz do art.º 103.º nº2 RGIT verifica-se apenas, quando estamos perante uma vantagem patrimonial

ilegítima apropriada pelo infrator superior a €15.000,00 (quinze mil euros), nos casos em seja inferior o valor, estaremos perante uma mera contraordenação fiscal.

No entanto, e de acordo com a lei, não cometerá o crime de fraude fiscal quem, em mais que um exercício, ao declarar os seus rendimentos, o faça ocultando valores que devam constar dos livros de contabilidade, com a intenção de obter vantagem patrimonial de, por exemplo €13.500,00 (treze mil e quinhentos euros).

Segundo (Núncio. P, 2011, p.34),

*” (...) o plano penal sofre um agravamento significativo, com o aumento da moldura penal ao nível da fraude fiscal, da burla tributária.”*

### **2.2.1. Crimes tributários comuns**

#### **a. Crime de Burla tributária**

O crime da burla tributária é caracterizado como um crime de resultado<sup>13</sup>, é um verdadeiro tipo de burla especial, surgindo neste contexto, a par da fraude fiscal, como um novo tipo de crime tributário, previsto no art.º 87.º nº1 do RGIT nos termos seguintes:

*“Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, (...) é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.”*

Este crime para além de iludir a Administração Tributária, levando-a, a efetuar atribuições patrimoniais indevidas, cria uma falsa aparência, a qual têm como finalidade ou objetivo o enriquecimento pessoal ou de um terceiro.

A burla tributária, como a comum, *“(...) pressupõe a colaboração da vítima”*<sup>14</sup>, pois exige-se que a Administração Tributária ou da segurança social efetue *“atribuições patrimoniais em benefício do burlão ou de terceiro.”* (Silva, 2010, p.120).

No entanto, a burla tributária não depende forçosamente de uma efetiva relação tributária entre a Fazenda Pública e o agente do crime. Essa relação pode ser meramente aparente, criada astuciosamente pelo agente, com o fim da obtenção, mais uma vez, do enriquecimento ilegítimo.

---

<sup>13</sup> Disponível em: [http://octalberto.no.sapo.pt/classificacao\\_dos\\_tipos\\_de\\_crime.htm](http://octalberto.no.sapo.pt/classificacao_dos_tipos_de_crime.htm).

<sup>14</sup> Para a burla tributária, cfr Paulo Dá Mesquita - < A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto...> cit, p.64; para a burla comum, cfr. A.M. Almeida Costa – < Comentário ao artigo 217.º Código Penal>, cit. 4, p.277 e 15, pp. 298/299.

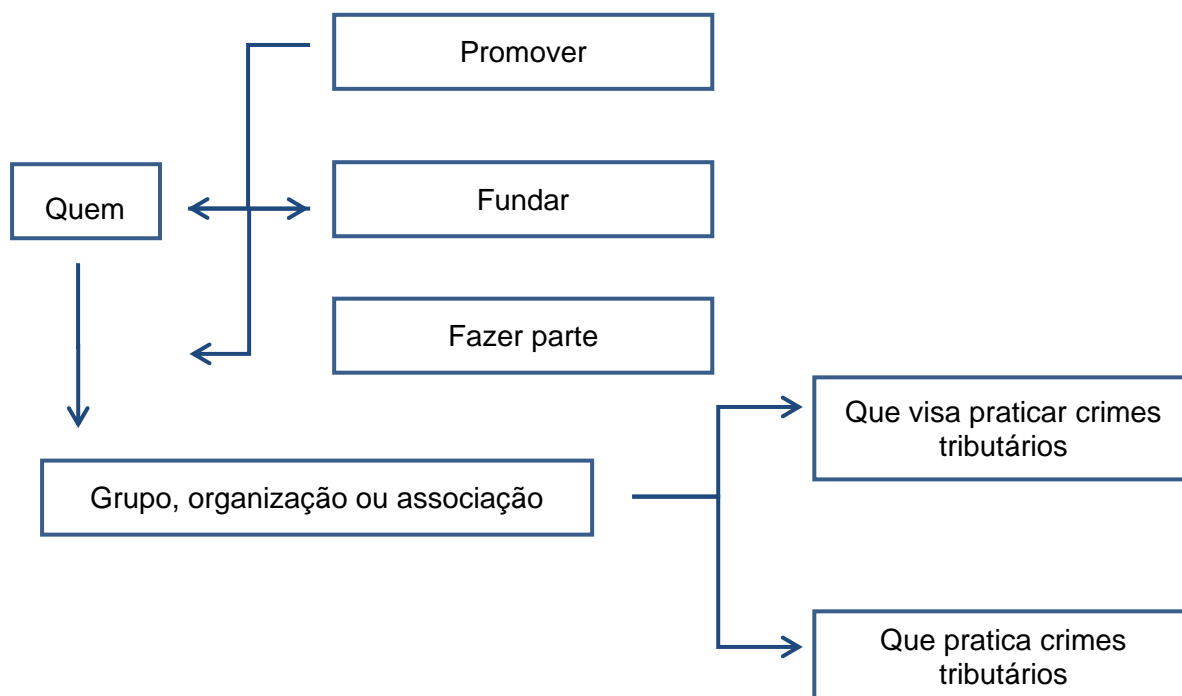
Sendo a burla tributária uma figura autónoma do crime de burla previsto conjuga no entanto, algumas características deste, relevando tal como no *crime comum*<sup>15</sup> de burla, o erro como meio de execução da burla e além dele, o engano.

Contudo, não é qualquer erro ou engano que serve para este propósito. É compreensível ser necessário que tal erro ou engano tenha sido provocado astuciosamente pelo agente da infração, ou seja, usando de um meio engenhoso para enganar ou induzir em erro.

**b. Crime de Associação Criminosa**

Este crime, previsto no artigo 89º do RGIT decalcado do seu homónimo comum, previsto no artigo 299º do Código Penal, pressupõe que um conjunto de pessoas se associe para a prática de crimes tributários, através de grupos ou organizações denominadas por criminalidade organizada, conforme Ilustração 3.

**Ilustração 3 - Esquema dos elementos da associação criminosa**



Fonte: Elaboração própria.

<sup>15</sup> Contra, considerando a burla tributária um crime específico, na medida em que exigiria a intervenção de sujeitos passivos de relações tributárias cfr. Paulo Dá Mesquita - < A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto...>, pp. 63-64.

*“Quem promover ou fundar grupo, organização ou associação cuja finalidade ou actividade seja dirigida à prática de crimes tributários é punido com pena de prisão de um a cinco anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal.”.*

À semelhança do que sucede com a associação criminosa comum são tipificadas, à luz do artigo 89.º do RGIT, quatro modalidades de ação, as quais têm fundamentalmente a ver com as atividades dos agentes dentro da associação criminosa: **a do fundador, a do membro ou apoiante, e a do chefe ou dirigente**.<sup>16</sup>.

Relativamente aos três primeiros agentes, a lei comina a mesma penalidade (prisão de um a cinco anos). É mais grave (prisão de dois a oito anos) a penalidade prevista para o chefe ou dirigente, em razão de um juízo acrescido de ilicitude objetiva.

É de salientar que não existem diferenças entre o crime tributário e o seu homónimo comum nem quanto às condutas incriminadas, nem quanto às penas aplicáveis<sup>17</sup>.

*“Atualmente, o nosso sistema fiscal é implacável no seio destes crimes, constituindo um dos crimes mais severamente punidos ao abrigo do RGIT, compreendendo-se que a associação de pessoas e a conjugação de esforços constitui um dos modos mais frequentes para a prática de crimes.”* (Rocha, 2004, p.138).

Com a entrada do novo regime, o RGIT vem consagrar punição autónoma do crime de associação criminosa, o qual até então não se encontrava previsto no âmbito do RJFNA.

Em grande medida, deve-se ao fenómeno do “branqueamento de capitais”, *“fenómeno com relevância jurídico-penal relativamente recente, ainda que os agentes de infrações penais sempre tenham procurado dar uma aparência de legalidade aos proventos das suas actividades.”* (Rocha, 2004, p.141).

Para a existência de uma organização criminosa não é, de todo, necessário que haja uma sede, um lugar determinado de reunião, nem mesmo a necessidade de se conhecerem. Sendo necessário, apenas demonstrar que há um acordo de vontades de duas ou mais pessoas para a consecução de fins criminosos e uma certa estabilidade ou permanência.

---

<sup>16</sup> Sobre cada uma das modalidades de ação cfr. Jorge de Figueiredo Dias - < Comentário ao artigo 229º do Código Penal>, in Comentário Conimbricense ao Código Penal: Parte Geral, tomo II, Coimbra Editora, 1999, pp. 1165-1169.

<sup>17</sup> Não era assim em face do art.34.º do RJFA, que, na sua última redação punia com penas mais graves do que as previstas no Código Penal o seu crime de “associações criminosas” – cfr Isabel Marques da Silva- “O crime de associação....>, cit., p.577/578.

O crescente aumento do crime organizado em Portugal deu origem à necessidade de punir o branqueamento, a par da associação criminosa.

*“O alcance da associação criminosa vai muito para além de um só grupo, e também muito para além da prática de um só tipo de crime.”<sup>18</sup>.*

Segundo Germano Marques da Silva:

*(...) confirma a dificuldade da acusação conseguir provar, em tribunal, que determinados crimes resultam de associação criminosa e não apenas de participação criminosa. No primeiro caso, os criminosos criam uma associação, com chefias e subordinados, em que o objectivo é viverem dos crimes praticados. No segundo, juntam-se em grupo para cometerem um ou vários crimes.<sup>19</sup>.*

No que diz respeito às competências para investigar este crime, António Martins não tem dúvidas sobre quem deveria investigar a associação criminosa:

*“Devia existir uma força policial de investigação e outra de segurança.” E, neste tipo de crime, “ (...) independentemente de ser PSP, PJ ou outras, deveria ser exclusivo de uma polícia de investigação de grande exigência e meios.”<sup>20</sup>.*

O novo Código Penal no art.º 299.º nº5, acrescentou uma nova alínea onde apenas se considera “ (...) um conjunto de, pelo menos, três pessoas, actuando concertadamente durante um certo período de tempo.”

## **2.2.2. Crimes Fiscais**

### **a. Crime de fraude fiscal**

O crime de fraude fiscal permite a divisão em crime, de fraude, regulado no artigo 103º do RGIT, e crime de fraude qualificada, regulado no artigo 104º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 5 de junho.

*“ Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação,*

---

<sup>18</sup> Disponível em: [http://www.dn.pt/inicio/opiniao/interior.aspx?content\\_id=1617753&seccao=Convidados](http://www.dn.pt/inicio/opiniao/interior.aspx?content_id=1617753&seccao=Convidados).

<sup>19</sup> Disponível em: <http://www1.ionline.pt/conteudo/79901-no-top-do-youtube-alfabeto-animado>.

<sup>20</sup> Disponível em: <http://www1.ionline.pt/conteudo/79901-no-top-do-youtube-alfabeto-animado>.

*entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais (...).”.*

Desta forma o crime de fraude fiscal constitui um *crime de perigo*<sup>21</sup> e não de dano, uma vez que o legislador não exige como condição necessária a verificação de um dano.

Segundo Nuno Pombo (2007, p. 71),

*“ A susceptibilidade referida pela lei parece remeter-nos, em termos de mera classificação, para um crime que não o de dano, uma vez que essa simples susceptibilidade de diminuição de receitas tributárias, ainda que tal diminuição não venha efectivamente a ter lugar, parece ser penalmente relevante.”.*

O caso mais paradigmático deste crime consiste na elaboração de faturas falsas com vista a obter reembolsos indevidos de IVA ou mesmo para obter deduções indevidas de IRC suscetíveis de causarem prejuízo à receita tributária.

No caso da fraude simples face a legislação anterior, passa-se a incluir “ (...) a conduta visando obtenção de reembolso indevido, desde que este não implique um enriquecimento efectivo (caso que passa a integrar o campo da burla), mas uma mera redução da receita tributária a pagar.” (Marques, S. 2009, p.8).

De acordo com Figueiredo, D. e Costa, A., (1997, p.411)<sup>22</sup>, entendem-se que o crime fiscal de fraude é um crime de “*resultado cortado*”, pois a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo - é suficiente que as condutas visem ou sejam pré-ordenadas à obtenção de tal vantagem, apenas releva para efeitos de graduação de pena.

Desta forma, os factos supracitados serão suscetíveis de punição se a vantagem patrimonial ilegítima que conduziu à redução da receita tributária for superior a €15.000,00 (quinze mil euros).<sup>23</sup>.

De salientar ainda, que a fixação em termos quantitativos de um patamar mínimo de relevância fiscal de €7.500,00 (sete mil e quinhentos euros) permitiu, que os factos abaixo deste montante sejam tipificados como sendo contraordenação.

---

<sup>21</sup> Segundo sublinha o penalista Rui Pereira, na sua dissertação de mestrado, a noção do crime de perigo “tem sido formulada, por contraposição à de crime de dano (...)” (in O dolo de perigo, Lex, Lisboa, 1995, p.23).

<sup>22</sup> Cfr. Jorge de Figueiredo Dias / Manuel da Costa Andrade - <O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções), cit, pp.411.

<sup>23</sup> Redacção do art.º 60.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro.

*b. Crime de fraude fiscal qualificada*

O crime de fraude qualificada foi uma das novas infrações fiscais a serem introduzidas com a entrada do RGIT, enquadrando-se no art.º104.º, do referido diploma.

*“ Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias (...).”*

Este tipo de crime denota uma maior sofisticação por partes dos infratores, o que pressupõe condutas que visam a fraude com acumulação das seguintes circunstâncias:

- O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
- O agente falsificar ou viciar, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos, sendo tais factos punidos autonomamente quando tenham por fim a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária.<sup>24</sup>; e
- Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.

O legislador com a introdução do RGIT e através desta norma tem como objetivo proteger o património do Estado, na sua vertente fiscal, contra ataques especialmente gravosos.<sup>25</sup>

Ao contrário do que sucede com os crimes de burla tributária e de abuso de confiança fiscal, a qualificação do crime fiscal de fraude não depende, como anteriormente dependia no RJFNA, de um valor mais elevado da vantagem patrimonial ilegítima.

Ao nível do crime da fraude qualificada, coloca-se uma questão sobre a punição a aplicar. Tal como na fraude simples, é necessário verificar-se uma vantagem patrimonial ilegítima de valor pelo menos igual a €15.000,00 (quinze mil euros).<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Ou seja, a base do crime de fraude, sempre se devendo ter em conta se a vantagem patrimonial ilegítima é inferior a €15.000, caso em que há isenção de punibilidade.

<sup>25</sup> Sousa, Susana Aires de , “ Os Crimes Fiscais”, Coimbra Editora, 2006, p.114.

A resposta a esta questão resulta da inexpressão do artigo 104.º RGIT, sobre este assunto, pressupondo valer para a fraude qualificada a exigência do valor mínimo de vantagem patrimonial ilegítima.<sup>27</sup>

A lei do Orçamento do Estado para 2012, introduziu uma novidade que consiste na criação de uma circunstância qualificante autónoma, que se funda na mera vantagem patrimonial de valor superior a €50.000,00 (cinquenta mil euros). Desta forma, e na realidade, a distinção entre a fraude fiscal simples e a qualificada já encontrava-se esboçada no RJIFNA, correspondendo a fraude fiscal qualificada aos casos em que à fraude fiscal era imputável uma pena de prisão entre um e cinco anos na ocultação ou alteração de factos ou valores ou na simulação se se verificasse a acumulação de mais de uma das circunstâncias referidas nas alíneas c) a f) do nº3, do artigo 23º.

Em situações em que a vantagem patrimonial seja superior a €200.000,00 (duzentos mil euros), o legislador agravou este crime com base em critérios quantitativos. Acrescentando no nº3 ao artigo 104.º fixando a pena de prisão de dois a oito anos para pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

De acordo com o relatório que acompanha a proposta de lei do Orçamento do Estado para 2012, o crime de fraude fiscal qualificada, utilização de sociedades em paraísos fiscais para esconder rendimentos do fisco, passa a ter uma pena máxima de prisão associada de oito anos, em vez de cinco anteriores.

Segundo Catarino, J. (2012, p.64),

*“No fundo a ideia é, que o criminoso passe a estar mais intimidado, o cidadão honrado sai fortalecido e o cidadão indeciso é motivado pelo bom caminho.”*

### **c. Crime de abuso de confiança**

O crime de abuso de confiança, tipificado nos artigos 105.º do RGIT, (capítulo III, Crimes Fiscais) e 205.º Código Penal.

*“Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.”*

---

<sup>26</sup> Pombo, Nuno “A Fraude Fiscal”, Almedina, 2007, p.215 e 216.

<sup>27</sup> Silva, Germano Marques – *Direito Penal Português: Parte geral II – Teoria do Crime*, cit., pp.118/119.

Em situações de não entrega superior a €50.000,00 (cinquenta mil euros), a pena de prisão poderá ir de um a cinco anos para as pessoas singulares e para as pessoas coletivas aplica-se uma multa de 240 a 1200 dias.

Este crime regulado nos termos do art.º 205.º Código Penal, encontra-se inserido nos crimes contra a propriedade, consistindo desta forma, numa apropriação ilegítima de uma coisa móvel alheia que o agente detém ou possui em nome alheio.

De realçar um outro elemento que entra na conformação do bem jurídico tutelado pelo crime de abuso de confiança: a relação de confiança existente entre o agente e o proprietário da coisa ou entre o agente e a própria coisa, e que o agente viola com o crime.

Neste âmbito o legislador penal entendeu punir não a mera falta de pagamento do tributo, mas a “ (...) *violação de uma relação fiduciária pré-existente.*”

A par do crime de abuso de confiança contra a segurança social, está o crime de abuso de confiança fiscal que de acordo com Silva, G. (2010, p.241), “ (...) *segundo as estatísticas da justiça, os crimes tributários mais frequentes.*”

Configuram situações de abuso de confiança:

- Quando uma empresa que retém IRS a um funcionário, mas não procede à entrega ao Estado; e
- Contribuintes que cobram IVA aos seus clientes, mas também não entregam ao Estado.

Ao nível do crime de abuso de confiança, e de acordo com o Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2011, foram instaurados mais de 6.000 processos, devido a situações em que os contribuintes retiveram impostos e não os entregaram ao Estado.

### **2.3. Motivo para ocorrência de fraudes**

A problemática da ocorrência de fraudes é cada vez mais alvo de preocupação por parte das organizações, pelo impacto que origina nos diversos sectores da atividade.

A atual conjuntura económica pelo qual todo o mundo atravessa, em parte serve de justificação ao fenómeno crescente de fraude que se tem verificado nos últimos tempos

daí, tal assunto ser de grande preocupação em toda a nossa sociedade. (Lacerda, 2009, p.65).

Atualmente, cada vez mais é perceptível a grande facilidade com que os fraudadores obtêm êxito em desfalcar os mais diversos segmentos das áreas públicas e privadas. No entanto, as fraudes, não raras vezes, são praticadas por pessoas que possuem autoridade, e sobretudo quando acumulam funções e cargos.

Quando estamos em situações de maior dimensão, as fraudes ocorrem geralmente mediante a formação de organizações o que, desta forma, torna mais difícil a sua deteção. Portanto, nestes casos a fraude tende a perdurar se não existir controlos adequados e independência da auditoria. No entanto, quando no âmbito do crime da fraude estão envolvidas muitas pessoas, esta situação, tanto facilita como dificulta a sua localização.<sup>28</sup>

A fraude, enquanto movimento de ilicitude é responsável pela contaminação económica de uma sociedade, constituindo assim uma clara e real injustiça social. O combate a este fenómeno é apenas possível através da manutenção de controlos internos eficazes, com pleno apoio administrativo.

Segundo Soares (2010, p.2),

*“Para que a fraude ocorra, terão de existir alguns elementos básicos que proporcionem a sua ocorrência, tais como pessoas capazes de a perpetuar, bens para adquirir fraudulentamente, intenção, motivo e oportunidade.”*

A ilustração 4 e 5, denominada por triângulo de fraude permite compreender o processo humano por detrás dos comportamentos fraudulentos. Desta forma, cada um dos elementos que compõem este paradigma vão-se ajustando mutuamente, fazendo oscilar a probabilidade de praticar fraude.

---

<sup>28</sup> Disponível em:[http://ec.europa.eu/portugal/imprensa/question/nova\\_estrategia\\_contra\\_fraude\\_fiscal\\_pt.htm#](http://ec.europa.eu/portugal/imprensa/question/nova_estrategia_contra_fraude_fiscal_pt.htm#).

**Ilustração 4 - O triângulo da fraude**



Fonte: Manual da fraude na empresa.

**Ilustração 5 - O triângulo da fraude II**



Fonte: "Contributo do data mining na detecção e prevenção de fraude".

Por um lado, a necessidade financeira sentida encontra-se expressa no primeiro vértice, impossível de partilhar, o segundo vértice representa a oportunidade apercebida, e o terceiro vértice simboliza a justificação.

O alcance dos objetivos por parte do sistema de controlo interno, sustenta-se através de uma política interna consistente, com enfoque claro em mecanismos claros que garantam a deteção, recuperação e a punição dos agentes causadores de fraude e corrupção.

Desta forma, os motivos mais comuns para ocorrência de fraudes são:

- **Sistemas de segurança** – quando o indivíduo não planeia a fraude, porém reconhecem algumas falhas no sistema de segurança da empresa;
- **Motivo financeiro** – atos ilegais pelos empregados, simplesmente por necessidade, seja ela de pagar dívidas ou de adquirir bens;
- **Insatisfação profissional e vingança** – muitas fraudes são decorrentes do sentimento de desvalorização profissional;
- **Irregularidades generalizadas** – ocorrem quando funcionários realizam atividades ilegais na empresa e não são punidos. Vendo isto, outros irão achar que podem fazer o mesmo, visto que não irá acontecer a eles; e
- **Sedução pelo perigo** – feito por aqueles profissionais que sentem prazer em burlar as leis, desenvolvendo assim esquemas de fraude.

#### **2.4. Fraude Fiscal e a sua Simulação**

Nos nossos dias a simulação fiscal, regulada nos termos do artigo 240º do Código Civil, tem assumido uma particular importância.

De acordo com Marques (2009, p.12),

*“(...) traduzindo-se numa divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o objetivo de a administração fiscal liquidar menos ou nenhum imposto.”.*

*“Algumas vezes nem sequer existe a vontade de se fazer um negócio, mas existe sempre uma vontade de enganar terceiros.”* (Sousa, L. 2010, p.61).

A alínea c) do n.º1 do artigo 103.º do RGIT atribui ao negócio simulado a possibilidade de ser um meio para o cometimento da fraude fiscal. Para tal, é indispensável a participação de mais de um sujeito, todos com o intuito de enganar alguém (estado).

A sua ocorrência tem lugar quando as partes, tendo celebrado um determinado negócio jurídico, tinham a intenção de celebrar outro, diferente daquele.

Em situações onde as partes ao celebrarem um qualquer negócio jurídico não pretendam, de facto, celebrar negócio algum, constitui a parte absoluta deste conceito.

A simulação relativa é composta de três elementos<sup>29</sup>:

- Divergência intencional entre a vontade e a declaração;
- O pactum simulationis; e
- Intuito de enganar terceiros.

Em situações de simulação de negócio jurídico, de acordo com o art.º 39.º da LGT, o qual prevê a simulação relativa, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio simulado.

*“O negócio fiscalmente menos oneroso pode tratar-se de um negócio jurídico celebrado com o único fim de enganosamente prejudicar a administração tributária, por exemplo quando as partes celebram um contracto de compra e venda, quando na verdade pretendem celebrar uma doação.”<sup>30</sup>.*

Importa ainda destacar as situações em *“que o contribuinte, não pretendendo enganar a administração tributária, pratica atos ou negócios jurídicos, que correspondem à sua vontade real, que lhe permitem obter um resultado económico equivalente ao resultante de outro ato ou negócio jurídico que a lei fiscal submete a um regime tributário menos favorável.”<sup>31</sup>.*

É o caso, por exemplo, da fusão de duas sociedades por incorporação, com vista a evitar uma dupla transmissão de bens sujeita a imposto.

Assim, o negócio jurídico, fiscalmente menos oneroso, em que não se verifica qualquer simulação, enquadra-se na figura do negócio indireto, isto é, no negócio a que as partes recorrem com a intenção de evitar a aplicação de regime tributário mais oneroso, correspondente à direta realização daqueles mesmos fins. Trata-se de um negócio jurídico verdadeiro, em que não há qualquer contradição entre a vontade real das partes e a vontade declarada, uma vez que pretendem celebrar o negócio jurídico indireto (lícito) e obter a correspondente poupança fiscal. (Marques, S. 2009, p.8).

---

<sup>29</sup> Marques, S. (2009). *A Fraude Fiscal e a Simulação*. Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, p.12.

<sup>30</sup> Marques, S. (2009). *A Fraude Fiscal e a Simulação*. Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, p.12.

<sup>31</sup> Marques, S. (2009). *A Fraude Fiscal e a Simulação*. Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, p.13.

Em conclusão, a simulação é obrigatoriamente realizada por mais do que uma pessoa e a fraude fiscal é um crime comum. Desta forma, é natural que em todos os casos de simulação haja a comparticipação.

Importa haver um acordo de vontades para que seja cometida a fraude fiscal. O agente dificilmente pode executar esse crime sozinho, necessitará, quase sempre, de terceiros para proceder à evasão fiscal. Esses terceiros terão sempre a vontade de enganar outros, mesmo que disso não tenham proveito direto.

## **PARTE III**

### Plano Estratégico de Combate à fraude

***“Quando existe um imposto, o homem justo pagará mais, e o desonesto pagará menos, para o mesmo montante de rendimento.”***

Platão

### **3.1. Medidas preventivas e de polícia fiscal**

Como forma de diminuir os comportamentos evasivos e fraudulentos, praticados pelos contribuintes o Estado tem à sua disposição um conjunto de medidas, quer de carácter preventivo quer de carácter não punitivo que podem ser utilizadas no combate a estes comportamentos.

A este nível, as medidas adotadas pelo Estado podem consubstanciar-se em ações de consciencialização da população, no sentido de despertar para os benefícios que os pagamentos de impostos possam trazer para a sociedade e para os cidadãos em particular.

Todavia, uma das componentes da prevenção da fraude e evasão fiscal, que embora não tendo impacto no imediato, permite, contudo, uma maior consciencialização no longo prazo, designa-se por Educação Fiscal.

Segundo SMITH, A. (1976, p.25),

*“ O imposto que todo o individuo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, o modo de pagamento, o quantitativo a ser pago, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para todas as outras pessoas.”.*

Como forma de aumento da competitividade da economia portuguesa, os atuais governos, defendem cada vez mais como sendo indispensável uma maior eficiência e justiça na arrecadação das receitas fiscais. Ao nível empresarial a denúncia de atos de evasão e de fraude fiscal, assume principal relevância para a economia, através da introdução de medidas de cooperação atraentes para as empresas, como por exemplo o perdão fiscal, ainda que parcial.

De acordo com Antunes, F. (2005, p.19), *“ O sistema penal português deve incorporar um instrumento jurídico que estimule as denúncias e os arrependimentos.”*, para que desta forma a injustiça social sentida não provoque distorções na atividade económica desenvolvida e levada a cabo pelos diversos operadores económicos, limitando, desta forma, a qualidade da prestação de serviços públicos e a dimensão social do Estado, o que determina o aumento da carga fiscal suportada pelos contribuintes cumpridores.

A anterior medida de cooperação (*perdão fiscal*), pode acarretar *efeitos nefastos*<sup>32</sup>, para a economia, na medida em que o Governo, no âmbito da apresentação do Orçamento de Estado para 2009, descriminalizou as retenções de impostos, nomeadamente ao nível do IVA e IRS.

Desta forma, sabendo à partida que as retenções indevidas até os €7.500 (sete mil e quinhentos euros) deixaram de ser consideradas, crime de abuso de confiança fiscal (até 2008 punido com pena de prisão) e passaram a configurar crime de “contra – ordenação”, removendo desta forma o pagamento de coimas. Esta medida, origina situações em que empresas podem, encontrar-se a pagar por conta de retenções, apenas os montantes em dívida acima de €7.500 (sete mil e quinhentos euros), desprezando as faltas de entrega abaixo deste valor.

Situações como a anterior, fazem com que as funções exercidas pela Administração Fiscal assumam um papel preponderante, para a eficácia da AF, como instrumento fundamental no combate à fraude e evasão fiscais, garantindo desta forma uma equitativa aplicação do sistema tributário, um adequado nível de receita fiscal, assim como a promoção do cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

No atual quadro das finanças públicas a luta contra a fraude e evasão fiscal mais do que um mero objetivo é uma verdadeira obrigação pública, “ (...) *principalmente no cenário actual, caracterizado pelas graves dificuldades que o país e o seu tecido empresarial atravessam.*”<sup>33</sup>.

Estima-se que nos nossos dias a economia informal gere em Portugal *um produto equivalente a cerca de 22% do PIB*<sup>34</sup>. Para tal, a eficácia na prevenção e no combate à fraude e evasão fiscal constitui um objetivo fundamental pelas razões que a seguir se descrevem:

- Necessidade de maior equidade fiscal;
- Redução da carga fiscal individual dos contribuintes cumpridores;
- Eliminação de um fator de distorção, designadamente em termos de competitividade empresarial; e
- Auxílio significativo à arrecadação de receita voluntária.

---

<sup>32</sup> Disponível em: [http://www.dn.pt/especiais/interior.aspx?content\\_id=1134686&especial=Or%7amento%20de%20Estado%202009&seccao=ECONOMIA](http://www.dn.pt/especiais/interior.aspx?content_id=1134686&especial=Or%7amento%20de%20Estado%202009&seccao=ECONOMIA).

<sup>33</sup> Disponível em: <http://www.cicf.ipca.pt/blog/id/9>.

<sup>34</sup> Disponível em: <http://www.ionline.pt/dinheiro/economia-paralela-portugal-ja-ronda-os-20-pib>.

Segundo Nuncio, P. (2011, p.34), “ *O Governo será implacável no combate à fraude.*”. Para tal, verificar-se-á um agravamento significativo ao plano de combate à fraude e evasão fiscal, nomeadamente no âmbito da moldura penal ao nível da fraude fiscal, burla tributária, entre outros crimes, de forma a dissuadir os cidadãos a praticarem delitos desta natureza.

Apesar de terem sido enunciadas, medidas de combate a este fenómeno ilícito, o combate a estes crimes não poderá ser apenas solucionado por via legislativa, “ (...) *sendo assim necessário reforçar os efectivos para o controle destes crimes, de forma ascender a 30% dos efectivos totais da administração tributária.*”<sup>35</sup>.

A proposta do plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscal e aduaneiras 2012/2014 é um bom exemplo disso, uma vez que norteia o combate à fraude e evasão fiscal. Desta forma foram elencadas um conjunto de soluções para o combate à fraude e evasão fiscal, conforme Ilustração 6.

- Agravar a moldura penal para 8 anos para os crimes mais graves, nomeadamente a burla tributária, a associação criminosa e a fraude fiscal qualificada;
- Impor, de uma forma faseada, a obrigatoriedade da utilização de programas de faturação certificados para os sujeitos passivos que desenvolvam atividades empresariais;
- Impor um regime que regule a emissão e transmissão eletrónica de faturas e outros documentos com relevância fiscal em determinados sectores de atividade de maior risco;
- Agravar as taxas liberatórias e as taxas especiais de 21,5% para 30% para rendimentos de capitais recebidos de entidades residentes em paraísos fiscais em sede de IRS, bem como para rendimentos pagos em sede de IRS e IRC; e
- Aplicar o regime de preços de transferência, em sede de IVA, quando existam operações entre entidades relacionadas sujeitas a diferentes regimes de direito à dedução, de forma a evitar créditos de imposto e pedidos de reembolsos abusivos.

---

<sup>35</sup>Disponível em: <http://www.agenciafinanceira.iol.pt/economia-nacional/vitor-gaspar-orcamento-oe2012-fraude-evasao-fiscal-paraisos-fiscais/1290158-5205.html>.

**Ilustração 6 - Plano Estratégico de combate à fraude**



**Fonte:** Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2012-2014), Ministério das Finanças.

Para ajudar a detetar a ocorrência de ilícitos fiscais também podem ser promovidas medidas preventivas de polícia fiscal.

- Buscas nas sedes das empresas, ou domicílios dos particulares;
- Abertura de contentores de mercadorias; e
- Apreensão de veículos nas alfândegas.

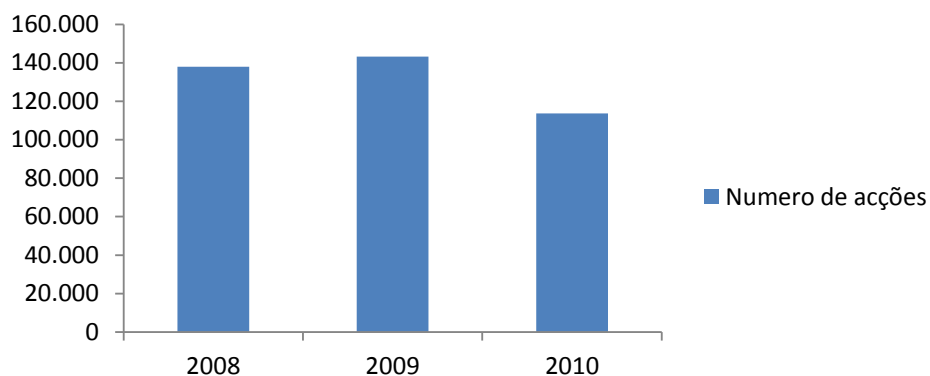
No âmbito dos mecanismos preventivos ou repressivos de acompanhamento da fraude fiscal, de vários organismos fiscais, é de referir o trabalho desenvolvido pela DGCI, através de ações transversais, como é o caso do controlo da entrega de declarações de rendimentos e IVA, os controlos com base em informação de terceiros e ainda o saneamento do registo dos contribuintes.

Relativamente aos serviços que integram área antifraude da DGAIEC, podemos concluir que:

- Um acréscimo nas ações executadas de (+9%);
- Irregularidades detetadas (+8%) no ano de 2010;
- Em média nos últimos 3 anos foram promovidas, 131.619 ações de controlo conforme o gráfico 1; e

- Durante o ano de 2010 foram realizadas a nível nacional 113.739 ações de inspeção que face ao ano anterior (143.234) representam um decréscimo absoluto de 29.495 ações e menos 21% em termos relativos.

**Gráfico 1-** Ações de controlo efetuadas pela IT



Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais (2010), Ministério das Finanças e da Administração Pública p 37.

Importa, igualmente, referir que em situações em que, nas ações de controlo efetuadas pela DGAIEC, são detetados indícios de irregularidades da área de competência de outras entidades, em especial da DGCI, e como mecanismo de incremento do nível de articulação funcional, são os mesmos comunicados às respetivas entidades, as quais desenvolvem posteriormente os seus trabalhos de controlo direcionados em função dos factos comunicados pela DGAIEC.

Desta forma o procedimento realiza-se através de:

- **IRS:** Pré- preenchimento e alertas no preenchimento e receção da declaração rendimentos e controlo de rendimentos e das retenções na fonte;
- **IRC:** Controlo automático da dedução de prejuízos fiscais e controlo aos valores de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis; e
- **IVA:** Através do controlo de divergências nas aquisições intracomunitárias e no controlo de novos operadores em sede de IVA.

Os controlos destes crimes serão reforçados para que os mesmos ascendam a 30% dos efetivos totais da Administração Tributária, e desta forma assegurem o crescimento económico e a criação de emprego no espaço europeu.

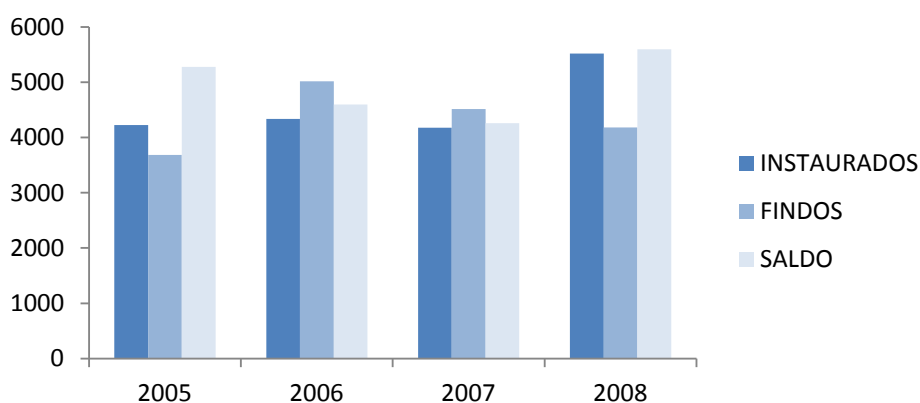
*A Comunicação da Comissão apresentada em 31 de Maio propõe uma vasta gama de actuações pragmáticas e realistas que poderão ser eficazes na luta contra a fraude fiscal. No entanto, é essencial que sejam levadas a cabo de forma coordenada e integrada. A Comunicação diz respeito à fiscalidade directa e indirecta, mas é claro que a luta contra a chamada “fraude carrossel” no âmbito do IVA é uma questão crucial para a Comissão.<sup>36</sup>*

O Orçamento de Estado de 2008, aprovado pela Lei 67-A/2007 de 31 de Dezembro, não esqueceu o combate à fraude e evasão fiscal, com a inclusão no capítulo XII do título de “combate à fraude e à evasão fiscais”. Naturalmente o orçamento de 2009 continua a conter medidas repressivas e preventivas na luta contra estes crimes.

Contrariamente à ideia generalizada que muitos tentam passar, de que em Portugal ninguém é punido pela prática de fraude fiscal, o R.C.F.E.F.A apresentado em Fevereiro de 2009, revela um acréscimo do número de inquéritos criminais fiscais instaurados e um decréscimo do número de condenados.

O gráfico 2, refere-se ao número de inquéritos criminais fiscais, e através do qual torna perceptível um aumento considerável na instauração de processos de inquéritos em relação ao ano de 2007.

**Gráfico 2 - Número de inquéritos criminais fiscais**

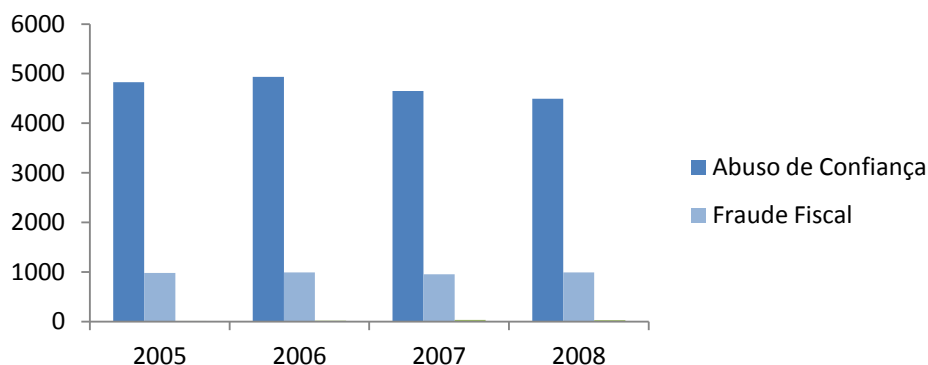


Fonte: DGCI.

Conforme se observa no gráfico 3, ocorreu um aumento ainda que inexpressivo nos processos instaurados pela prática de fraude fiscal em relação ao ano de 2007.

<sup>36</sup> Referenciado em Nova Estratégia contra a Fraude Fiscal, Comissão Europeia (n.d).

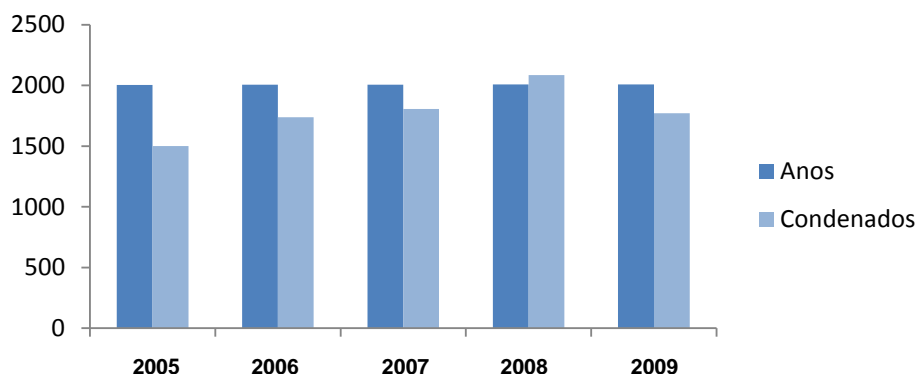
**Gráfico 3 - Processos instaurados pela prática de fraude fiscal**



Fonte: DGCI.

Por outro lado, o número de condenados pela prática deste ilícito cresceu 17% no ano de 2008 quando comparado com igual período do ano anterior, conforme se pode constatar pelo gráfico 4.

**Gráfico 4 - Número de condenados pela prática deste ilícito**



Fonte: DGCI.

De salientar por último o enorme contributo para atitudes de evasão e fraude que resultam da prática de amnistias fiscais ou de uma política de controlo fiscal que não seja eficaz no combate à fuga aos impostos ou de um boa prática de cobrança coerciva que deixe por cobrar grande parte dos impostos que são devidos.

### **3.2. Importância da Auditoria e perícia para o combate à fraude na empresa**

#### **3.2.1. Mecanismo de atuação quando se deteta erro ou fraude**

As empresas são, e sempre foram, núcleos predominantemente suscetíveis de ocorrência de fraudes aos mais diversos níveis, sendo a presença humana um fator essencial para o seu desenvolvimento.

Os fenómenos fraudulentos, inevitavelmente causam a redução da atividade da própria empresa, como em conluio a redução da atividade económica do país.

No âmbito empresarial, denota-se cada vez mais a importância que a auditoria tem vindo a assumir no combate à fraude na empresa. Sendo, o desenvolvimento mundial da economia, a internacionalização, a criação de grandes empresas, fatores que contribuíram para o crescimento e para o atual êxito da auditoria, como forma de dar credibilidade às demonstrações financeiras.

Entre os vários estudiosos da auditoria, pode perceber-se que alguns ainda conservam uma visão muito específica dessa técnica, que é a de opinar sobre a fidedignidade das demonstrações financeiras. Outros, tendo uma visão mais ampla, consideram a auditoria com enfoque mais abrangente, não se limitando apenas às demonstrações financeiras.

Segundo, “A Statement of Basic Auditing Concepts” (1973, p.13),

“ A auditoria é um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente a evidência no que toca a asserções sobre ações e acontecimentos económicos de forma a comprovar o grau de correspondência entre aquelas asserções e os critérios estabelecidos e comunicar os resultados aos utilizadores interessados.”<sup>37</sup>.

Segundo Hilário Franco (2000, p.26) a auditoria é a:

*A técnica contabilística que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registos e documentos, inspecções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do património de uma entidade objectiva (...) se as demonstrações financeiras deles decorrentes reflectem adequadamente a situação económico-financeira do património.*<sup>38</sup>.

Observa-se nesta opinião uma limitação do seu campo de aplicação relacionado ao exame das demonstrações financeiras.

---

<sup>37</sup> O’Reilly Vicent, McDonnell, Patrick, Winograd, Barry N., Gerson, James S. e Jaenicke, Henry R.(1998): Montgomery’s Auditing, 12.ª Edição, Villey, New York, p..13

<sup>38</sup> Franco, F, Marra, E. Auditoria Contábil: Normas de Auditoria, Procedimentos e papéis de trabalho, Programas de Auditoria, Relatórios de Auditoria 3 ed. São Paulo Atlas, 2000.

O Prof. Alvarez Lopez (1989, p.47), define auditoria:

*“As palavras auditoria ou censura de contas se relacionam com a revisão e verificação de documentos contabéis, registos, livros e listagens de contas, utilizadas no processo de captação, representação e interpretação da realidade económico- financeira da empresa.”.*

Desta forma evidencia-se uma outra definição que não se limita à verificação de contas anuais, como alguns autores o fazem.

A tendência moderna representa uma evolução relativa que primeiramente se atribuía à auditoria e que se limitava ao campo de simples verificação dos registos. O conceito hoje é dinâmico e prossegue em evolução atribuindo-se à auditoria outras importantes funções, como a prevenção e deteção de fraudes, abrangendo todo o organismo da empresa e da sua administração.

Para Cassarro (1997, p 21), “ (...) a auditoria teve, tem e sempre terá uma razão básica para a sua existência: a não-lealdade, a não-confiabilidade dos seres humanos.” .

Desta forma segundo o autor, se todos nós fôssemos leais e confiáveis, não existiriam fraudes, roubos, ações dolosas, não haveria a necessidade de controlos sobre as atitudes e o comportamento das pessoas.

A proteção que a auditoria oferece à riqueza patrimonial, dando maior segurança e garantia aos administradores, proprietários e financiadores do património, evidencia a importância dessa especialidade no campo da contabilidade.

Indícios demonstrativos que podem estar a ocorrer erro ou fraude:

- Discrepâncias entre os registos contabilísticos;
- Diferenças reveladas por confirmações recebidas de terceiros;
- Número de respostas aos pedidos de confirmação direta inferiores ao esperado;
- Transações não suportadas por documentação apropriada;
- Transações não contabilizadas de acordo com instruções genéricas ou específicas da gerência; e
- Transações inusitadas no fim ou próximo do fim do exercício.

Desta forma quando se deteta algum erro, deve-se quantificar e observar a frequência deste tipo de irregularidade, e em que proporção, para que o administrador possa encontrar uma solução apropriada no combate a esse mesmo erro.

*“A única forma de identificar o risco de ocorrência de fraude nas empresas é avaliando os controlos internos existentes na mesma.”<sup>39</sup>*

Nesta medida, a solução passa, pela avaliação concreta do auditor ao sistema contabilístico e controlo interno. Para tal, o auditor deve prestar bastante atenção à atuação inadequada da administração, nomeadamente, às pressões internas e externas as quais condicionam o encontro da solução correta.

É possível dividir, no entanto, a avaliação do controlo interno em duas fases, numa primeira fase, faz-se uma avaliação geral do ambiente de controlo e dos procedimentos gerais de controlo, adotados pela administração da entidade, na segunda fase faz-se uma avaliação específica dos controlos preventivos de fraude existentes na entidade.

A inevitabilidade de deparar-se perante a existência inequívoca de fraude e/ ou erro e esse mesmo erro for suscetível de distorcer a informação de forma relevante das demonstrações financeiras, leva a que o auditor proceda de imediato à alteração dos procedimentos adotados ou mesmo optar por outros.

Desta forma torna-se bastante importante a identificação das áreas do foco de instabilidade dentro da organização. O escalonamento do risco, utilizando o método do controlo de avaliação de risco, permitirá ao auditor elaborar um questionário e enviar ao respetivo departamento.

Nas situações em que a fraude e/ou erro não for detetado pelo controlo interno ou não estiver incluído nas informações da administração, deve-se reconsiderar a avaliação de risco e a validade dessas informações.

No combate à fraude, enquanto profissional idóneo e isento, o auditor torna-se um forte aliado na persecução de uma economia justa e igualitária. Desta forma, deve planear o trabalho de campo estabelecendo qual a natureza, extensão, a profundidade e oportunidade dos procedimentos que pretende adotar, com vista a atingir o nível de segurança desejado, tendo em conta que para a determinação do risco da auditoria e a

---

<sup>39</sup>X Congresso contabilidade Auditoria de fraude: instrumentos na prevenção de fraudes contra as empresas (2004, p.10)

definição dos limites de materialidade, que lhe permita expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

A correta e apropriada opinião sobre as demonstrações financeiras, apenas é passível de ser alcançada, se o auditor adquirir um conhecimento prévio e suficiente da entidade e do seu negócio.

A aquisição de conhecimento prévio prende-se sobretudo pela recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilísticos e do controlo interno, e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade.

Para prevenir esses tipos de comportamentos fraudulentos, de entre vários realçam-se os seguintes cuidados a serem tomados no âmbito do trabalho de auditoria.

- Verificar se a contabilidade está correta ou se as operações estão a ser registadas; e
- É vantajoso que as auditorias ao nível externo e interno trabalhem de forma integrada, aplicando programas de prevenção, não sendo recomendável, porém, que seja utilizada apenas a auditoria externa, pois mesmo que esta identifique um crime corporativo, dificilmente os seus profissionais saberão lidar com o problema, já que lhes falta um subsídio de perícia contabilístico para trabalhar com o caso judicial.

### **3.2.2. Mecanismo de Controlo e Prevenção**

Tendo presente que a fraude é um problema bastante significativo, e a sua prevenção e deteção por si só é um problema de difícil resolução.

Desta forma, o primeiro obstáculo começa quando não se consegue garantir com precisão os resultados, ou seja, conseguindo-se apenas garantir que se encontram todos os casos de fraude.

A possibilidade de minimização da ocorrência de fraude é possível através de mecanismos de controlo e prevenção, os quais, permitem o entendimento das razões que levam à sua ocorrência, pela identificação das áreas de negócio com maior risco e pela implementação de procedimentos que visem reduzir a vulnerabilidade destas mesmas áreas.

Abordar esta problemática envolve analisar três vertentes:

- As razões para o aparecimento de motivos, para a prática de fraude;
- Assegurar que não surgem oportunidades para a ocorrência da prática de fraude, levando a entidade fraudulenta a acreditar que poderá ser apanhada e que as potenciais recompensas do ato não justifiquem o risco; e
- Promover uma cultura antifraude, diminuindo desta forma a racionalização e estimulando a identificação do indivíduo, potencialmente fraudulento e a organização.

Na grande maioria das situações os meios utilizados para a extinção de um fenómeno, consubstanciam-se em meios reativos, ou seja precedentes à ocorrência dessa mesma situação.

No combate à fraude a palavra chave é a prevenção. Desta forma de nada serve utilizar os meios reativos como a deteção e a investigação, se a fraude já ocorreu.

Para o combate é necessário evitar primeiramente que esta ocorra. Para a prevenção é necessário a elaboração e execução de um Plano de Gestão de Fraude.

Um Plano de Gestão de Fraude, contempla 3 componentes essenciais, cuja forte relação entre a Tecnologia, a Organização e os Processos traduz-se no sucesso do plano. Desta forma podem ser utilizados diversos meios no seu combate, que em conjunto previnem a ocorrência de incidentes de fraude. Alguns desses meios podem ser:

- Existência de um código de ética;
- Formação/Comunicação;
- Política antifraude, formal e conhecida, revista com frequência;
- Existência de controlos internos;
- Auditorias (externas e internas);
- Mecanismos de notificação; e
- Sistemas de Monitorização e Deteção de Fraude.

São inúmeros, os mecanismos de controlo utilizados no combate e na prevenção da fraude, entre os quais destacámos:

- Desenvolvimento da matriz do risco de negócio;
- Implementação do controlo interno, validação da equipa de auditoria; análise de risco de fraude; e
- Acompanhamento e controlo de investimentos em atividades críticas, tais como a construção, logística e manutenção.

Percebe-se que os mecanismos anteriormente elencados são importantes; as organizações devem considerar o desenvolvimento das suas atividades de forma segura, contribuindo para um maior controlo da fraude.

### **3.2.3. O papel dos Auditores no combate à fraude**

De acordo com a *International Standard on Auditing (ISA) nº240 – “The auditor’s Responsibility to Consider Fraud in a Audit o Financial Statements”* – emitida pela *International Federation of Accountants (IFAC)*, o termo fraude refere-se a um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos entre os quais a gerência, empregados, etc., que resulte num erro de apresentação nas demonstrações financeiras.

Ao auditor, tem-lhe sido atribuído um enorme papel no combate à fraude ao longo dos tempos.

Segundo Dicksee (1905, p.22), “ (...) a procura do auditor por fraudes deve ser incansável e constante.”. Desta forma, cabe ao auditor o planeamento, a execução de uma auditoria com ceticismo profissional, considerando o facto de que os procedimentos de auditoria que sejam eficazes para detetar erros poderão contudo, não ser os mesmos para detetar fraudes.

Historicamente, foi a partir do século XIX que a responsabilidade dos auditores na deteção de fraudes começou a sofrer diversas mutações não deixando, no entanto, de desempenhar um papel central na auditoria.

A partir de 1920, os profissionais de auditoria foram afastando da sua esfera de responsabilidade a deteção de fraudes, argumentando que a prevenção e a deteção de fraudes eram da responsabilidade dos gestores das empresas e que o objetivo da auditoria é o de concretizar as demonstrações financeiras.

O crescimento dimensional e complexo das empresas, e as nevrálgicas alterações sócio-económicas permitiram o desenvolvimento e a criação de sistemas de controlo interno, cada vez mais eficazes, de tal modo que, são mecanismos cruciais no âmbito da prevenção e deteção de erros e ou irregularidades nos registos contabilísticos.

O reflexo das mudanças sócio-económicas, no âmbito dos relatórios de auditoria deslocaram os seus objetivos da simples deteção de fraudes para a verificação da verdade e razoabilidade da informação contida nas demonstrações financeiras, para que estes pudessem ser instrumento fiável para a tomada de decisão.

Os anos 80 foram pródigos na mudança contínua na posição dos auditores em relação à deteção de fraudes. Esta mudança é provocada pelos cada vez mais frequentes casos de fraude na empresa e pelo crescente criticismo por parte da sociedade em relação ao papel e às responsabilidades do auditor neste campo.

*The Statement of Auditing Standards (SAS) nº1* sustenta que o auditor tem a responsabilidade de planear e realizar a auditoria de modo a obter uma segurança razoável de que os relatórios financeiros estão livres de distorções materialmente relevantes, causados por erros ou fraudes.

Assim sendo, ao auditor é-lhe imputado segundo Singleto (2006, p.41):

- Compreensão das características e sinais de alerta de fraude;
- Avaliar o risco de ocorrer uma fraude nas demonstrações financeiras materialmente relevante; e
- Planear e desenvolver a auditoria no sentido de obter uma garantia razoável que as demonstrações financeiras estão livres de inexatidões causadas por erro ou fraudes.

Contudo, o auditor não tem responsabilidade de planear e realizar uma auditoria de modo a obter uma segurança razoável acerca das distorções, causadas por erros ou fraudes, não materialmente relevantes.

Neste propósito, o grau de ceticismo implícito na auditoria é, segundo Arens e Loebbecke (1997, p.142-144), uma atitude que inclui um questionar permanente e uma avaliação crítica da prova de auditoria. Não devendo o auditor presumir que os órgãos de gestão da empresa são desonestos, mas deve considerar essa possibilidade.

Pesa embora, o facto de ser da responsabilidade da gerência garantir um adequado controlo interno, contudo tal situação é suscetível de sobreposição aos controlos internos, e ocultação dos seus atos, por parte dos gestores. Sendo esta situação segundo, Arens e Loebbecke (1997, p.142-144), por natureza, de difícil deteção.

Adicionalmente, ao problema da deteção de fraudes surge o facto de o auditor raramente encontrar quaisquer indícios. Apesar das dificuldades inerentes à deteção de fraudes, existe entre os auditores a opinião de que devem investigar fraudes dos órgãos de gestão, como afirmam Benau e Arcas (1996, p.66).

Uma opinião mais ampla tem Knuston (1994, p.32), que defende que os profissionais de auditoria parecem concordar que determinados tipos de fraude não devem ser objeto da preocupação dos auditores. No entanto, refere que a descoberta de fraudes por parte dos órgãos de gestão deve estar no topo das prioridades dos auditores.

O papel dos auditores na deteção e relato de fraudes é uma questão central na problemática das diferenças de expectativas em auditoria, não sendo, contudo, um assunto pacífico no seio dos profissionais de auditoria.

A par do trabalho desenvolvido pelo auditor surge o conceito de *diferenças de expectativas*, definido por vários autores da seguinte forma:

Liggio (1974, p. 27-44), considerado como pioneirismo na utilização do conceito, definiu como as diferenças entre o desempenho dos auditores e o idealizado pelos utilizadores da informação financeira.

Guy e Sullivan (1988, p.36), Harris e Marxen (1997, p.160) e Wolf et. Al. (1999, p.470) definem de expectativas como as “*diferenças entre o que o público e os utilizadores da informação financeira crêem que são as responsabilidades dos auditores e o que os auditores pensam ser as suas responsabilidades.*”.

No entanto, alguns autores, como é o caso de Porter (1991, p.50), Parker e Reilly (1996, p.58) e Boyd et al. (2001, p.56), defendem que estas definições não clarificam exatamente o problema, uma vez que não têm em conta a impossibilidade de os auditores poderem não ser capazes de atingir os objetivos que a sociedade espera e pressupõem que estes objetivos são atribuídos com razoabilidade.

Esquemas fraudulentos podem consubstanciar-se, não raras vezes, em moldes de sofisticação tal, cuja sua cuidada e organizada conceção permite ocultar e/ou adulterar a

informação, tais como: falsificação de documentos, registo de transações não efetuadas, ou declarações feitas ao auditor de forma indevida e intencional. Estas situações são mais difíceis de detetar quando acompanhadas de conluio.

A capacidade de o auditor detetar uma fraude depende de fatores tais como: habilidade do executor, frequência e extensão da manipulação, grau de conluio envolvido; dimensão relativa das quantias individuais manipuladas e qualidade dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar as oportunidades potenciais da fraude a ser praticada, é difícil determinar se distorções em áreas de julgamento, tais como estimativas contabilísticas, são causadas por fraude ou erro.

Com efeito, a fraude e a responsabilidade pela sua deteção e relato estão associadas ao desempenho do auditor. Assim, quando este emite um relatório sem reservas sobre as demonstrações financeiras de uma empresa, e esta pouco tempo depois declara falência, o seu papel e utilidade são postos em causa.

O órgão de gestão é responsável pelo controlo interno da entidade e pela preparação das demonstrações financeiras. Consequentemente, o auditor deve efetuar indagações a este órgão com respeito à própria avaliação pelo órgão de gestão do risco de fraude e dos controlos em vigor para a detetar.

As responsabilidades legais do auditor perante um ato fraudulento podem variar consoante o país e as circunstâncias em que ocorrem. Em determinados países, o auditor tem o dever de divulgar as distorções materiais às autoridades, nos casos em que o órgão de gestão e os encarregados da governação não tomem medidas corretivas.

### **3.3. Controlo Interno**

As organizações, independentemente da sua forma legal ou sector atividade onde atuam, são constituídas com um propósito específico, o cumprimento de objetivos de negócios, os quais podem ser de diferentes naturezas.

Pesa embora o fato de estarem inseridas no mercado ficam sujeitas a uma série de fatores internos e externos que podem condicionar o alcance dos objetivos definidos.

Nesta medida, o controlo interno é também influenciado pelo meio envolvente da organização pelo que é importante ter-se atenção a todos os fatores relacionados com condicionantes sectoriais, legislativos e regulamentares.

De acordo com o IFAC (2008 §11), os aspetos relevantes numa abordagem inicial ao controlo interno são, *os factores sectoriais, reguladores, e outros externos relevantes; a natureza da entidade.*

- **Nos factores relevantes sectoriais** (IFAC, 2008 §A15) devem incluir-se condições tais como o ambiente competitivo, relacionamentos com fornecedores e clientes e desenvolvimentos tecnológicos (nomeadamente o mercado e a concorrência);
- **Nos factores reguladores relevantes** (IFAC, 2008: §A 17) que influenciam a atividade da organização, deve ter-se em conta o ambiente regulador. *O ambiente regulador abrange, entre outras matérias, a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e o ambiente legal e político; e*
- **Nos outros factores externos** (IFAC, 2008 §A 20) que poderão influenciar a atividade das empresas podem incluir condições económicas gerais, taxas de juro e disponibilidade de financiamento e inflação ou revalorização monetária, preço de matérias-primas, entre outras.

A atual conjuntura económica, caracterizada pela vulnerabilidade do mundo empresarial é um terreno fértil para o aparecimento de grandes ameaças e riscos para todas as organizações. O combate a estas ameaças, apenas é possível se as próprias empresas desenvolverem um conjunto de mecanismos que lhes permitam acompanhar a volatilidade dos mercados para que, desta forma, permaneçam atualizadas.

*“Uma das melhores defesas contra o insucesso do negócio e um importante condutor do desempenho do negócio é um controlo interno forte. Isto é verdade para todas as organizações.”<sup>40</sup>*

Foi neste contexto que se desenvolveu o controlo interno, tendo em vista minimizar os riscos que ameaçam o cumprimento dos objetivos das organizações.

O controlo interno é frequentemente definido com sendo um processo conduzido pela gestão de topo e realizado por qualquer dos colaboradores de uma organização, desenhando de forma a obter garantias de cumprimento de objetivos.

*“Um bom controlo interno é um dos mais efectivos dissuasores da fraude...”*  
McDonough, W. (2004, p.1).<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Disponível em: [www.oroc.pt/gca/?id=895](http://www.oroc.pt/gca/?id=895); *Novo Estudo da IFAC trata do controlo Interno numa Perspectiva com Base no Risco e o Papel dos Auditores que Exercem a sua Actividade nas Empresas.*

Assim de acordo com a (IFAC, 2008 §A40), *O controlo interno é concebido e mantido para tratar riscos de negócio identificados que ameacem a consecução de qualquer dos objectivos da entidade que respeitem:*

- *Eficácia e eficiências das operações;*
- *Fiabilidade do reporte financeiro; e*
- *Cumprimento com leis e regulamentação aplicável.*

São vários os autores e organismos que se debruçam sobre esta temática, e de uma forma ou de outra, estudam e tentam definir o conceito de controlo interno.

A IFAC (2008: § 4 c), define o controlo interno como *o processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objectivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia eficiência das operações, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.*

A IFAC/PAIB, (2006, p.4) conclui que a *Turnbull Guidance, Guidance for Directors on the Combined Code*, defende uma opinião semelhante à da NIR, mas apresentado o sistema de controlo interno como um veículo de auxílio e de ajuda à consecução de determinadas metas.

As definições supracitadas comprovam a importância do controlo interno dentro de uma organização, tornando-se evidente para o desenrolar de todas as operações da empresa, e por conseguinte para a sua sobrevivência e crescimento.

A importância do controlo interno fica, na sua essência, resumido pelo sistema que garante que os processos ocorreram dentro do pré-estabelecido. *Charles Horngren* realça de igual forma o sistema de controlo interno, nomeadamente, como, uma forma de alerta para a ocorrência de eventuais desvios. O autor estabelece o controlo interno como sendo o conjunto de *métodos e processos com intuito de prevenir e detectar erros e irregularidades e promover a eficiência operacional.*

De acordo com Charles Horngren, refere ainda que sendo o controlo interno um importante mecanismo para a prevenção e deteção de erros e irregularidades, não implica que um sistema de controlo interno eficaz possa terminar, muitas vezes, devido a um efeito dissuasor face a possíveis ações que possam prejudicar a empresa. Havendo

---

<sup>41</sup> Gomes. E.R. (2005). *A importância do controlo interno*. p.1.

um controlo rigoroso das diversas operações a probabilidade de ocorrência de erro ou fraude é inferior.<sup>42</sup>

Franco e Marra (2011, p.267) dão especial realce à grande utilidade dos mecanismos de controlo, afirmando que o controlo interno abrange todos “ (...) os *instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos no seu património.*”

Assim, o controlo interno representa o conjunto de métodos, procedimentos e rotinas, dentro de uma organização, visando a proteção de ativos, a elaboração de informação financeira fidedigna e o auxílio ao órgão de gestão na condução equilibrada do negócio da empresa.

É uma realidade indiscutível o facto de a inexistência ou ineficácia do controlo interno tornar mais propício a ocorrência de erros e fraudes dentro de uma organização. Contudo, não é menos verdade que um sistema de controlo interno saudável não implique que a empresa esteja imune a eventuais riscos.

*“Controlo interno é um processo. É um meio para atingir um fim, e não um fim por si só.”* COSO.<sup>43</sup>

A confiança envolta do controlo interno, permite ao auditor estabelecer o aprofundamento necessário, segundo a sua ótica para ter uma boa condição de avaliar as demonstrações financeiras levando em consideração o custo benefício das mesmas.

No âmbito da avaliação das demonstrações financeiras, encontram-se à disposição do auditor, um conjunto de ferramentas de análise de risco as quais permitem decompor o perfil de risco de uma entidade, que se encontra a ser objeto de análise de auditoria.

A decomposição do perfil do risco é a base à definição da estratégia de auditoria, devendo desta forma o mix de procedimentos de conformidade (análise do controlo interno) e procedimentos substantivos (análise final), serem considerados na fase de execução da auditoria.

Nesta fase torna-se necessário e imprescindível a avaliação do risco de controlo (RC) de forma a quantificar ou qualificar a incapacidade do sistema de controlo interno (SCI)

---

<sup>42</sup>Disponível em: [http://wps.prenhall.com/wps/media/objects/3266/3344577/glossary/horn\\_5ce\\_glossary.pdf](http://wps.prenhall.com/wps/media/objects/3266/3344577/glossary/horn_5ce_glossary.pdf).

<sup>43</sup> Disponível em: [www.coso.org/key.htm](http://www.coso.org/key.htm).

implementado por uma entidade em prevenir e detetar a ocorrência de potências distorções materialmente relevantes, com intuito de utilizar essa mesma avaliação na determinação do risco de deteção de auditoria (RA) desejado.

Os objetivos de implementação de um sistema de controlo interno são:

- A confiança e integridade da informação;
- A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- A salvaguarda dos ativos;
- A utilização económica e eficiente dos recursos; e
- A realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas.

Um bom conhecimento do SCI, por parte do auditor, juntamente com as avaliações do risco inerente (RI) e do RC e outras considerações dará possibilidade ao revisor/auditor de:

- Identificar os tipos de potenciais distorções materialmente relevantes que possam ocorrer nas Demonstrações Financeiras;
- Considerar fatores que afetem o risco de distorções materialmente relevantes; e
- Conceber procedimentos de revisão/auditoria apropriados.

A elaboração de um sistema de controlo interno é algo imprescindível, mesmo que elaborado de uma forma menos formal ou sistematizado. Assim, nenhuma empresa por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter elaborado um sistema de controlo interno.

Do ponto de vista da auditoria externa, o mesmo é dizer que nenhum trabalho deveria realizar-se sem que fosse efetuada uma análise e teste aos sistemas instituídos.

### **3.4. Limitações à auditoria**

Inevitavelmente, no âmbito do trabalho de auditoria verificar-se-ão limitações sendo, na maior parte das situações, impossível evitar que ocorram distorções relevantes de fraudes e erros.

Em auditoria, o conceito de materialidade assume um papel preponderante correspondendo ao erro máximo admissível pelo auditor no relato financeiro, de forma a que, por um lado, não ponha em causa a imagem “verdadeira e apropriada” da

informação financeira, como também, por outro, não influencie as decisões ou juízos de valor dos respetivos utilizadores.

A definição de materialidade segundo, *Financial Accounting Standards Board (FASB)*, no seu *Statement of Financial Accounting Concept* nº2, citada por Rezaee<sup>44</sup> (2002, p. 239) e Hopwood, Leiner e Young (2008, p. 86) é a seguinte:

*“A magnitude de uma omissão ou erro na informação financeira que, à luz da respectiva envolvente e/ou circunstâncias em que ocorre, torna provável que o julgamento ou juízo de valor de uma pessoa, numa base de razoabilidade e confiança acerca da informação financeira venha a ser alterado ou influenciado por essa mesma omissão ou erro.”*

Ainda na opinião de Hopwood, Leiner e Young (2008, p.86), *“ O objectivo do auditor é determinar se a informação financeira está livre de inexactidões materiais, sejam elas devido a erro ou fraude.”*

Desta forma, a materialidade e a subjetividade da análise por parte do auditor, acaba por consubstanciar-se numa evidente limitação da auditoria, uma vez que no desenvolvimento do seu trabalho, o auditor apenas se preocupará com o que é materialmente relevante.

A este nível é de realçar, ainda uma situação que pode ocorrer e que se prende com o facto de o auditor, no âmbito do seu trabalho, não corrigir as demonstrações financeiras de algum erro e/ ou fraude existente, e este for materialmente relevante.

Esta situação não quer dizer que o auditor não cumpriu com as normas de auditoria a que está adstrito, porque o que vai permitir a averiguação são os procedimentos adotados nas mais diversas circunstâncias.

Outra limitação implícita da auditoria é a obtenção de um nível de segurança razoável, no âmbito do trabalho executado pelo auditor.

Goldwasser, D. (2005, pp.28-31), refere que a metodologia atualmente usada pela auditoria baseada no risco está longe de ser uma ciência exata e que é duvidoso que os auditores consigam quantificar todos os riscos de uma auditoria, muito menos eliminá-los.

---

<sup>44</sup> Rezaee, Zabihollah. 2002. *Financial Statement Fraud - Prevention and Detection*. New York: John Wiley & Sons./ Hopwood, William, Jay Leiner, and George Young. 2008. *Forensic Accounting*. New York: McGraw-Hill.

No entender de Golden, Skalak e Clayton (2005, p.25), deve-se a 2 razões:

- **A natureza da evidência da auditoria:** Deve-se sobretudo ao facto de a auditoria testar seletivamente apenas uma parte da informação, utilizando para tal técnicas de amostragem. O alcance de uma eficiência absoluta de auditoria seria apenas possível, se fosse feito uma análise integral a todos os registos da empresa.
- **A natureza e características da Fraude:** A segunda razão apontada pelos seguintes autores, envolve características da fraude. Golden, Skalak e Clayton (2005:37) referem “ (...) *particularmente a fraude baseada em conluio entre os gestores executivos ou que implica a falsificação de documentos.*”.

Sublinhando que a fraude, por natureza, está “enterrada” em contas, extratos e balancetes secundários, normalmente dissimulada no meio de muitas outras transações. Ou seja, mesmo a revisão integral dos registos poderia não impedir a existência de fraudes.

Nesta medida os auditores têm consciência destas limitações e, por este facto, têm vindo a recusar a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude.

Esta responsabilidade primária, suportada nas próprias normas de auditoria subsiste no órgão de gestão.

No trabalho de auditoria, o risco de não se encontrar distorções às fraudes é bem maior do que o do erro pois por um lado a fraude resulta de atos planeados e projetados, com o claro intuito de enganar, ou prejudicar alguém como, por exemplo, a falsificação, ao contrário do erro, que é resultante de atos involuntários, por desconhecimento próprio.

Mesmo existindo um sistema contabilístico e de controlo interno que permita a diminuição das distorções resultantes de fraude e/ou erro, irá existir sempre algum risco, pois não existe um sistema, nem controlo interno eficiente que impeça a fraude.

Contudo, as limitações da auditoria resultam, regra geral, de um fraco sistema de controlo interno (SCI) existente na entidade, devido a:

- Interesses da própria gestão da empresa na manipulação da informação;
- Concentração de funções nas pequenas empresas;
- Falta de competência e/ou de integridade moral das pessoas com responsabilidade na empresa;
- Análise do custo/benefício do CI;

- Utilização da informática;
- Incerteza e complexidade crescentes nos negócios; e
- Materialidade.

Todavia, um sistema contabilístico e um sistema de controlo interno podem, também, demonstrar-se ineficazes contra a fraude em situações que se verifique conluio entre os empregados ou cometida pela própria administração. A este nível torna-se mais difícil ao auditor a sua deteção, uma vez que o propósito da implementação de um sistema de controlo interno é principalmente como meio de deteção de erros e/ou fraudes, e não como disfarce a origem das mesmas.

De salientar que ao nível superior hierárquico, é mais suscetível a ocorrência de burla nos controlos internos que previnam a fraude por parte de outros empregados, por exemplo, instruindo subordinados para registrar transações incorretamente ou ocultá-las, ou ainda ocultar informações relativas as transações.

### **3.5. Comunicações de Fraudes**

O tema da fraude é um tema demasiado controverso e o âmbito da responsabilidade do auditor pela prevenção e deteção de fraude tem sido alvo de forte discussão e reflexão nos últimos tempos.

*“As fraudes descobertas nas últimas décadas do século XX provocaram uma grave crise de confiança no sistema de relato financeiro e no papel dos auditores. O aumento do número de alegações de fraude contribuiu largamente para que as preocupações se voltassem para a qualidade das demonstrações financeiras.”<sup>45</sup>*

A década de 90 ficou marcada pelos inúmeros esforços para melhorar a eficácia dos auditores e gestores na prevenção da fraude de relato financeiro. Os esforços desenvolvidos permitiram aos auditores o desempenho de um papel fundamental na deteção de fraude de relato financeiro.

De acordo com a ISA 240 (clarificada), “ A responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras”, os dois tipos de fraude mais relevantes para o auditor são as distorções resultantes de relato financeiro fraudulento e da apropriação indevida de ativos.

---

<sup>45</sup> Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Auditoria.pdf>.

Se no âmbito da sua análise o auditor identificar a ocorrência de uma fraude concreta ou indícios sobre a sua ocorrência, este deve comunicar, tempestivamente ao órgão de gestão a sua natureza e extensão, com a finalidade de informar a sua responsabilidade pela prevenção e deteção de fraude de matérias relevantes.

Pesa embora o dever profissional adstrito ao auditor de confidencialidade das informações do cliente, esse mesmo dever pode, se necessário, ser quebrado em circunstâncias pontuais.

Segundo Singleto et al. (2006), ao auditor em situações de fraude são imputados os seguintes deveres:

- Delegação de responsabilidade significativa à equipa de auditoria experimentada e treinada na avaliação de risco de fraude;
- Relatar todos os exemplos de fraude ao adequado nível hierárquico da gestão;
- Obter evidências adicionais; e
- Insistir para que as demonstrações financeiras afetadas por uma fraude materialmente relevante sejam modificadas no sentido de reverter os respetivos efeitos.

Desta forma, cabe ao auditor na presença de erro/ fraude adaptar os seus procedimentos ou aplicar nomeadamente outros, se acreditar que tais fraudes ou erros podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações financeiras.

A extensão dos procedimentos depende do julgamento do auditor quanto:

- Aos possíveis tipos de fraude e/ou erro; e
- À probabilidade de que um tipo particular de fraude e/ou erro possa resultar em distorções relevantes nas Demonstrações Financeiras.

De salientar ainda que, se o auditor concluir que a fraude e/ou erro apesar de ter efeito relevante sobre as demonstrações financeiras, e tal situação não tiver sido apropriadamente refletida ou corrigida, cabe ao auditor emitir um parecer com ressalva ou com opinião adversa.

Da conexão com a natureza da fraude e com as dificuldades que o auditor se depara na deteção de distorções materiais nas demonstrações financeiras resultantes de fraude, é fundamental que obtenha uma declaração escrita do órgão de gestão (a confirmar que

divulgaram ao auditor todos os elementos necessários para que as demonstrações financeiras transmitam uma imagem verdadeira e apropriada).

## **PARTE IV**

Impacto dos sistemas de fraude na receita pública do Estado

***“Morre lentamente, quem não troca o certo pelo incerto, em  
busca de um sonho.”***

Pablo Neruda

#### 4.1. Análise do Orçamento do Estado ao nível da Receita Arrecadada

##### 4.1.1. Receita Fiscal da Administração Pública

Caracterizados por economias expostas ao comércio mundial e fortemente dependentes do sector financeiro, os países europeus, têm sentido uma particular dificuldade com a crise internacional que vigora desde 2008, sendo apenas equiparado os seus efeitos à Grande Depressão vivida em 1930.<sup>46</sup>

A dificuldade originada pela crise internacional afeta, inevitavelmente, as receitas fiscais dos países, limitando-os, desta forma no encalce do cumprimento das despesas públicas.

Ao longo dos tempos, o sistema fiscal português foi sendo caracterizado como um sistema moderno, pesa embora, vivesse num constrangimento decorrente da circunstância de a Administração Fiscal exercer a sua função de liquidação de imposto de forma positiva, mas deparar-se num momento posterior com uma barreira: a cobrança dos impostos.

Tal circunstância tornava o sistema fiscal nacional como um sistema eficiente do ponto de vista da liquidação, mas ineficaz ao que à cobrança do imposto diz respeito.

Nesta medida a carência de mais alterações estruturais, consubstancia-se numa limitação ao alcance do objetivo principal: angariar receita para satisfazer as necessidades públicas.

Os impostos e as contribuições correspondem à carga fiscal arrecadada pela Administração Tributária e que em termos gerais, podem ser distinguidas em três grandes componentes: impostos diretos, impostos indiretos e contribuições sociais efetivas e imputadas, sendo em geral receitas das Administrações Públicas Nacionais.

*Em termos globais, pode se afirmar que existe uma correlação positiva entre o nível de desenvolvimento económico e volume de receitas fiscais que se podem arrecadar; ou dito de outra forma:- quanto mais desenvolvido for um país maior poderá ser a receita fiscal que o Estado poderá arrecadar; e, inversamente, quanto menos desenvolvido for um país, mais baixo será o volume de receitas fiscais que poderão ser obtidas.<sup>47</sup>*

---

<sup>46</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009 a).

<sup>47</sup> Disponível em: [http://www.acra.pt/\\_pdf/Combate\\_a\\_FraudeEvasaoFiscal.pdf](http://www.acra.pt/_pdf/Combate_a_FraudeEvasaoFiscal.pdf).

Na prossecução do cumprimento do principal objetivo do Estado, os mais diversos governos constitucionais têm vindo a dar continuidade à estratégia de combate às ações e comportamentos indicadores de práticas de evasão e fraudes fiscais. Para tal, foram introduzidas ao longo dos tempos medidas de simplificação e de reforço à deteção dos comportamentos fraudulentos, conforme iremos constatar, visando desta forma uma efetiva justiça social e a construção de uma sociedade solidária e justa.

Segundo, o Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (R.C.F.E.F.A) de 2010, p.10:

*“O combate à fraude e evasão fiscais tem potenciado uma estreita e frutuosa colaboração entre entidades públicas com competências investigatórias, inspectivas e fiscalizadoras.”*

Das mais variadas entidades públicas, existentes, destacam-se na colaboração com a Administração Fiscal e Aduaneira, designadamente, o Departamento Central de Investigação e Ação Penal (DCIAP) da Procuradoria-Geral da República, a Polícia Judiciária (PJ) e a Unidade de Ação Fiscal (UAF) da Guarda Nacional Republicana.

No período compreendido entre os anos de 2005 a 2011, duas das três grandes componentes, que compõem a receita fiscal patentearam comportamentos diferentes, traduzindo tanto as variações distintas das respetivas base de incidência, como a eficiência na sua coleta e o impacto das diversas medidas de política orçamental.

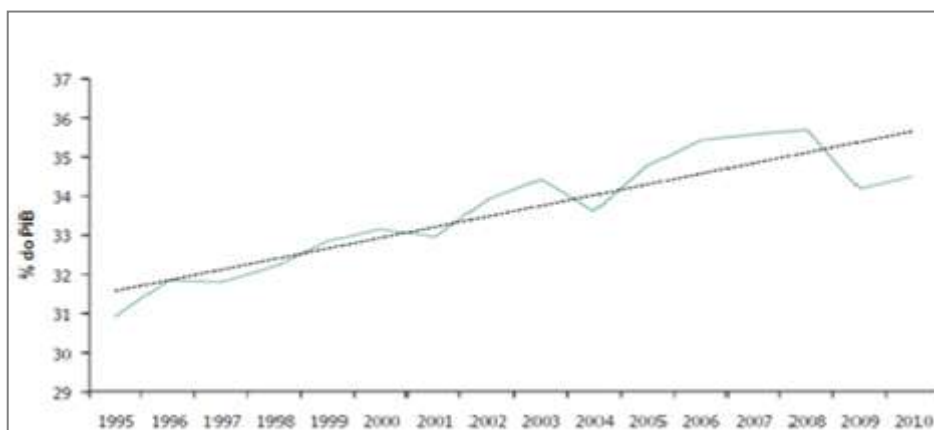
Estas medidas abrangeram desde alterações de taxas de impostos (de que são exemplo as alterações das taxas do IVA), de regimes de imposto (como foi o caso do imposto automóvel) até a receitas extraordinárias associadas à venda de créditos fiscais e a perdões fiscais parciais.

Ao longo do período em análise, verificou-se uma tendência crescente para a carga fiscal <sup>48</sup>, conforme o demonstrado no gráfico 5, em percentagem do PIB. Devendo salientar-se que mesmo quando se excluem da carga fiscal as contribuições sociais imputadas, ainda assim se verifica esta movimentação. No entanto, a tendência de crescimento verificada não tem sido linear, assistindo-se nesta medida a uma redução considerável da carga fiscal no ano de 2009.

---

<sup>48</sup> Carga fiscal define-se pelos impostos e contribuições sociais efectivas (excluindo-se as contribuições sociais imputadas) cobrados pelas Administrações Públicas nacionais e pelas Instituições da União Europeia, num determinado ano e no âmbito das normas e definições estabelecidas pelo SEC95.

**Gráfico 5 - Carga fiscal**



Fonte: Instituto Nacional de Estatística.

No ano de 2011, a carga fiscal atingiu um nível máximo de 33,2% do PIB, o registo mais elevado desde 1995 e 1,7% superior ao observado em 2010.

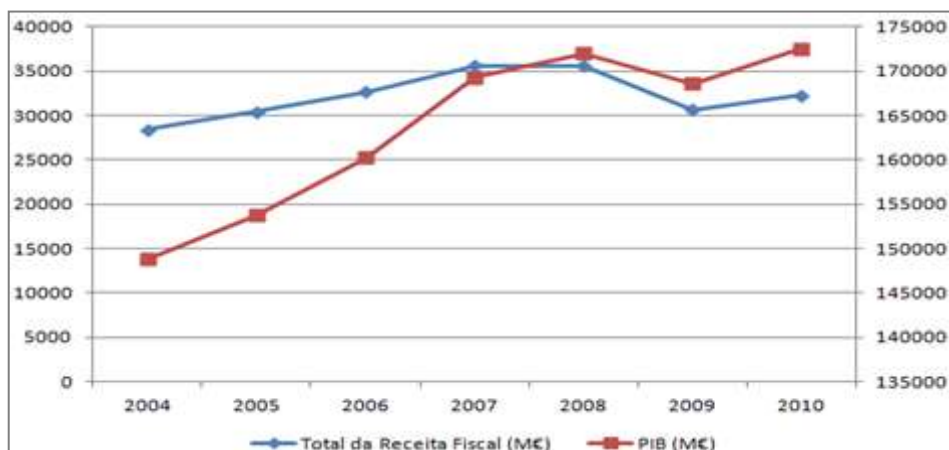
Inequivocamente, em 2009 assiste-se a um decréscimo anormal da carga fiscal em percentagem do PIB, mesmo tendo em conta a taxa de crescimento nominal negativa do produto.

A redução verificada da carga fiscal no ano de 2009 esteve em larga medida associada à redução substancial da receita dos impostos indiretos, mais intensa do que a verificada nos impostos diretos, conforme o demonstrado no apêndice 1 (em anexo).

#### **4.1.2. Evolução da receita fiscal (2005-2011) e o seu impacto na receita pública do Estado**

Ao longo do período em análise a receita fiscal do Estado patenteou uma evolução de crescimento, na ordem de 632 milhares de euros por ano, conforme se pode comprovar pelo apêndice 1 (em anexo) e gráfico 6. Contudo é de salientar que o impacto negativo verificado no ano de 2009 faz com que o valor médio anual da receita arrecadada se cifre num montante muito abaixo do que o expectável, face aos restantes períodos em análise.

**Gráfico 6 - Total da receita fiscal**



Fonte: Valores em Milhões de Euro (dados de 2009 e 2010 preliminares), via Pordata.

Efetivamente, o ano de 2009 ficou marcado pelo alcance do nível máximo de recessão económica, derivado da crise económico-financeira manifestada no ano de 2008 e que se prolonga até aos nossos dias.

**Tabela 1 - Eficiência fiscal**

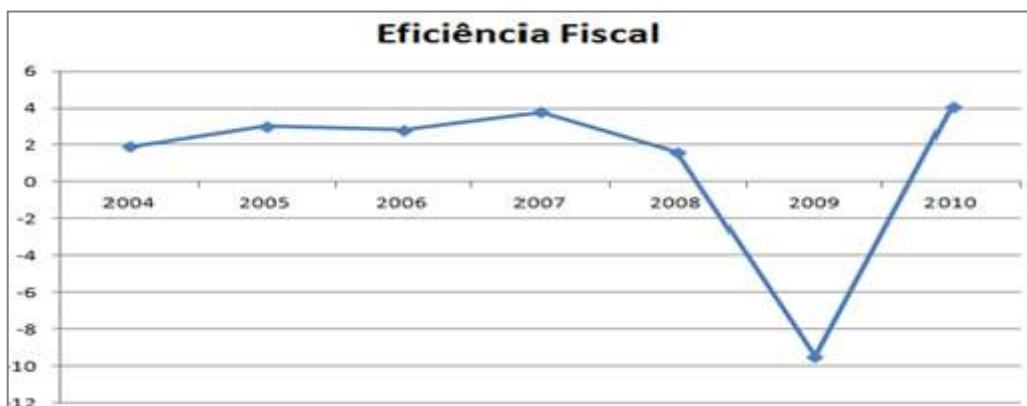
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Eficiência fiscal	3,00	2,80	3,80	1,60	-9,50	4,10	7,60

Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais (2011), Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Da análise à tabela 1, anteriormente apresentada, o aspeto mais relevante reside no facto da eficiência fiscal<sup>49</sup> registar o decréscimo de 9,5 pontos percentuais no ano de 2009, conforme o demonstrado pelo gráfico 7, ou seja, segundo o Ministério das Finanças, os progressos efetuados entre 2005 e 2008, em que o crescimento das receitas fiscais foi superior ao crescimento do PIB, foram mais que eliminados apenas num só ano, o de 2009.

<sup>49</sup> Eficiência fiscal, medida pela diferença entre a taxa de crescimento da receita cobrada pela Administração Fiscal e a taxa de crescimento nominal do PIB.

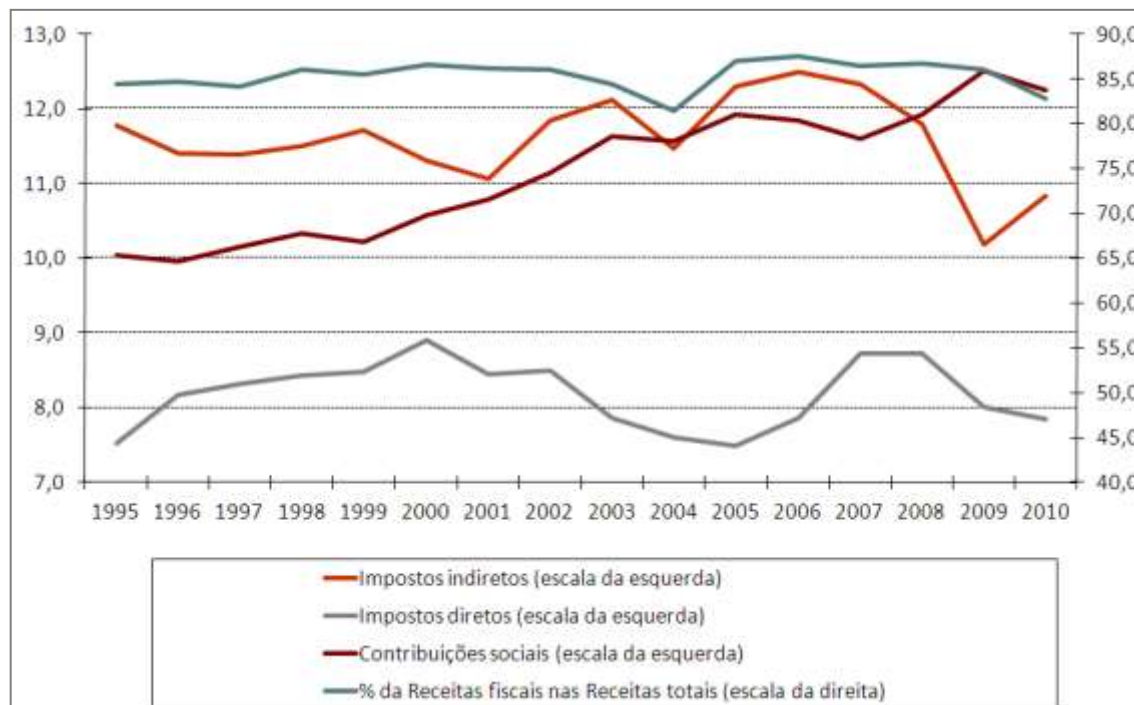
Gráfico 7 - Eficiência fiscal



Fonte: Relatório Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2010, MFAP, 2011.

Relativamente à ineficiência fiscal, apurada no ano de 2009, e de acordo com o Relatório de Atividades da Direção Geral dos Impostos, o valor apurado encontra-se associado à contração acentuada da economia portuguesa, com uma quebra de receita fiscal e contributiva de 11%, muito superior à redução nominal do PIB, na ordem dos 0,9%, conforme o gráfico 8.

Gráfico 8 - Carga fiscal (% do PIB pm) por tipo de receita fiscal e peso das receitas fiscais no total de receitas



Fonte : Anuário Estatístico Português, p.18.

Pesa embora, a contração da economia portuguesa, a opinião da CGTP-IN<sup>50</sup> é unânime ao que à situação de fuga aos impostos, diz respeito, defendendo que:

*“A situação do país terá provocado efeitos perversos e terão mesmo agravado, em 2009, a coberto da crise, situações e comportamentos oportunistas por parte de muitos contribuintes para fugirem às suas obrigações fiscais, designadamente em matéria de IVA e de subdeclaração de rendimentos, o que exige um forte combate.”.*

Relativamente ao valor apurado da eficiência fiscal em 2011, podemos constatar que o valor de 7,6% representa o mais elevado desde 2004, obtido pela diferença entre o percentual do crescimento homólogo da receita fiscal de 6% e a taxa de variação anual homólogo do PIB nominal em 2011 de -1,6%.

É ainda de referir o perentório, e unânime consenso dos diversos Relatórios de Combate à Fraude e Evasão Fiscal, ao referirem que os níveis de eficiência fiscal apurados em todo ou na sua grande parte estão associados aos bons resultados da atividade desenvolvida pelos serviços da Administração Tributária, no âmbito do combate à fraude e evasão fiscal.

Desta forma e para o ano de 2011, a estimativa das contas das Administrações Públicas, de acordo com o Relatório do Orçamento do Estado 2011, aponta para manutenção da consolidação orçamental, com o défice a atingir os 4,6% do PIB.

A evolução representa uma redução de 2,7% no défice global e de 4,1% no défice estrutural baseada na redução da despesa corrente primária (-3,4%) e, em menor grau, no aumento da receita fiscal e contributiva.

Tendo em conta o facto da estimativa traçada ter por base a evolução macroeconómica, esperada, bem como o combate à evasão e fraude fiscais praticados, para o ano de 2011 a estimativa das receitas fiscais ascende a 34.163 milhões de euros, valor que representa um acréscimo de 6,6% relativamente à estimativa de execução da receita fiscal para 2010.

Em busca de uma igualdade fiscal e como medida de desagramento do défice orçamental, ao longo dos tempos tem vindo a ser notório o esforço desenvolvido pela Administração Fiscal na arrecadação da receita pública subtraída.

---

<sup>50</sup> DIF/CGTP-IN - “Notas sobre o Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais em 2009”.

Neste âmbito, o apêndice 2 (em anexo) comprova os resultados obtido das ações desenvolvidas, pelos mais variados departamentos e organismos do estado (DCIAP; PGJ; PJ; UAF; GNR).

No período compreendido entre 2005 a 2011, e de acordo com a informação obtida pelos vários R.C.F.E.F.A é possível apurar um montante de 6.167 milhões de euros de impostos por entregar ao Estado, sendo o ano de 2009, o ano onde se registou o maior número de imposto por entregar ao Estado, aproximadamente 1.200 milhões de euros, conforme o justificado anteriormente.

No período entre 2010 a 2011 constata-se que de entre os impostos em falta encontram-se as retenções na fonte de IRS e IRC, o imposto de selo e o IVA não liquidado.

Embora já referido anteriormente, as receitas fiscais patentearam uma evolução positiva tendo os dois grandes grupos de impostos (diretos e indiretos), registado comportamentos semelhantes, pesa embora, o maior crescimento estar associado aos impostos diretos.

A evolução supracitada dos impostos diretos encontra-se associada, na sua maioria, ao crescimento de 26% do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS) e de 37% do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (IRC) no período considerado.

Já os impostos indiretos seguiram uma tendência díspar em Portugal, conforme o evidenciado pelo apêndice 1 (em anexo). De salientar o facto de este tipo de impostos representarem na estrutura de receitas públicas fiscais um peso superior a 57%.

#### ➤ **Processos de inquérito instaurados por crimes fiscais**

No período compreendido entre os anos de 2005 a 2011, o número dos processos de inquéritos instaurados por crimes fiscais, sofreu um acréscimo de 70%, conforme se pode comprovar pelo gráfico 2 e apêndice 2 (em anexo).

Confirmando a tendência dos anos anteriores é notório que a esmagadora maioria dos processos instaurados digam respeito aos crimes de abuso de confiança fiscal devido a impostos retidos na fonte como o IRS dos trabalhadores e o IVA de cliente, de montantes superiores a €7.500 (sete mil e quinhentos euros), valor a partir do qual configura-se crime, conforme o R.C.F.E.F.A referente a 2011. Numa menor expressividade, mas sem que com isso se tornem irrelevantes, surgem os crimes de fraude fiscal e os crimes de frustração de créditos fiscais, violação do segredo fiscal, burla tributária entre outros.

Segundo (Almeida, 2012) citado em Colaço (2012, p.2), os dados divulgados sobre o número de processos instaurados não são surpreendentes uma vez que “refletem a situação do País” e “as dificuldades que as empresas têm em financiar-se”. Parece ser perceptível, que o que está em causa são “problemas de tesouraria”, que levam as empresas a recorrerem a este tipo de comportamento em último caso, acentuando desta forma um fenómeno que até aqui não tinha tanta expressão.

Ao longo do período em análise, e de acordo com a informação divulgada pelos R.C.F.E.F.A, verificam-se em resultado da intensificação da investigação criminal por parte da DGCI, um contínuo aumento dos processos instaurados de crimes fiscais, à exceção dos decréscimos ocorridos nos anos de 2007 e 2010.

Apesar de se apresentar em menor dimensão face o verificado no ano de 2010, o decréscimo ocorrido no ano de 2007 em 159 processos, poderá ser justificado pelas medidas de exclusão da responsabilidade criminal introduzidas no RGIT em 2005 e 2006.<sup>51</sup>

O ano de 2009 ficou marcado pelo maior aumento dos processos inquéritos instaurados cerca de 8.250 inquéritos crime, mais 49,4%, face aos processos abertos em 2008. Relativamente aos processos concluídos os mesmos ascenderam a 5.023 mais 20,11% face o período homólogo.

O decréscimo de 1.677 processos instaurados, no ano de 2010, foi na realidade o maior decréscimo no período em análise. De salientar o impulso verificado na eficiência no sancionamento dos crimes fiscais ficou a dever-se ao PERINQ (Plano Extraordinário de Recuperação de Processos de Inquérito Criminal).

*“O PERINQ tem por objecto dotar a DGCI de uma forte capacidade de acção no combate ao crime de abuso de confiança fiscal, com auxílio de novas funcionalidades.”<sup>52</sup>*

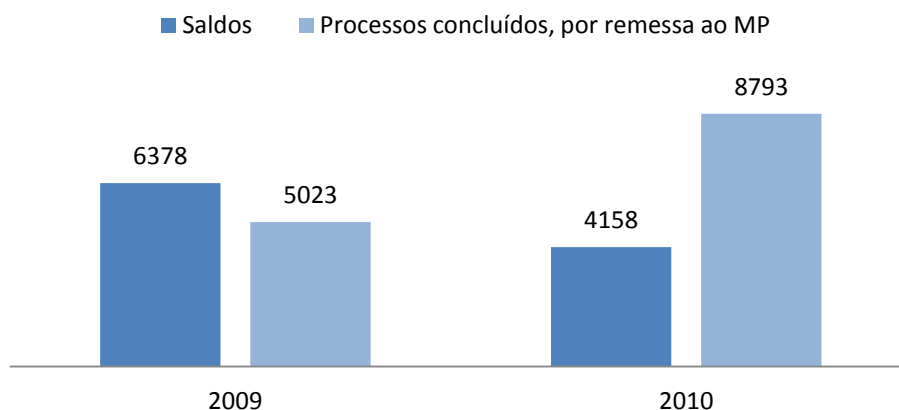
Por outro lado, se analisarmos o apêndice 2 (em anexo) e gráfico 9, sobressai que o número de processos concluídos em 2010 (8.793) é bastante superior ao registado no período homólogo (5.023), tendo o saldo final registado uma diminuição de 2.220 processos (34,81%).

---

<sup>51</sup> Efectivamente, a Lei nº60-A/2005, de 30/12 (OE 2006) havia aumentado o limiar de 7 500€ para 15 000€ para efeitos de não punição dos factos tipificados como crime de fraude fiscal. O mesmo diploma procedeu igualmente ao aumento de 1000 para 2000€ do valor da prestação tributária em falta com vista a permitir a extinção da responsabilidade criminal decorrente da prática de crimes de abuso de confiança fiscal. Finalmente, a Lei nº 53-A/2006, de 29/12 (OE 2007) aumentou as condições de que se faz depender a punição pela prática do crime de abuso de confiança fiscal.

<sup>52</sup> Relatório de *Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira*. 2010, p. 73.

**Gráfico 9 - Instauração em 2010, por tipo de crime**



Fonte: Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2010.

Relativamente ao ano de 2011 a Administração Tributária (AT) intensificou a investigação criminal, tendo neste mesmo ano sido instaurado 7.182 inquéritos crimes, mais 9,3% face aos processos abertos em 2010, e concluídos 7.917.

Do total destes processos a maior fatia cabe também ao crime de fraude (9,5%) e fraude qualificada (2,7%).

Segundo os dados avançados no R.C.F.E.F.A de 2011<sup>53</sup> é possível constatar que a esmagadora maioria dos processos instaurados em 2011, respeitam ao crime de abuso de confiança (84,68%), já o crime de Fraude tipificado no artigo 103.º do RGIT representa apenas 9,45% do total dos processos instaurados.

Também ao nível das denúncias por fraude e evasão fiscais verificou-se um aumento de 17% face o ano passado, tendo sido rececionadas 3.781 denúncias de situações presumivelmente irregulares, face às 3.232 recebidas em 2010. As informações tiveram origem em particulares e em informações ou relatórios elaborados por diversas entidades.

Ao nível do crime de fraude fiscal, durante o ano de 2007, foram deduzidas acusações no DCIAP, de acordo com o R.C.F.E.F.A. de 2007 que resultaram em pedidos civis de indemnização correspondentes aos impostos evadidos (essencialmente IVA), no montante global de 16.433 milhões de euros.

Com vista à salvaguarda dos interesses do Estado, durante o ano de 2007, dos inquéritos pendentes no DCIAP por crimes tributários foram apreendidos fundos e outros bens,

<sup>53</sup> Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira. 2011, p. 99.

relacionados com a prática de crimes de fraude fiscal, cujo montante global ultrapassa os 1.233 milhões de euros.

Da “*operação furacão*” conhecida pela averiguação de alegados crimes de fraude fiscal e branqueamento de capitais, no sector bancário (BES, BCP, BPN e Finibanco) e nos mais diversos ramos de atividade económica, foi possível apurar as dívidas fiscais que se traduziram na recuperação da Fazenda Nacional de um montante global de cerca de 34.360 milhões de euros relativos a IRC e IRS.

O apêndice 2 (em anexo) permite constatar os valores relativos a crimes tributários em processos acusados ou pendentes no DCIAP no ano de 2007.

### **Impostos diretos**

Conforme o referido anteriormente, os impostos diretos, caracterizados como impostos que incidem diretamente sobre o rendimento, quer das pessoas singulares quer das pessoas coletivas, no período em análise patentearam uma evolução positiva de 29,69% face o ano de 2005.

**Tabela 2 - Receita fiscal (Impostos diretos)**

Receita fiscal	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	REAL	REAL	ESTIMATIVA	REAL
Impostos diretos	11.551,00	12.410,00	14.220,00	15.278,20	13.489,40	13.463,90	14.981,30

Fonte: Elaboração própria.

Ao longo do período em análise, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) foi o que mais se destacou representando, no ano de 2011, 65,79% do total dos impostos diretos.

- **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)**

Ao nível do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), durante o período compreendido entre os anos de 2005 a 2011, este imposto evoluiu de forma sustentada numa média de 571,72 milhares de euros por ano. Do período considerado, destacam-se as evoluções nos anos de 2007, 2008 e 2011, e de forma negativa o decréscimo verificado no ano de 2009, o qual, afeta diretamente a média de crescimento anual.

**Tabela 3 - Receita fiscal (IRS)**

Receita fiscal	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	REAL	REAL	ESTIMATIVA	REAL
IRS	7.750,00	8.220,00	8.770,00	9.339,40	8.950,90	9.100,00	9.794,90

Fonte: Elaboração própria.

Para o ano de 2007, o Relatório do O.E previa<sup>54</sup> que a receita do IRS atinge-se os 8.600 milhões de euros traduzindo, desta forma, um aumento de 4,6% face á estimativa de execução da receita em 2006. De salientar, no entanto, que a estimativa obtida ao nível do IRS ascendeu a 8.770 milhões de euros, um montante superior ao previsional em 170 milhares de euros.

A eficiência obtida, ao nível do IRS, encontra-se associada às mais variadas alterações adotadas em sede de IRS, destacando-se a aceleração dos procedimentos de liquidação de IRS relativamente a contribuintes que não entreguem a declaração de rendimentos.

Sendo a receita do IRS, fundamentalmente, arrecadada através do mecanismo de retenção na fonte, tal situação constitui uma área de risco elevado, pelo que o adequado acompanhamento das autoridades competentes torna-se imprescindível.

A imprescindibilidade que se pretende nestas situações encontra-se associada com a atitude de os contribuintes procederem à retenção sem entrega do imposto correspondente ao Estado sonogando, desta forma, a arrecadação de receitas fiscais e incorrendo em situações que possam consubstanciar-se em crimes de fraude fiscal.

Em 2007, e só neste âmbito foram identificadas 179.500 declarações sem meio de pagamento, tendo sido emitidas as correspondentes certidões de dívida.

Relativamente às declarações em falta, é possível comprovar de acordo com o apêndice 2 (em anexo), que estas aumentaram, consideravelmente em 31.836, face o ano de 2006. Já o imposto detetado em falta ao nível do IRS representa, apenas, 6% do montante total, ou seja, 58,5 milhares de euros.

Segundo, o R.C.F.E.F.A. de 2007 é notório o facto de o número de declarações de IRS ter vindo a crescer. Assim, relativamente às declarações de 2005 e 2006 registou-se uma taxa de crescimento de 2% das declarações recebidas e de 37% de contribuintes faltosos detetados.

<sup>54</sup> Os valores previsionais têm por base a evolução da economia bem como a atualização dos parâmetros fiscais, bem como as alterações legislativas propostas.

No ano de 2007, voltou-se a aplicar o sistema de controlo automático de divergências, já adotado em anos anteriores, sobre rendimentos e retenções na fonte acima de determinados valores previamente estabelecidos, tendo sido detetadas cerca de 138.548 divergências.

Por último, salienta-se que os resultados mais importantes obtidos neste âmbito correspondem ao crescimento do cumprimento correto e voluntário por parte dos contribuintes, no âmbito de procedimentos de inspeção.

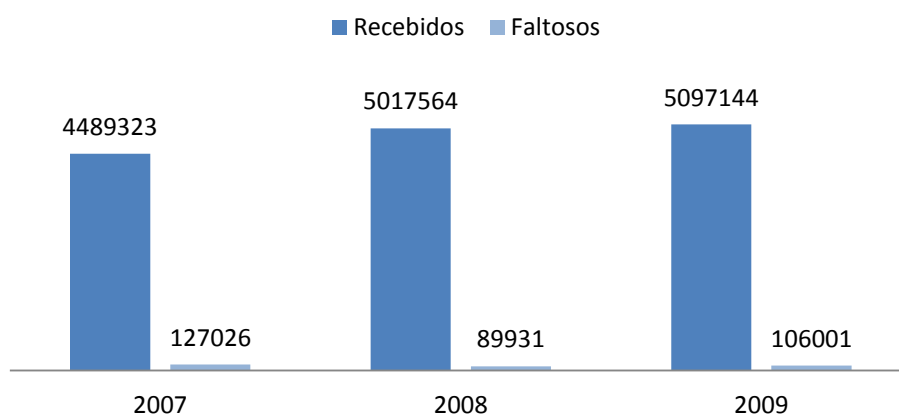
Para o ano de 2008, a previsão de receita do IRS de acordo com relatório do O.E 2008 cifrava-se em 9.252 milhões de euros, traduzindo desta forma um aumento de 5,5% face à estimativa de execução da receita em 2007.

Destaca-se o comportamento excecional do IRS conforme o evidenciado no apêndice 1 (em anexo), com um diferencial positivo de 87,4 milhares de euros face à estimativa traçada de IRS (9.339,40 milhões de euros).

A taxa de crescimento verificada no IRS em relação ao ano de 2007 está essencialmente associada ao aumento de declarações liquidadas. Na primeira fase foram liquidadas cerca de 3.034.413 milhões de declarações, correspondendo a um acréscimo de 1,54% face às declarações liquidadas em idêntico período, ao longo do ano anterior.

Face à informação do apêndice 2 e gráfico 10 é possível constatar que o número das declarações em falta, entre os anos de 2007 e 2008, sofreu um acréscimo de 9 104 declarações, ascendendo no ano de 2008 a um montante de 127.026 declarações.

**Gráfico 10 - Declarações de IRS (Modelo 3) - Recebidas, por ano, e detetadas em falta**



Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais (2010), Ministério das Finanças e da Administração Pública p 18.

Relativamente ao imposto diretamente encontrado em falta, neste âmbito, verifica-se um movimento contrário, ou seja, um decréscimo face o período homólogo em 124 milhares de euros. De acordo com o R.C.F.E.F.A. de 2008 tal facto, deveu-se entre outros fatores às retenções na fonte de IR em consequência do facto de se ter viabilizado a entrega das declarações de retenção sem meio de pagamento, evoluindo estas imediatamente para execução fiscal sem qualquer intervenção da inspeção.

O ano de 2008 ficou ainda marcado em relação às regularizações voluntárias à matéria coletável, as quais ascenderam a 1.244 milhões de euros, evidenciando um crescimento de 17% relativamente ao ano anterior.

Face à crise económica e financeira que atravessámos e que em 2009 consubstanciou-se num nível máximo de recessão económica, o défice orçamental português agravou-se significativamente nesse ano, tendo registado o valor de 9,4% PIB, resultado para o qual concorreu uma quebra da receita fiscal e contributiva superior a 11%, muito superior à redução nominal do PIB, na ordem dos 0,9%.

Na quebra da receita fiscal encontra-se refletido o decréscimo ao nível do IRS. Assim, com base na estimativa do Orçamento do Estado de 2010 registou um acentuado decréscimo de receita arrecada de 388 milhares de euros, ou seja, menos 4% do que o verificado no período anterior.

De acordo com a previsão da receita do IRS o Orçamento do Estado de 2009, previa que a receita fiscal do IRS atingisse os 9.380,7 milhões de euros, um valor superior em 0,4% face à estimativa de execução da receita para 2008.

Nesta medida, conclui-se que a previsão de crescimento deste imposto para o ano de 2009, demonstrou-se incongruente face o valor arrecadado (estimado). Os resultados obtidos advêm indubitavelmente às forças externas nomeadamente ao agravamento da crise económica, durante o ano de 2008 e ao alastramento da crise financeira à economia real. Esta situação conjugada com a deterioração das perspetivas de crescimento provocou a estagnação da economia portuguesa.

A par da envolvente externa, internamente de acordo com a análise da receita fiscal 2009<sup>55</sup>, é possível constatar que as medidas de antecipação dos reembolsos de IRS têm condicionado, fortemente, a evolução da receita do IRS.

---

<sup>55</sup>Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/noticias/destaques/news\\_receita\\_fiscal\\_08\\_2009.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/noticias/destaques/news_receita_fiscal_08_2009.htm).

Relativamente ao número de declarações em falta verifica-se um significativo decréscimo de 37.095 declarações face o período homólogo.

A previsão traçada no Orçamento do Estado 2011 previa que, a receita líquida do IRS atinge-se os 10 milhões de euros, valor que traduz um aumento de 9,9% face à estimativa de execução da receita em 2010.

Quando comparado com o período homólogo, o aumento verificado ao nível do IRS reflete, nomeadamente, a sobretaxa extraordinária de 3,5% sobre os rendimentos sujeitos a este imposto, bem como pelas medidas tomadas nos Programas de Estabilidade e Crescimento (PEC), pelo reforço no combate à fraude, mas também influenciado pela transferência para os municípios de 5% da receita deste imposto, nos termos da Lei das Finanças Locais.

Os dados reais da receita líquida arrecadada ficaram, aquém da previsão efetuada para o ano de 2011, encontrando-se superior ao valor efetivamente arrecadado, num montante de 205 milhares de euros.

Para além da sobretaxa extraordinária o adicional de 1 ponto percentual no IRS, aprovado em 2010 e que continuará em vigor em 2011, provocou um aumento significativo da carga fiscal.

Ao nível do IRS, o crime de fraude fiscal consubstancia-se em ações de incumprimentos declarativos, por parte dos trabalhadores por contra de outrem e própria, conforme o evidenciado na ilustração nº5.

Tendo presente o objetivo do cumprimento do princípio da equidade fiscal, levado a cabo pela Autoridade Tributária através da área de inspeção, e no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, constata-se que o número de declarações detetadas em falta têm vindo a diminuir ao longo dos tempos.

No ano de 2011, apesar do aumento em 7.958 do número de declarações recebidas é de salientar o decréscimo de 19.723 nas declarações em falta.

A receção das declarações de IRS ficam sujeitas a um controlo automático de divergências. O ano de 2011, na liquidação das declarações de 2010, foram rececionadas 5.105.102 declarações de rendimentos Modelo 3 relativas ao ano de 2010, tendo sido detetadas 315.487 divergências, aproximadamente mais 40.000 face o período anterior.

Do total de impostos encontrados em falta, os quais ascenderam a 642 milhões de euros, o IRS, representa 23% do total, ou seja, 147 milhões de euros.

Da atuação da inspeção tributária resultam liquidações ao IRS, de forma a garantir o nível de eficácia do desempenho da inspeção tributária.

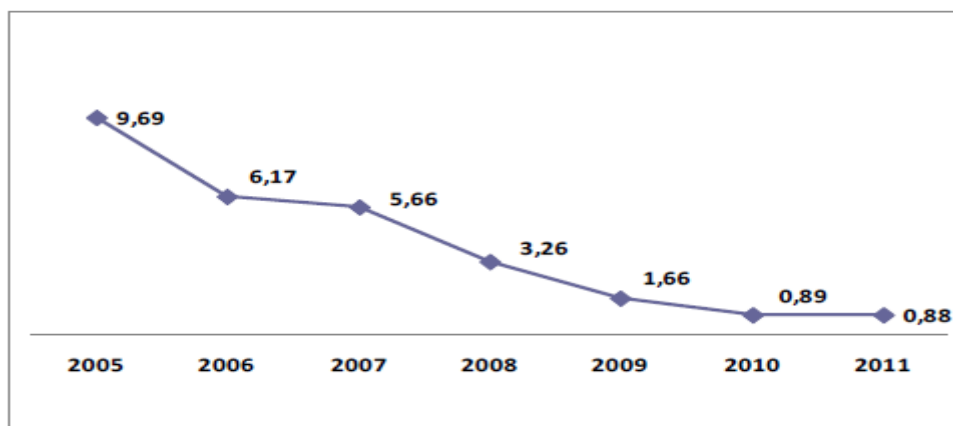
Desta forma com base em inspeções efetuadas a pessoas singulares, em 2011 foram emitidas 4.294 notas de cobrança, que representam 86 milhões de euros. De salientar o decréscimo das liquidações efetuadas em consequência de medidas adotadas, nomeadamente pelo pré-preenchimento e liquidações oficiosas libertando, desta forma, recursos inspetivos para procedimentos mais complexos.

Face o gráfico 2, é possível comprovar que ao longo do período em análise, o número de processos instaurados manteve uma tendência linear de crescimento.

Os processos instaurados em 2010, registaram uma diminuição de 1.677 e no ano de 2011 um crescimento de 609 processos. Em 2011, o nível de extinção foi superior ao da instauração, mantendo-se, a tendência para a redução do saldo que se vem a verificar desde 2008. Em 2011, a DCGI obteve uma taxa de resolução de processos de 93,32%.

Ao nível do tempo médio de conclusão dos processos instaurados é possível comprovar, com base no gráfico 11, que o mesmo tem vindo a decrescer ao longo do período em análise, numa média de 1,46 meses por ano. Este indicador permite comprovar o contínuo aumento dos níveis de eficiência da DCGI desde 2009, conforme se pode constatar pelo gráfico que compara os resultados de 2011 face a períodos homólogos.

**Gráfico 11** -Evolução do tempo médio de conclusão de processos em meses



Fonte: Relatório de Evasão e fraude fiscal 2011.

Em 2005, os 43.939 processos demoravam, em média, 9,69 meses a concluir. Em 2011, os 47.929 processos levaram apenas 0,88 meses.

Por outro lado, salienta-se o crescimento das denúncias das infrações tributárias registadas (549), face o período homólogo. Os processos de denúncias tiveram como origem os particulares e as informações ou relatórios elaborados por diversas entidades.

- **Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)**

Ao nível do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), durante o período compreendido entre os anos de 2005 a 2011, este imposto evoluiu de forma sustentada numa média de 246,33 milhares de euros por ano. Do período considerado, destaca-se a evolução nos anos de 2007 e 2011, e de forma negativa o decréscimo verificado no ano de 2009 e 2010, os quais, afetam diretamente a média de crescimento anual.

**Tabela 4 - Receita fiscal (IRC)**

Receita fiscal	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	REAL	REAL	ESTIMATIVA	REAL
IRC	3.660,00	4.165,00	5.430,00	5.927,90	4.540,30	4.296,90	5.138,00

Fonte: Elaboração própria.

Para o ano de 2007, o Relatório do O.E tinha como previsão<sup>56</sup> que a receita do IRC atinge os 4.805 milhões de euros representando, desta forma, um crescimento de 15,4% face à estimativa de execução para o ano de 2006. Na base desta previsão encontra-se o adicional de receita esperada da atividade das empresas, onde se salienta o facto de se prever que um número muito restrito de empresas de grande dimensão contribua com uma parte significativa do acréscimo de receita.

Da estimativa obtida ao nível do IRC, para o ano de 2007, salienta-se o diferencial positivo entre o valor previsional e o estimado de 625 milhares de euros.

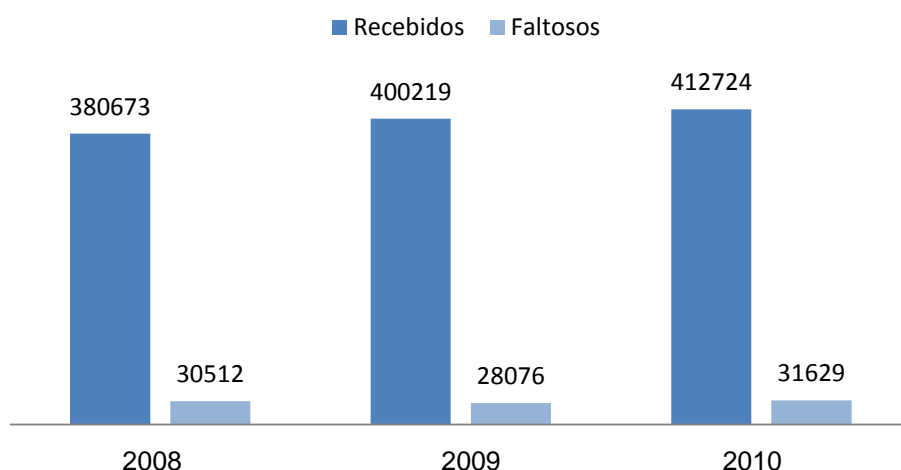
A eficiência fiscal, obtida em relação ao IRC, que se traduz num montante de receita fiscal arrecadada mais elevado deve-se, segundo o Orçamento do Estado de 2007, as alterações às regras de retenção na fonte dos lucros distribuídos e de constituição de provisões de instituições financeiras.

---

<sup>56</sup> Os valores previsionais têm por base a evolução da economia bem como a atualização dos parâmetros fiscais, bem como as alterações legislativas propostas.

Conforme o R.C.F.E.F.A de 2007 é possível constatar que o número das declarações recebidas tem vindo a aumentar (1%) enquanto o número das declarações em falta apresentam um acréscimo de 3.500 declarações, ou seja, em termos percentuais 11%, conforme o gráfico 11.

**Gráfico 12 - Declarações de IRC (Modelo 22) - Recebidas, por exercício, e detetadas em falta**



Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais (2010), Ministério das Finanças e da Administração Pública p 19.

No âmbito do controlo da autoliquidação e, face ao elevado peso dos prejuízos fiscais dedutíveis que reduzem a matéria coletável sujeita a imposto foram identificadas pela IT 2.139 declarações Modelo 22 divergentes. Estas potenciam uma correção de matéria coletável correspondente a 113 milhões de euros.

Durante o ano de 2007, foram efetuadas correções às bases tributáveis declaradas pelos contribuintes no montante de 4.671 milhões de euros. Deste montante, 73% correspondem ao IRC. Já ao nível do imposto total em falta, o IRC representa 13% (126,75 milhares de euros).

Para comprovar o nível de eficácia do desempenho da IT o R.C.F.E.F.A de 2007 permite comprovar que durante o ano de 2007 foram emitidas 4.624 notas de cobrança, tendo como origem correções efetuadas pela IT no montante de 650 milhões de euros.

Para o ano de 2009 a previsão traçada para a receita do IRC ascende a 5.882,5 milhões de euros, o que representa um decréscimo de 0,9% face à estimativa de execução para o ano de 2008. Para esta previsão e, de acordo com Orçamento do Estado de 2009, contribui essencialmente a esperada diminuição da autoliquidação das empresas a efetuar em 2009.

Pesa embora a diminuição esperada anteriormente para o alcance da previsão contribuíram as seguintes alterações em sede de IRC e que inevitavelmente reproduzem efeitos na receita:

- Criação de uma taxa de 12,5%, aplicável à matéria coletável até €12.500 (doze mil e quinhentos euros) de todos os sujeitos passivos; e
- Alteração dos montantes dos pagamentos por conta para 70% da coleta do ano anterior para as pequenas e médias empresas e para 90% nos casos das grandes empresas.

Para o ano de 2010 o valor previsional ascende a 4.200 milhões de euros, o que representa um decréscimo de 7,4% face à estimativa de execução para 2009. Para o alcance do valor previsional contribui, essencialmente, a esperada diminuição da autoliquidação das empresas a efetuar em 2010. De salientar que a previsão de IRC traçada para 2010 não incorpora a eliminação do PEC (Pagamento Especial por Conta) nem a redução das taxas de pagamento por conta, sendo que, o decréscimo em sede de IRC para 2010 seria ainda mais acentuado (-24%).

Face o valor estimado de receita arrecada é possível concluir a existência de um diferencial positivo de 96,9 milhares de euros face o valor previsto.

Do trabalho desenvolvido, ao nível deste tipo de imposto, é possível constatar que no ano de 2010 continuou-se a efetuar o controlo das declarações Modelo 22 de IRC cujo prejuízo fiscal declarado fosse superior ao constante da base de dados. Assim, foi possível corrigir 989 declarações, o que representa uma diferença entre o valor dos prejuízos fiscais declarados e os prejuízos fiscais corrigidos, no montante de 9.013.162 milhões de euros.

Relativamente às liquidações oficiosas de IRC, no ano de 2010 foram emitidas 11.221 avisos a sujeitos passivos faltosos declarativos no período de 2009.

Durante o ano de 2010 as correções às bases tributáveis declaradas pelos contribuintes ascenderam a 5.639 milhões de euros representando, desta forma, uma diminuição de 17% relativamente ao ano anterior. Do total das correções às bases tributáveis efetuadas 60% dizem respeito ao IRC.

Em 2010, foram emitidas 4.210 notas de cobrança, tendo como origem correções efetuadas pela IT no valor de 514 milhões de euros. Tal montante contrasta com o

verificado no ano anterior, em que foram efetuadas correções anormalmente elevadas em empresas do sector bancário.

Relativamente ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), o seu peso no total dos impostos diretos foi de 34% em 2011. O valor da previsão para 2011 ascende a 4.182 milhões de euros, representando um decréscimo de 2,7% face à estimativa de execução para 2010. O Orçamento do Estado 2011 atribui a esse resultado a esperada diminuição da autoliquidação das empresas a efetuar em 2011.

Face o período homólogo, este imposto cresceu 17% depois de ter um comportamento menos dinâmico em 2009 e 2010.

O ano ficou marcado pela Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2011 acerca da aposta forte no alargamento da base de incidência e no combate ao planeamento e evasão em sede de IRC.

Assim, foram implementadas as seguintes medidas:

- Alteração das regras do Código do IRC aplicáveis a distribuição de lucros através da eliminação de concessão de isenções, quando o valor de aquisição da participação em causa fique abaixo do limiar dos 10%;
- Eliminação da regra do artigo 51.º do Código do IRC que permite a eliminação da dupla tributação económica em 50%, mesmo quando os critérios relativos à participação se mostrem por cumprir;
- Os lucros distribuídos a SGPS, até agora isentos em sede de IRC pelo artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, passam a estar subordinados também ao critério da participação mínima de 10%; e
- Subordinação da dedução dos prejuízos fiscais à certificação legal de contas por Revisor Oficial de Contas.

Em sede de IRC, conforme o se pode constatar pelo gráfico 12, o número de declarações recebidas tem, a par do IRS, vindo a aumentar enquanto o número de declarações em falta tem vindo a diminuir.

Só no ano de 2011 foram recebidas 428.601 declarações Modelo 22, das quais 24.103 foram entregues fora do prazo.

O controlo de divergências efetuado ao nível das declarações Modelo 22 de IRC permite identificar a correção, no exercício de 2011 de 2.231 declarações, representado a

diferença entre o valor dos prejuízos fiscais declarados e dos prejuízos fiscais corrigidos, o montante de 68.329.408 milhões de euros.

No ano de 2011 foram corrigidos benefícios fiscais em 223 declarações de IRC, representando um acréscimo de imposto a pagar de 638.771,60 milhares de euros.

Ao nível do IRC, a fuga e fraude fiscais são hoje um fenómeno cada vez mais complexo e sofisticado, sendo comuns os casos de preços de transferência, faturas falsas, e a não entrega dos montantes liquidados a terceiros.

➤ **Preços de transferência (art.º63.º CIRC)**

Fruto da crise internacional a temática dos preços de transferência tem-se demonstrado como uma alternativa válida para a diminuição da receita tributária.

Nesta medida, e de acordo com o estudo da Partner to Partner<sup>57</sup>, conclui-se que em Portugal no ano de 2011 foram realizadas 50 ações de fiscalização sobre esta temática, incidindo essencialmente nas mais variadas áreas: operações de financiamento, alienação de partes sociais, transferências de marcas, pagamentos de royalties, etc.

Do trabalho desenvolvido, segundo o mesmo estudo, foram efetuadas correções ao lucro tributável no montante de 270 milhões de euros.

De acordo com os últimos R.C.F.E.F.A, a desatualização dos dossiers de preços de transferência é expressamente considerada como uma situação indiciadora de evasão fiscal.

Para os anos de 2012 a 2014, o plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, ao nível dos preços de transferência têm como medida a aplicação deste regime, em sede de IVA, quando existam operações entre entidades relacionadas sujeitas a diferentes regimes de direito a dedução, de forma a evitar créditos de impostos e pedidos de reembolsos abusivos.

---

<sup>57</sup> Disponível em: [http://www.p2p.com.pt/files/PT\\_PARTNERtoPARTNER.pdf](http://www.p2p.com.pt/files/PT_PARTNERtoPARTNER.pdf).

➤ **Faturação falsa**

A faturação falsa representa, na atualidade, o grosso dos crimes de fraude fiscal que nos últimos anos têm sido detetados em Portugal e constituem uma das grandes prioridades da estratégia de combate a delinquência económica.<sup>58</sup>.

A emissão de faturas falsas tem como objetivo não só documentar gastos inexistentes como servir para obter reembolsos fiscais indevidos do IVA.

Ao longo do período em análise foram várias as medidas implementadas para suprir a quebra da receita fiscal. Nesta medida, no ano de 2007 foi implementado com base no Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro, a aplicação de um regime de inversão da obrigação de liquidar IVA a aplicar aos serviços de construção civil entre outros como forma de contrariar a fraude praticada através da emissão de faturas falsas.

No ano de 2010, de acordo com as ações de investigação efetuadas, principalmente junto de contribuintes inseridos em diversos sectores de atividade com indícios da prática de ilícitos fiscais, foi possível apurar a instauração de 1 processo de inquérito, que gerou um prejuízo para o Estado estimado em 3.975.776 milhões de euros em sede de IRC e 2.182.392 milhões de euros em sede de IVA.

No ano de 2011, foram vários os casos de faturação falsa detetados em Portugal, divulgados no R.C.F.E.F.A. de 2011 e que inevitavelmente causaram um grave prejuízo para o Estado.

Estima-se que o prejuízo global, causado pelos sistemas de faturação falsa tenham, só no ano de 2011, atingido a máquina do Estado em 38 milhões de euros.

A comprovar a situação anterior o R.C.F.E.F.A 2011, demonstra que foi o sector da comercialização de mármore que mais contribuiu para o prejuízo do Estado. Assim sendo, neste sector verificaram-se propostas de correção ao lucro tributável de 35 milhões de euros, os restantes 938 milhares de euros deveram-se a esquemas de faturação falsa praticados por empresas de prestações de serviços (eventos).

Quanto às propostas de correções de imposto verifica-se uma quantia de 2.4 milhões de euros representada em 71% por empresas de prestações de serviços de limpezas. Das investigações efetuadas a estas mesmas empresas, foram detetados indícios de

---

<sup>58</sup> Disponível em: <http://www.inverbis.pt/2007-2011/actualidade/fraudes-fiscais-criminalidade-economica.html>.

faturação falsa, com o intuito de gerar IVA Dedutível diminuindo drasticamente os montantes de IVA a entregar ao Estado. Assim, é possível comprovar através do relatório, citado anteriormente, que o prejuízo para o Estado resultante da prática destas ações cifra-se em 1.702.452 milhões de euros.

### **Impostos indiretos**

Sendo os impostos indiretos uma componente da receita fiscal que incorpora um número significativo de impostos de natureza diversa, ao longo do período em análise, este tipo de imposto oscilou positiva e negativamente. Em 2011, comparativamente com o ano de 2005 a evolução verificada, cifra-se em 3%. De destacar o comportamento negativo no ano de 2009, a que correspondeu a uma retração da receita fiscal arrecadada de 3.675,30 milhões de euros.

De acordo com o apêndice 1 (em anexo), constata-se que o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) foi o que mais se destacou, ascendendo no ano de 2011 a um peso de 67,80% sobre o total dos impostos indiretos.

Com uma distância significativa em relação ao IVA destaca-se ainda o imposto sobre os produtos petrolíferos como o segundo o imposto deste grupo a garantir maior volume de receitas.

**Tabela 5 - Receita fiscal (impostos indiretos)**

Receita fiscal	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	REAL	REAL	ESTIMATIVA	REAL
Impostos indiretos	18.815,00	20.010,00	20.865,00	20.837,90	17.162,60	18.574,70	19.260,70

Fonte: Elaboração própria.

#### **• Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)**

Os impostos indiretos são compostos por um vasto conjunto heterogéneo de impostos, entre os quais, o IVA.

No contexto social e económico, pelo qual atravessámos, a contribuição do IVA para as receitas dos Estados tem sido fundamental, assumindo um papel de destaque no conjunto dos mais variados impostos (European Commission, 2010).

De acordo com o apêndice1 (em anexo), o IVA tem patenteado ao longo dos anos uma evolução crescente, pesa embora, o decréscimo acentuado verificado no ano de 2009, caracterizado pela acentuada recessão económica.

**Tabela 6 - Receita fiscal (IVA)**

Receita fiscal	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	REAL	REAL	ESTIMATIVA	REAL
IVA	11.600,00	12.565,00	13.100,00	13.871,00	10.883,40	12.148,90	12.994,90

Fonte: Elaboração própria.

Segundo (Santos *et al*, 2007), o rácio entre as receitas fiscais do IVA e a percentagem do PIB p.m, passou de uma média de 6% no início da década de 90 para a 8% do PIB na década seguinte.

Do período em análise salienta-se a evolução positiva dos anos de 2006, 2007 e 2011 e, de forma negativa o decréscimo verificado no ano de 2009 originou um decréscimo de 2.987,60 milhões de euros, face o período homólogo.

Para o ano de 2006 a previsão da receita do IVA ascendia a 12.585 milhões de euros, representando um crescimento de 8,5% relativamente à estimativa da receita para o ano de 2005. A previsão traçada a é justificada, sobretudo, pelo crescimento da receita bruta, influenciada quer pela evolução macroeconómica esperada quer pelo efeito do aumento da taxa normal de IVA em 2005.

Em 2006, o valor estimado deste tipo de imposto indireto ascendeu a 12.565 milhões de euros o que representa uma diferença negativa imaterial face o valor previsto.

Para o ano de 2007 a previsão da receita do IVA ascendia a 13.190 milhões de euros, representando um crescimento de 5% face à estimativa de execução para 2006. Na base desta previsão encontram-se as diversas medidas tomadas em sede deste imposto. Por um lado, o aumento esperado no pagamento de reembolsos de IVA, em virtude do aumento aguardado das exportações, por outro lado, a redução operada nas transferências de IVA nas Regiões Autónomas.

De acordo com o R.C.F.E.F.A. de 2007 é possível constatar que o número de declarações entregues ao nível do IVA tem vindo a crescer, cifrando-se no ano de 2007, em 3.871.467 de declarações periódicas recebidas.

Do total do imposto encontrado em falta 79%, ou seja, 770,25 milhões de euros dizem respeito apenas ao IVA.

Relativamente às notas de cobrança foram emitidas 27.377 no ano de 2007, com base em correções efetuadas pela IT. Desta forma, o imposto encontrado em falta ascendeu a 552 milhões de euros, o que reflete um crescimento de 28% relativamente ao ano anterior.

Em 2007, a DSIFAE fez parte de equipas mistas juntamente com a Polícia Judiciária, tendo-se sido efetuado 20 inquéritos, de que resultaram uma fraude estimada no montante de 17 milhões de euros.

O sector do comércio de sucata foi um dos principais sectores alvo de investigação de equipas mistas que se tem vindo a concentrar na identificação, localização e inquirição de emitentes e fornecedores de faturação falsa. O esquema de fraude, consubstancia-se na contabilização das faturas como custos, dando origem a deduções e reembolsos de IVA. As perdas fiscais para o Estado, relativos aos anos de 2001 e 2004, estimam-se em 10 milhões de euros.

Da intervenção das equipas mistas PJ/DGCI aos diversos sectores de atividade, durante o ano de 2007, conclui-se:

- Fraude intracomunitária ao IVA (perdas fiscais de 14 milhões de euros); e
- Omissão de valores declarados para efeitos de impostos sobre rendimentos e IVA (perdas fiscais de 1 milhão de euro).

Para o ano de 2009 a previsão da receita do IVA traçada, de acordo com o Orçamento do Estado de 2009, ascendia a 14.355 milhões de euros, o que representa um crescimento de 3,4% relativamente à estimativa de execução para 2008. O resultado previsional é justificado pela evolução esperada para a atividade económica, as medidas legislativas tomadas no ano de 2008, nomeadamente, a redução da taxa máxima do IVA, bem como a redução no prazo médio dos reembolsos, devido à aceleração do seu processamento nos anos de 2006 a 2008.

Apesar da previsão da receita do IVA ser crescente não se verificou essa tendência, conforme o demonstrado o apêndice 1 (em anexo). Face o valor estimado de 10.883,40 milhões de euros para a receita arrecadada ao nível do IVA é possível constatar uma quebra acentuada de 3.471,60 milhões de euros face o valor previsto.

A quebra supracitada é, justificada pelo Economista Eugénio Rosa, como sendo derivada ao aumento da fraude e evasão fiscal ao nível do IVA. Desta forma, o autor atribui às seguintes situações, a origem da quebra acentuada da receita deste imposto com base na estimativa:

- Redução do consumo interno: 510 milhões de euros;
- Redução da taxa de IVA de 21% para 20%<sup>59</sup>: 390 milhões de euros; e
- Redução da receita do ISV; à baixa do preço do petróleo e das importações: 400 milhões de euros.

Se somarmos todos os valores estimados de perda de receita fiscal com o IVA, resulta um montante não arrecadado de 1.300 milhões de euros. Nesta base, o autor defende que, se de acordo com a previsão no Orçamento retificativo apresentou uma redução da receita fiscal só no IVA de 2.541 milhões de euros ficam por explicar 1.241 milhões de euros, cuja redução apenas poderá ser explicada pelo aumento da fraude e evasão fiscal.

Para reforço da ideia de que a quebra do IVA de forma tão drástica não é explicada apenas pela crise (com base no relatório da empresa Reckon LL em Setembro de 2009), e que a fraude ao nível do IVA disparou em Portugal com a crise. Embora seja um valor indicativo, estes valores mostram, por um lado, que a dimensão da receita perdida é muito maior, por outro lado, que uma parcela importante do défice se deve ao aumento da evasão e fraude fiscal. Desta forma o relatório em causa apresenta a seguinte evolução:

- 2008: 201,2 milhões de euros;
- 2009: 3.051,20 milhões de euros; e
- 2010: a previsão ascende a 2.861,1 milhões de euros.

Do trabalho desenvolvido constata-se que o número de processos instaurados aumentaram face o período homólogo em 49,4%. Este movimento crescente traduz-se num elevado patamar de eficiência que a DGCI atingiu nesta área e no esforço empreendido nos serviços na resolução de processos.

Segundo o R.C.A.E.F.A 2009, o elevado aumento verificado entre 2008 e 2009 na fraude e evasão fiscal, que passou de 201,2 milhões de euros para 3.051,2 milhões de euros, deve-se à grave crise económica que Portugal atravessa, a qual fez disparar o número de casos de fraude.

---

<sup>59</sup> Salienta-se que a taxa de 20% só vigorou em 2008 nos últimos quatro meses do ano.

No ano de 2011, este imposto apresenta um peso dominante de 67,8% face os restantes impostos. De acordo com OE 2011 ascende a 13.350 milhões de euros, representando um acréscimo de 9,9% relativamente à estimativa de execução para 2010.

O acréscimo previsto encontra-se suportado com base em medidas incrementais de 1% nas taxas reduzidas e média do IVA e de 3% na taxa normal do IVA na evolução da atividade económica e nas medidas legislativas tomadas, nomeadamente a redução continuada no prazo médio dos reembolsos, em virtude da entrada em vigor do Despacho Normativo n.º53/2005, de 15 de dezembro, e da sua recente alteração.

Desta forma é possível constatar que, durante o período de 2005 a 2011, o número de processos instaurados, passaram por uma quebra generalizada quer ao nível do volume de negócios, quer em relação ao valor da dívida. Pesa embora, os valores mais baixos registarem-se em 2010, subindo ligeiramente em 2011 para o valor global de €413.143.536, com 104.871 processos instaurados. No entanto, apesar da difícil conjuntura económica, as dívidas resultantes da falta de pagamento de IVA têm vindo a decrescer substancialmente, contribuindo para a redução global da dívida corrente.

O combate à fraude e evasão do IVA é portanto, um problema sério para a Administração fiscal portuguesa.

➤ ***Fraude IVA carrossel***

O período vigente, caracterizado por uma acentuada crise económico-financeira, que afeta principalmente as economias dos Estados-Membros, contribuiu implicitamente para o aumento da economia paralela, registando-se um número crescente de casos de fraude fiscal (Santos *et al*, 2007; Teixeira, 2008).

De salientar o facto de a problemática da fraude e evasão fiscal, em matéria de IVA, não poder ser observada de forma isolada, devendo-se atender continuamente aos fatores conexos com a conjuntura económica do país e a sua política fiscal, económica e social.

A Fraude IVA Carrossel constitui, umas das formas de evasão fiscal mais comuns, uma vez que o IVA funciona com base no método de crédito de imposto. A fraude do operador fictício funciona articulando a dedução indevida do imposto com transações intracomunitárias isentas, criando um esquema ilícito de operações entre dois ou mais Estados-Membros, conforme se pode comprovar pela Ilustração 7.

**Ilustração 7 - Esquema Fraude Carrossel Volta a Volta**

**“FRAUDE CARROSSEL” VOLTA A VOLTA**

<b>1 Empresa 1 no Estado-Membro A</b> Vende bens para Empresa 2 no Estado-Membro B	Não cobra IVA, por estar a vender a outro Estado-Membro.
<b>2 Empresa 2 no Estado-Membro B</b> Vende produtos a “empresas tampão” no seu país, com IVA	Liquida IVA, mas não o entrega ao Estado e “desaparece”. Como não paga o IVA, pode vender produtos mais baratos.
<b>3 Empresas tampão no Estado-Membro B</b> Compram à empresa 2 e vendem à empresa 3, liquidando e deduzindo IVA	Estas empresas cumprem todos os requisitos legais, e servem apenas para criar “ruído” e dificultar a investigação por parte do Fisco na ligação entre as empresas 2 e 3.
<b>4 Empresa 3 no Estado-Membro B (duas hipóteses)</b>	
4.1 Vende aos consumidores no seu país, liquidando e deduzindo IVA	Quem fica a perder é o erário público do Estado-Membro B que não recebe o IVA liquidado pela Empresa 2, mas tem de reembolsar/deduzir o IVA relativo à empresa 3.
4.2 Volta a vender à empresa 1, não cobrando IVA, e solicita o reembolso/dedução do IVA que lhe foi liquidado pelas empresas tampão	

Fonte: Semanário Económico

Ao longo do período compreendido entre o ano de 2005 a 2011, foram vários os esquemas de Fraude IVA Carrossel detetados, pesa embora, o facto de envolverem montantes muito elevados de fraude fiscal e encontrarem-se abrangidos pelo segredo de justiça, não permitindo a obtenção de elementos mais precisos sobre esta temática.

Embora seja difícil a obtenção de números exatos da fraude a nível europeu, segundo informação do R.C.F.E.F.A. de 2006, estima-se que a nível europeu as perdas de receitas relacionada com esta temática correspondam a 10% das receitas líquidas do IVA.

Desta forma, segundo o mesmo relatório citado anteriormente, foram detetados 19 processos de inquérito remetidos ao Ministério Público relacionados com a “fraude carrossel” em fase de investigação.

O ano de 2007 ficou marcado a nível nacional pelo reforço da participação activa do projeto comunitário EUROCANET<sup>60</sup>. Este reforço permitiu que até 31 de dezembro de

<sup>60</sup> Sistema de troca de dados entre Estados membros direcionado para a deteção de operadores envolvidos em esquemas de fraude carrossel.

2007, Portugal, recebesse no total informações relativas a 120 empresas portuguesas, clientes de operadores fraudulentos localizados nos outros Estados membros.

Das investigações efetuadas pela DSIFAE a esquemas de fraude carrossel, foram cessadas oficiosamente 56 sociedades, tendo para além disso sido cessadas mais 32 sociedades que atuavam fora do sistema, ou seja, na economia informal, que em conjunto causaram ao Estado um prejuízo estimado no montante 70 milhões de euros.

Um outro processo de inquérito por “fraude carrossel”, já concluído, levou à detenção de um arguido em prisão preventiva. O valor da fraude encontra-se estimado em 3,6 milhões de euros.

O ano de 2010, no sector do mercado de consumíveis de informática, com a colaboração da DSIFAE, ficou marcado pela investigação de numerosas empresas durante os anos de 2004 e 2007 envolvidas em esquemas de “fraude carrossel”, resultando num prejuízo de 4 milhões de euros.

No ano de 2011, segundo o Ministério das Finanças e da Administração Pública, relativamente ao combate à fraude e evasão fiscal em Portugal a DGCI tem atuado no sentido de controlar as divergências que se verificam nas transações intracomunitárias.

A fraude no IVA é bastante lesiva para os Estados-membros, não apenas por colocar em causa a credibilidade do comércio intracomunitário mas também por provocar a distorção da concorrência mas, principalmente porque representa uma perda de cerca de 10% do total de receitas líquidas do IVA (Comissão Europeia, 2004). Em 2006 o Comissário Europeu László Kovács quantificou as perdas anuais de receita originadas pela fraude no IVA em mais de 60 mil milhões de euros (Parlamento Europeu, 2008).

Segundo Rosa. E, *“Estimamos que, pelo menos, 3.000 milhões € da quebra das receitas é devida ao aumento significativo da evasão e fraude fiscal.”*<sup>61</sup>.

O R.C.F.E.F.A. de 2010, podemos constatar alguns avanços praticados pela Administração Fiscal na tentativa de combate à fraude ao nível do IVA.

A temática em apreço tem merecido particular atenção por parte da Administração Fiscal, face o elevado número de pedidos de reembolsos de IVA verificados.

---

<sup>61</sup>Disponível em: [http://resistir.info/e\\_rosa/evasao\\_fraude\\_injustica\\_fiscal.html](http://resistir.info/e_rosa/evasao_fraude_injustica_fiscal.html) .

Os R.C.F.E.F.A de 2010 e 2011 refletem a evolução do número e o valor dos reembolsos pedidos, relativos a todos os períodos declarativos, assistindo-se desta forma no período a um crescimento de 9.722 pedidos correspondendo a 1.061,80 milhões de euros.

O movimento anterior segue a tendência de crescimento verificada ao longo do tempo, devendo-se a um conjunto de fatores, nomeadamente, a referida criação do regime mensal de IVA, o aumento do volume das exportações, as alterações das regras de localização das prestações de serviços intracomunitárias e as subidas das taxas de IVA em 2011.

O ano de 2011 foi um ano pródigo em fraudes ao IVA nas aquisições intracomunitárias, das mais variadas ações de controlo efetuadas pela DSIFAE. Foi possível determinar a ocorrência de 59 ações de investigação administrativa e 251.131 regularizações voluntárias ao IVA, originando perdas fiscais no montante aproximado de 13,6 milhões de euros.

Ao nível de sectores de atividade que não têm IVA dedutível a montante, são sectores de maior risco e que durante o ano de 2011, foram objeto de especial atenção e acompanhamento por parte da DSIFAE.

Assim, foram desenvolvidas nove ações de investigação administrativa efetuadas, e a deteção de quatro esquemas de fraudes, resultando em 11.517 milhões de euros a lesar o Estado e em 755.830 milhares de euros de regularizações voluntárias ao IVA.

No âmbito do processo de cobrança coerciva, o plano de atividades da justiça tributária de 2011 fixou 1.100 milhões de euros como o objetivo de cobrança coerciva. A receita coerciva atingiu os 1.230 milhões de euros, tendo sido superado o objetivo com uma taxa de realização de cerca de 112%.

De acordo com o R.C.F.E.F.A de 2011 é possível constatar que o IVA, foi o imposto em que o valor das dívidas recuperadas em 2011 apresentou um maior valor (425,5 milhões de euros), logo seguido pelo IRS com 417,5 milhões de euros.

Segundo o R.C.F.E.F.A. de 2011, durante o ano de 2011 recuperou-se 1.230,2 milhões de euros de dívidas, representando uma superação do objetivo estabelecido em cerca de 12%. A taxa de cobrança da carteira de dívida líquida previsível para 2011, face o objetivo fixado era de 16%, tendo-se conseguido alcançar uma taxa efetiva de 18%.

A atividade desenvolvida, durante o ano de 2011, pela DSIFAE, unidade dedicada à investigação da fraude, centrou a sua atuação em duas áreas de intervenção:

- **Investigação administrativa**

Ao nível da investigação administrativa desenvolvida, constata-se uma diminuição do número de investigações emitidas (145 investigações).

Em 2011 o número de investigações encerradas cifra-se em 129 investigações, das quais, resultaram regularizações voluntárias à matéria coletável de 2 milhões de euros.

- **Fraudes que envolvem sujeitos passivos supostamente a operarem em economia paralela**

Durante o ano de 2011 foram, de acordo com o R.C.F.E.F.A. foram indiciados da prática de crimes de natureza fiscal 5 ações de investigação, das quais resultaram propostas de correções à matéria tributável em sede de IRS e IRC no montante de 3.497.025 milhões de euros e de imposto em falta em sede de IVA no montante de 215.061 milhares de euros.

O estudo de Rosa. E (2003), defende a ineficácia do combate à fraude fiscal e consequentemente a origem da injustiça social em Portugal.

*“Contrariamente ao que muitos pensam ou pretendem fazer crer a fraude, a evasão fiscal e os privilégios fiscais não têm diminuído no nosso País; muito pelo contrário, eles até têm aumentado com a crise financeira e social pois o combate a eles ou a sua redução é praticamente inexistente.”.*

Para comprovar a afirmação anterior foi efetuado um pequeno estudo baseado no estudo anteriormente citado, pesa embora, com dados atuais e um horizonte temporal diferente.

Em 2010, o valor da receita fiscal potencial não cobrada em Portugal, atingiu cerca de 21.442 milhões de euros, um valor bastante superior ao apurado no estudo supra citado no ano de 2002. Apesar de ser um valor meramente indicativo, a sua grandeza, dá uma ideia da dimensão e da gravidade do problema.

Tendo em conta a premissa de que *“ existe uma correlação positiva entre o nível de desenvolvimento económico e volume de receitas fiscais que se podem arrecadar; ou dito de outra forma: - quanto mais desenvolvido for um país maior poderá ser a receita fiscal*

que o Estado poderá arrecadar, e, inversamente, quanto menos desenvolvido for um país, mais baixo será o volume de receitas fiscais que poderão ser obtidas.<sup>62</sup>

**Tabela 7 - Receita fiscal (média OCDE)**

ANOS	RECEITA FISCAL POR HABITANTE Portugal em % da EU	TOTAL DAS RECEITAS FISCAIS EM % DO PIB	DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO PIB / Habitante Portugal em %	RECEITA FISCAL POTENCIAL POR COBRAR Milhões de euros
2005	37,20%	31,20%	57,94%	<b>16.927</b>
2008	39,05%	32,50%	64,54%	<b>23.577</b>
2009	38,59%	30,60%	66,95%	<b>22.526</b>
2010	38,83%	31,30%	66,39%	<b>22.740</b>
MÉDIA OCDE	<b>38,42%</b>	<b>31,40%</b>	<b>63,95%</b>	<b>21.442</b>

Fonte: Elaboração própria.

A tabela 7 foi elaborada com base em dados publicados por entidades oficiais (OCDE, INE, e Ministério das Finanças). Esta confirma a correlação positiva entre o desenvolvimento económico e o volume de receitas fiscais e, permite calcular, de uma forma fundamentada, qual o nível de receitas fiscais adequadas ao nível de desenvolvimento económico atingido em Portugal.

Conforme o demonstrado pelos dados da tabela anterior, estimou-se que a receita fiscal arrecada por habitante em Portugal no período de 2005 a 2010 representou, em média, cerca de 38,42% da receita fiscal arrecadada em média por habitante da União Europeia. No entanto, e de acordo com os dados publicados pelo INE, o nível de desenvolvimento económico alcançado por Portugal no mesmo período, medido em valor do PIB por habitante a preços correntes, rondava os 63,95%.

Admitindo que a receita fiscal arrecada em Portugal por habitante correspondesse ao nível de desenvolvimento económico atingido pelo nosso País – cerca de 63,95% (não utilizando o valor da OCDE), então ela devia corresponder, como é evidente, a cerca de 63,95% da média da UE e não apenas os 38,42% como acontece atualmente. Fazendo os cálculos necessários com base nos 63,95%, obtêm-se a receita fiscal que devia ser cobrada em Portugal tendo em conta o nosso nível de desenvolvimento, o que relativamente aquela que é efetivamente cobrada determinam os valores de “ Receita Fiscal Potencial por Cobrar” constantes na última coluna da tabela 7.

<sup>62</sup> Eugénio Rosa (2003) “Ineficácia no combate à fraude, à evasão e aos privilégios fiscais e o agravamento da injustiça social em Portugal.”

Em resumo, só no período de tempo entre 2005 a 2010, se no lugar de ter cobrado o correspondente 38,42% da média da UE o Estado Português tivesse cobrado o corresponde a 63,95% da média da União Europeia, teria arrecadado mais 85.769 milhões de euros, ou seja, em média mais 21.442,25 milhões de euros por ano, daquilo que efetivamente cobrou. O valor não cobrado em 2010 – 22.740 milhões de euros.

**Tabela 8** - Taxa efetiva de IRC e Taxa legal de IRC no período 2005-2010

DESIGNAÇÃO	Milhões de euros						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	TOTAL
Lucro Tributável	22.107	26.907	31.989	26.560	24.346	25.309	157.218
Matéria Coletável (lucro sujeito a imposto)	14.630	17.967	24.579	19.709	18.588	18.942	114.415
Coleta (Imposto pago)	3.103	3.793	4.504	4.111	3.846	3.320	22.677

Fonte: Elaboração própria.

A tabela 8, anteriormente apresentada, foi construída com dados disponíveis no site da Direção Geral de Impostos e mostra a diferença entre a taxa legal de IRC e a taxa efetivamente paga pelas empresas.

De referir que o valor da coleta resulta da combinação das diferentes taxas de impostos por cada regime de IRC.

O lucro tributável, ou seja, aquele que em princípio devia ser sujeito a imposto representa apenas uma parte do lucro líquido obtido pelas empresas. No período 2005 a 2010, o lucro tributável obtido pelas empresas somou 157.218 milhões de euros.

No entanto, apesar das empresas deverem, em princípio, pagar impostos sobre o lucro tributável isso, na realidade não sucede, porque elas podem deduzir ainda ao lucro tributável os prejuízos que tiveram em anos anteriores e os benefícios fiscais concedidos pelo governo. Como mostram também os dados da tabela 8, depois de fazerem as deduções, o lucro sujeito a imposto, (matéria coletável), fica reduzido para o período de 2005 a 2010 apenas a 114.415 milhões de euros.

**Tabela 9 - Benefícios e prejuízos deduzidos ao lucro tributável sujeito a IRC**

DESIGNAÇÃO	MILHÕES DE EUROS						TOTAL
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Milhões €
Prejuízos Fiscais deduzidos	3.965,00	3.938,00	3.117,00	2.108,00	2.838,00	2.070,00	18.036,00
Benefícios Fiscais deduzidos	2.308,00	3.926,00	2.207,00	3.154,00	2.218,00	2.414,00	16.227,00
<b>PREJUÍZOS E BENEFÍCIOS DEDUZIDOS</b>	<b>6.273,00</b>	<b>7.864,00</b>	<b>5.324,00</b>	<b>5.262,00</b>	<b>5.056,00</b>	<b>4.484,00</b>	<b>34.263,00</b>
<b>PREJUÍZOS PARA EFEITOS FISCAIS</b>	<b>9.505,00</b>	<b>8.950,00</b>	<b>9.428,00</b>	<b>16.201,00</b>	<b>12.196,00</b>	<b>13.399,00</b>	<b>69.679,00</b>

Fonte: Elaboração própria.

No período 2005 a 2010, como mostram os dados do Ministério das Finanças constantes da tabela 9, foram deduzidos ao lucro tributável das empresas, sujeitas a IRC, 34.263<sup>63</sup> milhões de euros que assim deixaram de pagar IRC. Se tivessem pago à taxa média de 19,95%<sup>64</sup> o Estado teria arrecadado mais 6.835,46 milhões de euros de receita.

Para além disso, os dados da tabela 9 também mostram que, no mesmo período, as empresas acumularam 69.679 milhões de euros de prejuízos fiscais, que poderão ser descontados nos lucros que eventualmente tenham nos próximos 6 anos.<sup>65</sup>

O mecanismo de reporte de prejuízos fiscais para anos futuros acarretam, inevitavelmente, uma perda de receita fiscal para o Estado.

Se somarmos à receita fiscal que eventualmente o Estado perderá no futuro devido a estes 69.679 milhões de euros de prejuízos que poderá rondar os 13.900 milhões de euros (taxa de IRC média de 19,95%) mais aquilo que já perdeu devido aos 18.036 milhões de euros já deduzidos como revelam os dados da tabela, que deve corresponder a 3.598 milhões de euros, conclui-se que só os prejuízos constantes da tabela 9 deverão determinar para o Estado uma perda de receita que estimamos em 17.498 milhões de euros.

<sup>63</sup> A diferença apurada não contempla situações de matéria coletável isenta (p.e. IPSS).

<sup>64</sup> Taxa média obtida pelo cociente entre a coleta média sobre a matéria coletável, englobando desta forma os vários regimes de IRC.

<sup>65</sup> Os prejuízos fiscais gerados em exercícios iniciados antes de 1 de Janeiro de 2010 podem ser reportados por um período de 6 anos. A Lei do OE para 2010, que entrou em vigor no dia 29 de abril, reduziu de 6 para 4 anos, o período durante o qual os prejuízos fiscais apurados podem ser deduzidos aos Lucros Tributáveis de exercícios posteriores.

## **Conclusões**

A presente dissertação de Mestrado procurou ao longo dos primeiros capítulos definir os conceitos, nomeadamente quanto à temática do crime de fraude fiscal em Portugal, focando a intervenção do Estado na sua luta e a ilicitude fiscal em geral.

No âmbito deste crime para além da definição do seu conceito e os moldes em que se consubstanciam a sua atividade, foi apresentado o contexto socioeconómico e ainda o motivo para a ocorrência desses mesmos crimes.

Concluimos, que a fraude e evasão fiscal mantêm-se em níveis bastantes elevados, constituindo um dos mais graves problemas de ordem tributária. Este fenómeno para além de provocar a sonegação de impostos e ameaçar as receitas do próprio Estado provoca a subtração de recursos financeiros. Assim, se por um lado existem contribuintes que procuram aumentar o seu rendimento disponível, por outro lado a complexidade da lei fiscal potencia a evasão, dado que não permite que a Administração Fiscal fiscalize devidamente os atos tributários.

A receita fiscal do Estado, no período compreendido entre os anos de 2005 a 2011, registou uma tendência crescente para a carga fiscal, em percentagem do PIB.

Ao longo do período em análise a receita fiscal do Estado evoluiu positivamente na ordem dos 632 milhares de euros por ano. Salientar-se que o impacto negativo verificado no ano de 2009 tenha colocado o valor médio anual da receita arrecada muito abaixo do que seria expectável (eliminando desta forma e em apenas num só ano os progressos efetuados entre os anos de 2005 a 2008, em que o crescimento das receitas fiscais foi superior ao crescimento do PIB). Relativamente à eficiência fiscal obtida ao longo dos anos, com exceção do ano de 2009, foi apurada em todo ou em grande parte pelos bons resultados da atividade desenvolvida pelos serviços da Administração Tributária.

No período compreendido entre os anos de 2005 a 2011 apurou-se um montante de 6.167 milhões de euros de impostos por entregar ao Estado, sendo novamente no ano de 2009, o período em que se registou o maior valor de imposto em falta, aproximadamente 1.200 milhões de euros.

A crescente sonegação dos impostos é plausível, em parte, pelo aumento verificado dos processos de inquéritos por crimes fiscais, tendo sido apurado no período em análise um acréscimo de 70% de instauração criminal. É notório, que a esmagadora maioria dos

processos, digam respeito aos crimes de abuso de confiança fiscal devido essencialmente aos impostos retidos na fonte como o IRS (do trabalho dependente) e o IVA de cliente de montantes superiores a €7.500 (sete mil e quinhentos euros). Com menor expressão, mas não irrelevantes surgem os crimes de fraude fiscal e os crimes de frustração de créditos fiscais, violação do segredo fiscal, burla tributária entre outros.

Se por um lado no ano de 2005, o tempo médio de conclusão cifrava-se em 9,69 meses, no ano de 2011 cifra-se em 0,88 meses, comprovando desta forma um contínuo aumento dos níveis de eficiência da DGCI.

Ao nível do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) foi possível concluir que a fuga e a fraude fiscal são hoje um fenómeno cada vez mais complexo e sofisticado, nomeadamente em situações de prática de preços de transferência, faturação falsa e a não entrega de montantes liquidados.

Ao nível da prática dos preços de transferência, conclui-se com o auxílio do estudo da *Partner to Partner* que durante o ano de 2011 foram efetuadas 50 ações de fiscalização nas mais variadas áreas tendo sido efetuadas correções ao lucro tributável no montante de 270 milhões de euros.

Relativamente à faturação falsa apesar de na atualidade constituir o grosso do crime de fraude fiscal, constitui uma das grandes prioridades estratégicas de combate a delinquência económica. As várias medidas implementadas permitiram suprir a quebra da receita fiscal, nomeadamente através da aplicação de um regime de inversão da obrigação de liquidar IVA, a aplicar aos serviços de construção civil entre outros. (Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro).

Segundo, Rosa. E (2003), *“Contrariamente ao que muitos pensam ou pretendem fazer crer a fraude, a evasão fiscal e os privilégios fiscais não têm diminuído no nosso País; muito pelo contrário, eles até têm aumentado com a crise financeira e social pois o combate a eles ou a sua redução é praticamente inexistente.”*

Em análise à afirmação anterior, na presente dissertação foi nos possível concordar com a mesma. Assim, sabendo que o nível de desenvolvimento económico português no período entre os anos de 2005 a 2011 cifrou-se em 63,95% e que a receita fiscal arrecadada por habitante representou em média 38,42%, obtém-se a receita fiscal que deveria ter sido cobrada em Portugal. Concluímos portanto que se a cobrança da receita fiscal tivesse obedecido ao nível de desenvolvimento económico o Estado teria

arrecadado mais 85.769 milhões de euros, ou seja, em média a mais 21.442,25 milhões de euros por ano.

Durante o período em análise o lucro tributável obtido pelas empresas ascendeu a 157.218 milhões de euros o que pressupõe que se fossem tributadas nessa mesma base, o que não sucede na realidade, uma vez que existe a possibilidade de deduzir ao lucro tributável os prejuízos de anos anteriores e ainda os benefícios fiscais concedidos pelo governo. Assim concluímos que o valor do lucro tributável anteriormente mencionado decresce para a quantia de 114.415 milhões de euros.

Durante o período em análise as empresas acumularam, prejuízos fiscais que ascenderam a 69.679 milhões de euros, que poderão ser deduzidos nos lucros nos próximos 6 anos. Desta forma o mecanismo de reporte de prejuízos fiscais acarretam inevitavelmente uma perda de receita fiscal para o Estado.

De acordo com os dados avançados pelo Ministério das Finanças à matéria coletável foram deduzidos a quantia de 34.263 milhões de euros não tendo sido pago o respetivo IRC. Se tivesse sido pago à taxa média (19,95%), o Estado teria arrecadado mais 6.835,46 milhões de euros.

Em conclusão se somarmos à receita fiscal o que eventualmente será perdido no futuro devido aos 69.679 milhões de euros de prejuízos que rondará os 13.900 milhões de euros (19,95%), mais o que já foi perdido devido aos 18.036 milhões de euros já deduzidos e que deve corresponder a 3.598 milhões de euros, conclui-se que os prejuízos representam para o Estado uma perda de receita estimada em 17.498 milhões de euros.

Ao nível do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), foi no setor do comércio de sucata que as equipas mistas (PJ/DGCI) concentraram a sua atividade - na identificação, localização e inquirição de emitentes e fornecedores de faturação falsa. Assim, as perdas fiscais para o Estado no período compreendido entre os anos de 2001 a 2004, cifraram-se em 10 milhões de euros.

De salientar ainda que da intervenção das equipas mistas aos mais variados sectores de atividade durante o ano de 2007 resultaram perdas fiscais de 14 milhões de euros derivadas de fraude intracomunitária ao IVA e 1 milhão de euros derivados da omissão de valores declarados para efeitos de IVA.

Das investigações efetuadas pela DSIFAE foi possível constatar a ocorrência de esquemas de fraude carrossel tendo sido neste domínio, cessadas oficiosamente 56 sociedades e mais 32 sociedades que atuavam fora do sistema, ou seja, em economia informal e que em conjunto causaram ao Estado um prejuízo estimado no montante de 70 milhões de euros.

O sucesso do combate à fraude e evasão fiscal não depende apenas da consagração de um adequado sistema punitivo. A Administração Fiscal deve igualmente dispor dos meios adequados para uma eficaz investigação dos factos tributários e de todas as condutas que consubstanciem a violação dos deveres de cooperação dos contribuintes ou visem a ocultação dolosa dos factos tributários. Assim, o colapso das receitas fiscais de 2008 e 2009 ilustram claramente os imediatos reflexos negativos na cobrança das prestações tributárias e o abrandamento na prevenção e repressão das infrações tributárias.

## Bibliografia

### Artigos e Publicações

ALVAREZ, J.L. (1989). *Auditoria contabilística Madrid*. ICAC, p.47.

Amorim, J. (2010). *Planeamento e Evasão Fiscal*. Vida Económica, p.220.

ARENS A. e LOEBBECKE, J., (1997). *Auditing an Integrated Approach*, 7th ed., Prentice Hall, New Jersey, pp. 142- 144.

BENAU, M. e ARCAS, J. (1996). *Como acercar la auditoria a los requerimientos de la sociedad*. Partida Doble, No 66, Abril, pp. 60-64.

BOYD, D., et al., (2001). *The audit report: a misunderstanding gap between users and preparers*. National Public Accountant, January, pp. 56-60.

Campos, D. (1999). *Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislisis Editores, Lisboa, p.194.

Cassarro, A. (1997). *Controles Internos e Segurança de Sistemas: Prevenindo fraudes e tomando auditáveis os sistemas* 1 ed. São Paulo: LTR, p.21.

Comentário Conimbrincense do Código Penal>, Tomo II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, comentário ao art.º 229.º do CP, pp. 1165-1169.

Costa, A.A.A. (2010). Comentário ao artigo 217.º Código Penal. Cit 4, p. 15 e 277, pp.298-299.

Despacho Normativo nº 53/2005 de 15 de Dezembro. Ministério das Finanças.

DICKSEE, L. (1905), *Auditing-A practical manual for auditors*, Arno Press, New York, p.22.

European Commission (2010), *Green Paper on the Future of VAT - Towards a Simpler, more Robust and Efficient VAT System*, Brussels: European Commission.

Franco, H. (2000). *Auditoria Contábil: Normas de Auditoria, Procedimentos e papéis de trabalho, Programas de Auditoria, Relatórios de Auditoria* 3 ed. São Paulo. Atlas, p.26.

FRANCO, H., MARRA, E., (2001). *Auditoria contábil*, 4ª. ed., São Paulo: Atlas, p. 267, (citado por Pereira, António Nunes, (2004) *A importância do controlo interno para a gestão de empresas*, Universidade Federal Fluminense.

Germano, M. S. (2009). *Direito Penal Tributário*. Universidade Católica Editora, p. 241.

Golden, Thomas, Steven Skalak, e Mona Clayton. (2005). *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. New Jersey: John Wiley & Sons, p.25.

Goldwasser, D. (2005). *The Past and Future of Reasonable Assurance*. CPA Journal: pp.28-31.

Gouveia, J. (2004). *A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal nº 373, DGCI, Lisboa, p. 235.

GUY, D. e Sullivan, D. (1988). *The Expectation Gap Auditing Standards*, Journal of Accountancy, p.36

HARRIS, S. e Marxen, D. (1997). *The Auditor Expectation and Performance Gaps: Views from Auditors and their Clients*, Research in Accounting Regulation, Vol. 11, p. 159-176.

KNUTSON, J. (1994). *Why auditor's don't find fraud?*. Journal of Accountancy, vol. 113, nº 1206.

Lacerda, H. (2009). *O Crime de Fraude Fiscal*. Almeida & Leitão, Lisboa, p.39 e p.65.

LIGGIO, C. (1974). *The expectation gap: the accountant's legal Waterloo*. Journal of Contemporary Business, pp.27-44.

Marques, P. (2007). *Infracções Tributárias – Investigação Criminal*. Volume I, Ministério das Finanças e da Administração Pública, pp. 109 -124.

Moreira, A. (2012). *Ciência Política*. Almedina. Coimbra, p.19.

Nabais, J.C. (2012). *O dever fundamental de pagar Impostos o contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Almedina, pp.192-196

Pinto, F. (1996). *O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português*, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, pp.432-434.

O'Reilly Vicent, McDonnell, Patrick, Winograd, Barry N., Gerson, James S. e Jaenicke, Henry R.(1998). *Montgomery's Auditing*, 12.<sup>a</sup> Edição, Villey, New York, p.13.

PARKER, C. e REILLY, K. (1996). *Report: Beyond the Gap*, Australian Accountant, September, pp. 58-59.

Pereira, M. (2009). *Fiscalidade*. Almedina, Lisboa, pp.274-276.

Pombo, N. (2007). *A norma incriminatória, a simulação e outras reflexões*. Edições Almedina, p. 71/215-216.

PORTER, B., (1991). *Narrowing the audit expectation-performance gap: a contemporary approach*, Pacific Accounting Review, Vol. 3, No 1, June, p.50.

Redacção do art.º 60.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro- I Série A – 1º Supl. – nº250.

Regime Geral das Infracções Tributárias. Decreto – Lei nº 60-A/2005 de 30 de dezembro. *Diário da República – I série – A nº250*. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Rezaee, Zabihollah. 2002. *Financial Statement Fraud - Prevention and Detection*. New York: John Wiley & Sons./ Hopwood, William, Jay Leiner, and George Young. 2008. *Forensic Accounting*. New York: McGraw

Santos, J., Rodrigues, C., Oliveira, J., Carneiro, N., Rodrigues, E. e I. Freire (2007), *IVA – “Reverse-Charge” Análise de Impacto*, Ciência e Técnica Fiscal, Nr. 419, pp. (151-209).

Schumpeter, J. A. (1961). *Capitalismo, Socialismos e Democracia*. Fundo Cultura, Rio de Janeiro, p.121.

Silva, G. (2010).*Direito Penal Português – Parte Geral I – Introdução e Teoria da Lei Penal*, Verbo., p.241.

Silva, G.M. (1998). *Direito Penal Português: Parte geral II – Teoria do Crime*. Verbo, pp.118-119.

Silva, I. M. (2010). *Regime Geral das infracções Tributárias*. 2ª Edição Almedina, p.120.

Silva, I.M. (2000). *O crime de associação criminosa para a prática de infracções fiscais*. Coimbra - Almedina, pp.577- 578.

Singleton, Tommie, Aaron Singleton, Jack Bologna, and Robert Lindquist. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. 3th ed. New Jersey, p.41.

Smith, A. (1976). *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Fundação Calouste Gulbenkian – 5º Edição, Volume II, p.25.

Sousa, L.M. (2010). *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*. Almedina, p.61.

Sousa, S. A., *Os Crimes Fiscais*. Coimbra Editora. 2006, p.114.

Wells, J. (2009). *Manual da Fraude na empresa*. T. Almedina, Lisboa, p. 24.

WOLF, F., et al. (1999). *Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap?*, *Managerial Auditing Journal*, pp. 468-478.

#### **Páginas e sítios da Internet:**

Disponível em: <http://www.eugeniorosa.com/Sites/eugeniorosa.com/Documentos/2009/8-2010-OE2010-Evasao-fraude-injustica-fiscal.pdf>, consultado a 05 de maio de 2012.

Conferência (2012). Os novos desafios da inspecção tributária, disponível em <http://www.cicf.ipca.pt/blog/id/9>; consultado a 10 de outubro de 2012.

Disponível em <http://noseahistoria.wordpress.com/tag/intervencionismo-do-estado/>, consultado a 15 de fevereiro de 2012.

Disponível em <http://afilosofia.no.sapo.pt/11Liberalismo.htm>, consultado a 15 de fevereiro de 2012.

Disponível em [http://www.jn.pt/paginainicial/interior.aspx?content\\_id=493967](http://www.jn.pt/paginainicial/interior.aspx?content_id=493967), consultado a 10 de setembro de 2011.

Disponível em: [http://octalberto.no.sapo.pt/classificacao\\_dos\\_tipos\\_de\\_crime.htm](http://octalberto.no.sapo.pt/classificacao_dos_tipos_de_crime.htm), consultado a 20 de agosto de 2011.

Disponível em: [http://www.dn.pt/inicio/opiniao/interior.aspx?content\\_id=1617753&seccao=Convidados](http://www.dn.pt/inicio/opiniao/interior.aspx?content_id=1617753&seccao=Convidados), consultado a 2 de fevereiro de 2011.

Disponível em: <http://www1.ionline.pt/conteudo/79901-no-top-do-youtube-alfabeto-animado>, consultado a 20 de maio de 2011.

Disponível em: [http://ec.europa.eu/portugal/imprensa/question/nova\\_estrategia\\_contra\\_fraude\\_fiscal\\_pt.htm#1](http://ec.europa.eu/portugal/imprensa/question/nova_estrategia_contra_fraude_fiscal_pt.htm#1), consultado a 26 de setembro de 2011.

Disponível em: [http://www.dn.pt/especiais/interior.aspx?content\\_id=1134686&especial=Orçamento%20de%20Estado%202009&secao=ECONOMIA](http://www.dn.pt/especiais/interior.aspx?content_id=1134686&especial=Orçamento%20de%20Estado%202009&secao=ECONOMIA), consultado a 20 de maio de 2011.

Disponível em: <http://www.cicf.ipca.pt/blog/id/9>, consultado a 10 de outubro de 2012.

Disponível em: <http://www.ionline.pt/dinheiro/economia-paralela-portugal-ja-ronda-os-20-pib>, consultado a 10 de outubro de 2012.

Disponível em: <http://www.agenciafinanceira.iol.pt/economia-nacional/vitor-gaspar-orcamento-oe2012-fraude-evasao-fiscal-paraisos-fiscais/1290158-5205.html>, consultado a 13 de janeiro de 2012.

Disponível em: [www.oroc.pt/gca/?id=895](http://www.oroc.pt/gca/?id=895) consultado a 25 de março de 2012.

Disponível em: [http://wps.prenhall.com/wps/media/objects/3266/3344577/glossary/hor\\_n\\_5ce\\_glossary.pdf](http://wps.prenhall.com/wps/media/objects/3266/3344577/glossary/hor_n_5ce_glossary.pdf) (tradução nossa), consultado a 13 de janeiro de 2012.

Disponível em: [www.coso.org/key.htm](http://www.coso.org/key.htm), consultado a 15 de novembro de 2011.

Disponível em: [http://www.acra.pt/\\_pdf/Combate\\_a\\_FraudeEvasaoFiscal.pdf](http://www.acra.pt/_pdf/Combate_a_FraudeEvasaoFiscal.pdf), consultado a 15 de janeiro de 2012.

Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Auditoria.pdf>, consultado a 21 de maio de 2012.

Disponível em: [http://www.acra.pt/\\_pdf/Combate\\_a\\_FraudeEvasaoFiscal.pdf](http://www.acra.pt/_pdf/Combate_a_FraudeEvasaoFiscal.pdf), consultado a 28 de janeiro de 2012.

Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/noticias/destAques/news\\_rec\\_eita\\_fiscal\\_08\\_2009.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/noticias/destAques/news_rec_eita_fiscal_08_2009.htm), consultado a 20 de fevereiro de 2012.

Disponível em: [http://www.p2p.com.pt/files/PT\\_PARTNERtoPARTNER.pdf](http://www.p2p.com.pt/files/PT_PARTNERtoPARTNER.pdf), consultado a 20 de fevereiro de 2012.

Disponível em: <http://www.inverbis.pt/2007-2011/actualidade/fraudes-fiscais-criminalidade-economica.html>, consultado a 20 de fevereiro de 2012.

Disponível em: [http://www.dotecome.com/politica/Textos/rel\\_OE\\_2005\[1\].pdf](http://www.dotecome.com/politica/Textos/rel_OE_2005[1].pdf), consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em: <http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2006/Rel-2006.pdf>, consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em : <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2007&TipoOE=Or%u00e7amento+Estado+Aprovado&TipoDocumentos=Lei+%2f+Mapas+Lei+%2f+Relat%u00f3rio>, consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em: <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2008&TipoOE=Or%u00e7amento+Estado+Aprovado&TipoDocumentos=Lei+%2f+Mapas+Lei+%2f+Relat%u00f3rio>, consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em: <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2009&TipoOE=Or%u00e7amento+Estado+Aprovado&TipoDocumentos=Lei+%2f+Mapas+Lei+%2f+Relat%u00f3rio>, consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em: <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2010&TipoOE=Or%u00e7amento+Estado+Aprovado&TipoDocumentos=Lei+%2f+Mapas+Lei+%2f+Relat%u00f3rio>, consultado a 21 abril de 2012.

Disponível em: <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2011&TipoOE=Or%u00e7amento+Estado+Aprovado&TipoDocumentos=Lei+%2f+Mapas+Lei+%2f+Relat%u00f3rio>, consultado a 21 abril de 2012.

Disponível em: [http://www.portais.gov.pt/NR/rdonlyres/0CA9F8C1-BB25-41BD-83E1-6D48E5117451/0/Relatorio\\_Sintese\\_Combate\\_Fraude\\_Evasao\\_Fiscal.pdf](http://www.portais.gov.pt/NR/rdonlyres/0CA9F8C1-BB25-41BD-83E1-6D48E5117451/0/Relatorio_Sintese_Combate_Fraude_Evasao_Fiscal.pdf), consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em: <http://ebookbrowse.com/relatorio-combate-fraude-evasao-fiscais-2006-pdf-d426764831>, consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em: <http://ebookbrowse.com/relatorio-combate-fraude-evasao-fiscais-2007-pdf-d426764839>, consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em: <http://ebookbrowse.com/rel-combate-fraude-evasao-fiscal-2008-pdf-d426764840>, consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em: <http://pjcontas.blogspot.pt/2010/11/relatorio-de-combate-fraude-e-evasao.html>, consultado a 20 de março de 2012.

Disponível em: <http://ebookbrowse.com/relatorio-de-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-de-2010-pdf-d278465919>, consultado a 21 de abril de 2012.

Disponível em: <http://ebookbrowse.com/relatorio-de-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2011-pdf-d372373974>, consultado a 21 de abril de 2012.

Disponível em: [http://resistir.info/e\\_rosa/evasao\\_fraude\\_injustica\\_fiscal.html](http://resistir.info/e_rosa/evasao_fraude_injustica_fiscal.html), consultado a 12 de março de 2012.

**Artigo em revista periódica:**

Catarino, J. (2012). *As novas formas de criminalização e de punição das infracções tributárias*, OTOC, p.64.

Colaço, A. (2012). *Retenções ilegais de imposto fazem aumentar inquéritos crime*. António Pragal Colaço & Associados – Sociedade de Advogados, p.2.

Dias, J. F., Andrade, M.C. (1996). *Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções*. Direito penal económico e europeu: textos doutrinários.

Mesquita, P. (ano). *A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto*. Revista do Ministério Público – Lisboa. Volume 23, nº91, pp. 63 – 64.

Núncio, P. (2011). *Orçamento é instrumento para o combate à fraude e evasão fiscal*. Diário Económico, p. 34.

OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de, SANTOS Adiléia Ribeiro: Artigo Científico: *Planejamento tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real*. Faculdade de Telêmaco Borba- FATEB-PR, p. 170.

Pereira, S. (2011). *Orçamento é instrumento para o combate à fraude e evasão fiscal*, Diário Económico, p.34.

Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira. 2010, p.73.

Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira. 2011, p.99.

Rosa, E.(2009 ) “OE 2010 – A Evasão e a Fraude Fiscal em Portugal”.

Rosa, E.(2003). *Ineficácia no combate à fraude, à evasão e aos privilégios fiscais e o agravamento da injustiça social em Portugal*, pp. 1-8.

#### **Teses de Mestrado e Pós-Graduação:**

Antunes, F. (2005). *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal No Sistema Legal Português*. Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, p.19.

Figueiredo, J. e Andrade. M. (2009), *O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português*. Coimbra editora, p. 411.

Gomes. E. (2005). *A importância do controlo interno*. Bacharel em Direito. Faculdade Escritor Osman da Costa Lins, p.1.

Marques, S. (2009). *A Fraude Fiscal e a Simulação*. Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, p.8 e 12.

Rocha, A. (2004). *O Crime de Fraude Fiscal – Reações do Poder Legislativo e Judicial à sua Punibilidade*. Dissertação de Mestrado em Administração Pública. Universidade do Minho Escola de Economia e Gestão, Braga, pp.3 -13 e 138 -141.

Soares, M. (2008). *Contributo da data mining na detecção e prevenção de fraude*. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, p.2.

# ANEXOS

Apêndices

Apêndice 1- Evolução da receita fiscal

Receita fiscal	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011			Variação absoluta 2005/2010
	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	ESTIMATIVA	REAL	REAL	ESTIMATIVA	REAL	ORÇAMENTO	ESTIMATIVA	
Impostos directos	11.551,00	12.410,00	14.220,00	15.278,20	13.489,40	13.463,90	14.981,30	14.193,20	14.831,30	1.912,90
Imposto sobre Rendimento Pessoas Singulares (IRS)	7.750,00	8.220,00	8.770,00	9.339,40	8.950,90	9.100,00	9.794,90	10.000,00	9.757,60	1.350,00
Imposto sobre Rendimento Pessoas Colectivas (IRC)	3.660,00	4.165,00	5.430,00	5.927,90	4.540,30	4.296,90	5.138,00	4.182,00	5.020,80	636,90
Outros	141	25	20	10,9	-1,8	67	48,4	11,2	52,9	-74,00
Impostos indirectos	18.815,00	20.010,00	20.865,00	20.837,90	17.162,60	18.574,70	19.260,70	19.832,80	19.332,40	-240,30
Imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP)	3.040,00	3.070,00	3.170,00	2.561,90	2.434,20	2.422,80	2.310,40	2.393,70	2.321,20	-617,20
Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA)	11.600,00	12.565,00	13.100,00	13.871,00	10.883,40	12.148,90	12.994,90	13.350,00	13.108,00	548,90
Imposto sobre Veículos (ISV)			1.184,00	940,7	693,3	797	626,5	790	692,2	797,00
Imposto de consumo sobre o tabaco	1.160,00	1.175,00		1.277,00	1.140,00	1.325,00	1.446,70	1.350,00	1.345,70	165,00
Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas (IABA)	1.215,00	1.300,00	1.325,00	196,6	180,1	183	172,7	194,00	175,00	-1.032,00
Imposto do selo	1.465,00	1.575,00	1.735,00	1.822,00	1.652,90	1.495,00	1.483,20	1520	1.478,90	30,00
Imposto Único de Circulação (IUC)	335	325	351	104,9	128,4	140	173,6	160,00	165,30	-195,00
Outros				63,8	50,3	63	52,7	75,10	46,10	63,00
<b>Total Receita Fiscal</b>	<b>30.366,00</b>	<b>32.420,00</b>	<b>35.085,00</b>	<b>36.116,10</b>	<b>30.652,00</b>	<b>32.038,60</b>	<b>34.242,00</b>	<b>34.026,00</b>	<b>34.163,70</b>	<b>1.672,60</b>
<b>Eficiência Fiscal</b>	<b>3,00</b>	<b>2,80</b>	<b>3,80</b>	<b>1,60</b>	<b>-9,50</b>	<b>4,10</b>	<b>7,60</b>			
PIB (preços constantes) - M€	157.999,00	160.274,00	164.097,00	164.084,00	159.971,00	162.119,00	80.418,00	80.418,00	80.418,00	4.120,00
% Total Imp./PIB	19,22%	20,23%	21,38%	22,01%	19,16%	19,76%	42,58%	42,31%	42,48%	

Fonte: Elaboração própria.

Apêndice 2 - Crimes fiscais

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Acções de controlo efectuadas pela inspecção tributária	117.342	132.486	127.841	137.883	143.234	113.739	91.132
Correcções à matéria colectável (milhões de euros)			4.671	4.048	6.814	5.639	5.535
IRS			654	445		677	483M
IRC			3.410	3.441		3.383	3.321M
Outros			607	162		1.579	1.731M
Total de imposto encontrado em falta (milhões de euros)	716	819	975	851	1.243	921	642
Numero de declarações em falta							
Modelo 3		86.086	117.922	127.026	89.931	106.001	86.278
Modelo 10	47.635		37.688				
Modelo 22		31.305	34.805	30.512	28.076	31.629	24.103
<b>Resultados da actividade fiscalizadora da DGCI</b>							
Regularizações voluntárias das correcções à matéria colectável	633M	823M	1.060M	1.244M	1.715M	2.451M	1.905M
Correcções aos impostos encontrados em falta						921M	642M
Correcções à base tributável		2,95M	4,60M				5.535M
Cobrança coerciva	1.419,6M	1,540M	1,633M	1.547.643,13	1.326.450,62	1.241.603,12	1.230.217,37
Modelo 3 IRS detecção de (número de divergências)			138.548			275.484	315.487
Processos de contra-ordenação (processos/cobrança arrecadada)						2.000.000/166M	2.000.000/181M
Tempo médio de conclusão processos contra-ordenação (meses)	10,43	6,34	6,96	3,22	1,70	1,64	1,72
Inquéritos criminais					8.250	6.573	7.917
Liquidações oficiosas	11.414	8.676	8.602	29.339	18.772	7.572	69.086
Imposto a pagar	98M	55M	58M	104M	47M	37M	199M
<b>Principais resultados da actividade fiscalizadora da DGAIEC</b>							
Auditorias prévias efectuadas				205	233	419	383
Acções de fiscalização efectuadas	5.757	5.106	5.443	5.627	6.247	6.846	7.400
Acções com irregularidades				2.708	2.816	3.055	3.489
Montantes propostos para cobrança (euros)				49.795.290	28.731.577	28.288.580	19.372.720

Fonte: Elaboração própria

## O crime de fraude fiscal – O impacto na receita pública do Estado

	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011	
	Apreensões	M(€)	Apreensões	M(€)	Apreensões	M(€)	Apreensões	M(€)	Apreensões	M(€)	Apreensões	M(€)	Apreensões	M(€)
Irregularidades detectadas														
Área Anti-Fraude	1.127	11,70	1.425	16,00	2.137	29,00	2.152	26,80	1.713	22,94	2.629	33,44	3.215	37,07
Área Aduaneira	95	1,10	56	0,30	111	0,20	1.040	5,32	2.567	10,51	2.797	16,28	2.754	14,42
Área Fiscal	448	3,80	70	0,60	62	0,80	84	0,83	54	0,26	83	0,73	56	0,31
Mercadoria Apreendida €	16,6M		16,9M		30M		32M		33.730.031		50.474.324		51.816.765	
Cobrança Líquida da DGAIEC							7.324.840,00		6.529.369,00		7.092.477,00		7.065.029,00	
<b>Apreensões de droga (nº apreensões)</b>	179	-	167	-	139	-	118	-	154	-	133	-	187	-
<b>Apreensões de mercadorias contrafeitas</b>	932.482	7,20	586.683	5,00	624.320	32,20	511.837,00	5,12	10.610.427,00	8,64	3.208.900,00	18,90	1.393.471	18,23
<b>Apreensões de tabaco (quantidades)</b>	339.152	0,53	22.057.725	3,38	479.322	0,59	843.095,00	0,18	34.417.214,00	5,81	52.767.793,00	9,31	16.181.685,00	1,93
<b>Processos de inquéritos (Concluídos)</b>	4.225		4.335		4.176		1.747		5.023		8.793		7.917	
Controlo das obrigações tributárias da SGPS (numero de auditorias)											19		5	
Correcções à matéria colectável											42M		82M	
Correcções à base tributável														
Processos contra ordenação instaurados / Coimas											51/96.978€		49/49.059€	
Processos de levantamento do sigillo bancário							1.089		646		464		472	
<b>Ação com avaliação indirecta</b>	Ações	Correcção €	Ações	Correcção €	Ações	Correcção €	Ações	Correcção €	Ações	Correcção €	Ações	Correcção €	Ações	Correcção €
	1.336	230 M	2.028	356 M	1.949	363 M	2.157	215 M	2.774	338 M	2.319	280 M	1.540	252 M
<b>Processos de inquérito instaurados e concluídos por crimes fiscais</b>									0,494836021					
Instaurados	4.225		4.335		4.176		5.519		8.250		6.573		7.182	
Findos	3.683		5.015		4.514		4.182		6.229		8.793		7.917	
Saldo	5.277		4.597		4.259		5.596		6.378		4.158		5.323	
<b>Distribuição de Processos (Tipo de Crime)</b>														
Abuso confiança	4.828		4.937		4.649		4.445		5.891		5.421		6.086	
Fraude fiscal	981		990		953		1.049		1.617		648		679	
Outros	16		18		35		25		743		504		417	
<b>Processos pendentes (DCIAP)</b>	DCIAP	Resto do país	DCIAP	Resto do país	DCIAP	Resto do país	DCIAP	Resto do país	DCIAP	Resto do país	DCIAP	Resto do país	DCIAP	Resto do país
Fraude fiscal					36	1.912								
Abuso confiança					2	3.611								
Outros crimes fiscais					-	139								
Contrabando e outros crimes aduaneiros					14	52								
Pedidos de reembolso de IVA									54.223,00	3.823,50	60.776,00	4.030,20	70.498,00	5.092,00
<b>Perdas Fiscais</b>														
Fraude intracomunitária ao IVA					14,00									
Omissão de valores declarados para efeitos de imposto sobre rendimento e IVA					1,00									
Facturação falsa					1,30									
Sector das sucatas					10,00						9,76			
Falsificação de documentos, fraude fiscal qualificada e branq. de capitais					0,40									

66

<sup>66</sup> Os espaços em branco representam informação indisponível.

