

INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M

MESTRADO  
AUDITORIA

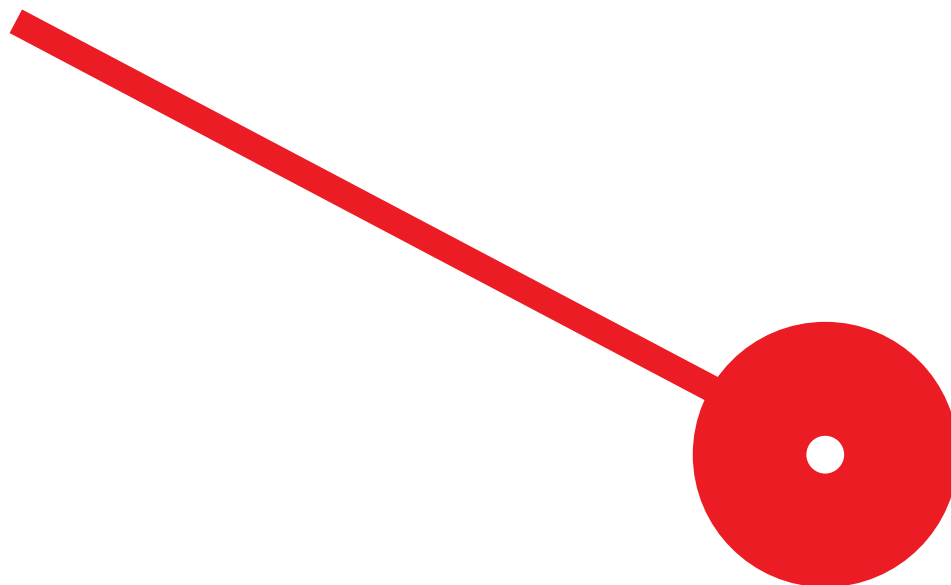
# **Evasão e Fraude Fiscal O Impacto na Sociedade e na Receita Pública do Estado**

Diana Sofia Gaifém de Sá

OUTUBRO/2021

Versão Final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos  
elementos do júri)

Diana Sofia Gaifém de Sá. Evasão e Fraude Fiscal - O Impacto na Sociedade e na  
Receita Pública do Estado  
OUTUBRO/2021



INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M

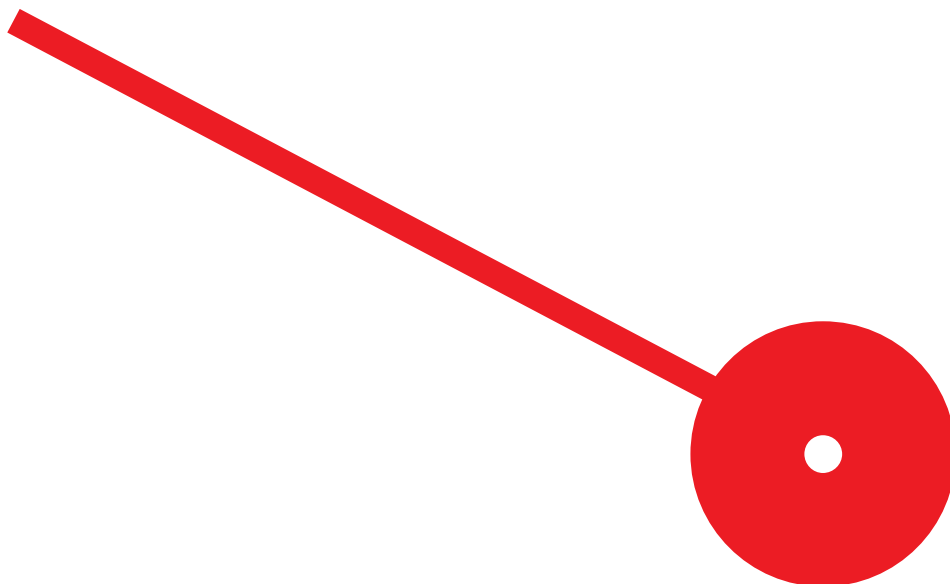
MESTRADO  
AUDITORIA

# Evasão e Fraude Fiscal O Impacto na Sociedade e na Receita Pública do Estado

Diana Sofia Gaifém de Sá

**Dissertação de Mestrado  
apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e  
Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em  
Auditoria, sob orientação de Professora Especialista Maria de  
Fátima Mendes Monteiro.**

Diana Sofia Gaifém de Sá. Evasão e Fraude Fiscal - O Impacto na Sociedade e na  
Receita Pública do Estado  
OUTUBRO/2021



## Resumo

O problema da Evasão e Fraude Fiscal surge como uma questão de resolução prioritária para as nações. É reconhecido pela maior parte dos contribuintes o seu impacto contraproducente nas contas públicas, devido às funções e desequilíbrios financeiros existentes, sendo um tema de grande interesse por se tratar de uma das principais causas da perda da receita fiscal nos mais variados tipos de tributos.

Assim, a presente dissertação procura contribuir para um melhor entendimento das repercussões que a Evasão e a Fraude Fiscal poderão ter ao nível da sociedade e da carga fiscal, tendo o este estudo como objetivos (i) apurar a forma como a sociedade lida com a Evasão e Fraude Fiscal; (ii) clarificar como se desenvolve a atuação da Autoridade Tributária no combate á Fraude Fiscal e (iii) avaliar se as sanções e coimas aplicadas a um crime de fraude são adequadas.

Para melhor compreensão da laboração desenvolvida, foi efetuado um breve enquadramento, o qual conta com uma sumária abordagem aos temas adjacentes nomeadamente, ao Conceito de Evasão e Fraude Fiscal, Justiça Fiscal e as Medidas de Combate à Evasão e Fraude Fiscal.

A opção metodológica escolhida surgiu com o intento de obter resultados para a realização do estudo de caso. Assim, contámos com a metodologia quantitativa, utilizada de forma a obter resultados concretos e fiáveis, e com a metodologia qualitativa a qual nos permite complementar e comprovar a metodologia quantitativa.

Os resultados obtidos transmitem a ideia de que o nível de arrecadação da receita fiscal, sendo o principal condimento do Orçamento do Estado, tem contribuído para uma aproximação do equilíbrio do saldo orçamental, situação que poderia ser otimizada com uma maior aposta na prevenção e combate deste ilícito criminal.

**Palavras-Chave:** Fraude Fiscal, Evasão Fiscal, Planeamento Fiscal, Medidas de Combate

## **Abstract**

The issue of tax evasion and tax fraud arises as a matter of priority resolution for nations. Most taxpayers recognize its counterproductive impact on public accounts, due to the existing financial functions and imbalances, being such a topic of great interest as it is one of the main causes of the loss of tax revenue in the most varied types of taxes.

Thus, this dissertation aims to contribute to a better understanding of the repercussions that tax evasion and tax fraud may have on society and tax burden, being the main goals of this study (i) to investigate how society deals with evasion tax fraud; (ii) to clarify how the Revenue Authority addresses to tax fraud and (iii) to assess the sanctioning and fining adequacy applied to a crime of fraud.

For a better understanding of the development of this study, a short overview was made, which includes a summary approach to related themes, namely, the Concept of Tax Evasion and Tax Fraud, Tax Justice and Measures to Combat Fraud and Tax Evasion.

The methodological options chosen came up with the intent to obtain results for carrying out the case study. Thus, we relied on the quantitative methodology, used to obtain concrete and reliable results, and on the qualitative methodology which allows us to complement and prove the quantitative methodology.

The results obtained convey the idea that the level of tax revenue collection, which is the main source of the State Budget, has contributed to a budget close to balance, a situation that could be optimized with a greater focus on preventing and combating financial crimes such as tax and evasion frauds.

**Keywords:** Tax fraud, Tax evasion, Tax planning, Combat Measures

*Aos meus pais*

## **Agradecimentos**

A presente dissertação não representa apenas o resultado de extensas horas de estudo, reflexão e trabalho, é igualmente a realização de um objetivo académico a que me propus, e reúne contributos de várias pessoas, indispensáveis para encontrar o melhor rumo em cada momento desta caminhada. Trilhar este caminho só foi possível com o apoio, energia e força de várias pessoas, a quem dedico especialmente este projeto da minha vida.

Aos meus pais, Amélia Gaifém e José Sá, que sempre me apoiaram em todas as minhas decisões, por serem as pessoas mais importantes da minha vida e a minha maior força para conquistar todos os meus objetivos. Um obrigada especial ao meu pai, por ser o meu apoio incondicional e o meu alento. Por todos os valores por vós transmitidos o meu muito obrigada!

Ao César Silva, meu companheiro de todas as horas, por ter estado ao meu lado, por ter acreditado sempre em mim mais do que eu própria, e por ter sido sempre o meu porto seguro.

À Analisa Neves, agradeço o apoio e motivação incondicional que ajudou a tornar este trabalho uma válida e agradável experiência de aprendizagem. Estou grata pela nossa amizade.

À minha orientadora, Professora Especialista Fátima Monteiro, pela sua disponibilidade, pelo apoio, pelo conhecimento e sugestões transmitidas ao longo da realização deste trabalho.

À professora Alcina Portugal Dias, pelo tempo disponibilizado e pelo aconselhamento dado, que muito contribuiu para o aperfeiçoamento deste trabalho.

A toda a minha família e amigos que sempre me apoiaram.

Por fim, o meu profundo e sentido agradecimento a todas as pessoas que contribuíram para a concretização desta dissertação, estimulando-me intelectual e emocionalmente.

A todos, o meu muito obrigada!

*“Foi o tempo que perdi com a minha rosa  
que fez dela tão importante”*

Antoine de Saint Exupéry

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

AA – Autoridade de Auditoria  
a.C. – Antes de Cristo  
AG – Autoridade de Gestão  
AT – Autoridade Tributária  
CI – Controlo Interno  
CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis  
CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis  
CINM – Centro Internacional de Negócios da Madeira  
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission  
CRP – Constituição da República Portuguesa  
DL – Decreto-Lei  
EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais  
EUROPOL – Serviço Europeu de Polícia  
GNR – Guarda Nacional Republicana  
IEC – Impostos Especiais sobre o Consumo  
IES – Informação Empresarial Simplificada  
IFAC – International Federation of Automatic Control  
IIA – Institute of Internal Auditors  
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis  
IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis  
IPS – Imposto Sobre Produtos Petrolíferos  
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
I.S. – Imposto Selo  
ISA – International Standards of Auditing  
IVA – Imposto de Valor Acrescentado  
LGT – Lei Geral Tributária  
LOE – Lei do Orçamento de Estado  
NIF – Número Identificação Fiscal  
NRAC – National Risk Analysis Center  
OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico  
OLAF – Organismo Europeu de Luta Antifraude  
PEC – Pagamento Especial por Conta  
PJ – Polícia Judiciária  
PNR – Passenger Name Record  
RDC – Regulamento sobre as Disposições Comuns  
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias  
RH – Recursos Humanos  
RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras  
SCI – Sistema de Controlo Interno  
SINQUER – Sistema de Inquéritos Criminais Fiscais  
SNS – Serviço Nacional de Saúde  
SS – Segurança Social  
UAF – Unidade de Ação Fiscal  
UCLEFA – Unidade de Coordenação de Luta Contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira  
UE - União Europeia  
UNCC – Unidade Nacional de Combate à Corrupção  
ZFM – Zona Franca da Madeira

# Índice

Resumo .....	i
Abstract.....	ii
Agradecimentos .....	iv
Lista de Siglas e Abreviaturas .....	vi
Introdução.....	1
Objetivo de Estudo .....	2
Objetivos Específicos .....	3
Estrutura da Dissertação .....	3
I – REVISÃO DA LITERATURA.....	5
CAPÍTULO 1 – Evasão e Fraude Fiscal .....	6
1.1.    Evasão e Fraude Fiscal.....	7
1.1.1. Definição de Evasão e Fraude Fiscal .....	8
1.1.1.1. Evasão Fiscal .....	8
1.1.1.2. Fraude Fiscal.....	9
1.2.    Tipos de Fraude Fiscal .....	10
1.2.1. Crimes Tributários Comuns .....	11
1.2.2. Crimes Fiscais .....	12
1.3.    Definições Conexas.....	14
1.3.1. Elisão Fiscal .....	14
1.3.2. Planeamento Fiscal.....	15
1.3.3. O Planeamento Fiscal Internacional de Combate à Evasão Fiscal.....	15
1.4.    Paraísos Fiscais .....	16
1.4.1. Lista de Paraísos Fiscais.....	18
1.4.2. Normas Anti Abuso.....	18
1.4.3. Centro Internacional de Negócios da Madeira.....	19
1.5.    Motivos para a Ocorrência de Fraudes.....	21
1.6.    Justiça Fiscal .....	24
CAPÍTULO 2 – Medidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscal.....	25
2.1.    Plano de Ação em Portugal .....	26
2.1.1. Medidas Implementadas.....	27
2.2.    Importância de Auditoria e Perícia para o Combate à Fraude .....	28
2.2.1. Mecanismo de Controlo ou Prevenção.....	28
2.2.2. O Papel dos Auditores no Combate à Fraude .....	29

2.3.	Controle Interno .....	29
2.4.	Limitações à Auditoria .....	30
2.5.	Comunicação de Fraudes .....	31
2.6.	Unidades de Ação no Combate à Fraude e Evasão Fiscal .....	32
2.6.1.	Centro de Conferência de Faturas - SNS .....	32
2.6.2.	Unidade de Ação Fiscal - GNR.....	32
2.6.3.	Unidade Nacional de Combate à Corrupção – PJ .....	34
2.6.4.	Observatório de Economia e Gestão de Fraude .....	34
2.7.	Atuação da AT no Combate à Fraude .....	35
II – ESTUDO EMPÍRICO.....		39
CAPÍTULO 3 – Metodologia .....		40
3.1.	Metodologia de Investigação .....	41
3.2.	Tipos de Métodos .....	41
3.3.	Metodologia Adotada.....	44
3.4.	Âmbito e Objetivo.....	45
3.5.	Caso Prático.....	45
3.5.1.	Metodologia Qualitativa.....	45
3.5.1.1.	Formulação dos Objetivos de Estudo.....	48
CAPÍTULO 4 – Apresentação e Análise de Resultados .....		49
4.1.	Análise de Resultados – Metodologia Qualitativa .....	50
4.1.1.	Asserção 1 .....	50
4.1.2.	Asserção 2 .....	57
4.1.3.	Asserção 3 .....	58
Conclusões.....		67
Referências Bibliográficas.....		71
Anexos.....		79
Apêndices .....		81

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Questões de Investigação .....	38
Tabela 2 - Relações entre as Questões de investigação e Asserções de Investigação....	46
Tabela 4 - Número de Ação por Tipo de Ação.....	64
Tabela 5 - Resultados das Ações Inspecivas em 2017 .....	65
Tabela 6 - Resultados das Ações Inspecivas em 2018.....	65
Tabela 7 - Resultados das Ações Inspecivas em 2019.....	66

## **Índice de Figuras**

Figura 1 - Triângulo da Fraude.....	21
Figura 2 - Formulação de Aserções de Investigação .....	46
Figura 3 - Articulação das Aserções .....	47

## **Índice de Gráficos**

Gráfico 1 - Processos de Inquérito Criminal – Instaurado por Crimes do RGIT .....	51
Gráfico 2 - Declarações de IRS Automático .....	54
Gráfico 3 - Programas de Faturação Certificados pela AT .....	55
Gráfico 4 - Faturas comunicadas à AT .....	56
Gráfico 5 - Total do Imposto encontrado em falta (M€) .....	60
Gráfico 6 - Total de Imposto Detetado em Falta por Tipo de Imposto – 2017 (M€) .....	61
Gráfico 7 - Total de Imposto Detetado em Falta por Tipo de Imposto – 2018 (M€) .....	61
Gráfico 8 - Total de Imposto Detetado em Falta por Tipo de Imposto – 2019 (M€) .....	62
Gráfico 9 - Total da Receita Fiscal .....	63
Gráfico 10 - Ações de Controlo Efetuadas .....	64

## **Índice de Anexos**

ANEXO A - Paraísos Fiscais (Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro) .....	80
--	----

## **Índice de Apêndices**

APÊNDICE A - Normas Anti Abuso .....	82
APÊNDICE B - Medidas Implementadas .....	91
APÊNDICE C - Guião de Entrevista.....	95
APÊNDICE D – Resultado da Entrevista .....	97

## **Introdução**

A Evasão e Fraude Fiscal é um assunto de extrema importância para a sociedade, sendo reconhecido pela generalidade dos cidadãos, o impacto negativo que tal facto tem junto da Administração Fiscal.

Na presença de um mundo cada vez mais globalizado e evoluído digitalmente ao nível da economia, a erosão das bases tributáveis tem vindo a constituir uma das maiores problemáticas, uma vez que os casos de Evasão e Fraude Fiscal têm vindo a ser cada vez mais complexos e aprimorados, impondo uma alteração de paradigma.

## **Objetivo de Estudo**

Com a presente dissertação pretende-se contribuir para uma melhor compreensão das repercussões que a fraude e evasão fiscal poderão ter ao nível da sociedade e da carga fiscal, sendo certo que tais problemas levam à diminuição da receita pública.

Numa época em que a evasão e a fraude fiscal são do conhecimento da generalidade dos cidadãos, considerando o impacto que estas ocorrências têm na sociedade e nas contas públicas das nações, torna-se uma problemática de resolução prioritária para as Administrações Fiscais. A fraude e a evasão fiscal causam distorções na atividade desenvolvida pelos diversos operadores económicos, limitando a qualidade da prestação de serviços, a dimensão social do Estado e determinando o aumento da carga fiscal suportada pelos contribuintes cumpridores, os quais são os maiores lesados com os crimes fiscais, visto que a receita não arrecadada terá que ser compensada, por estes cidadãos. Tendo em consideração esta temática, surgem como objetivos desta dissertação, averiguar como a sociedade lida com a Fraude e a Evasão Fiscal e avaliar se as sanções e coimas aplicadas a um crime de fraude são adequadas, ou se o crime compensa.

Tendo em conta a diminuição da receita pública, infrações fiscais como a fraude e a evasão, tendem a levar a um aumento de medidas legislativas e à implementação de estruturas de controlo com a finalidade de inspecionar atividades tributárias. Esta dissertação procura, especialmente, distinguir os conceitos inerentes às práticas de fraude fiscal, evasão fiscal e planeamento fiscal, bem como salientar os aspetos, positivos e negativos, que a ação ou omissão de comportamentos por parte dos contribuintes pode ocasionar nos decisores políticos. Os comportamentos evasivos e fraudulentos têm importantes consequências na economia portuguesa, pois ao originarem as denominadas economias paralelas, dificultam a construção de um Estado Social de Direito e levam a um aumento do défice e da dívida pública.

Nesta dissertação pretende-se também realçar como o recurso a procedimentos de auditoria podem levar à minimização da fraude e como se desenvolve a atuação da AT no combate à fraude fiscal.

## **Objetivos Específicos**

A presente dissertação pretende responder às seguintes questões:

- 1- Qual o impacto da evasão fiscal e da fraude fiscal na receita pública do Estado?
- 2- Como a Auditoria pode minimizar o risco de Fraude e de Evasão Fiscal?
- 3- Como se desenvolve a atuação da AT no combate à Fraude Fiscal?
- 4- As sanções e coimas aplicadas a um crime de fraude são adequadas à sua dissuasão ou o mesmo compensa?

## **Estrutura da Dissertação**

A estrutura deste trabalho de investigação é composta por cinco fases, nomeadamente a introdução, revisão de literatura, metodologia de investigação, estudo empírico e conclusão. O presente ponto, denominado de Estrutura da Dissertação, é parte integrante da introdução, a qual é constituída inicialmente por uma breve fundamentação da relevância do tema, pela apresentação dos objetivos e objetos de estudo.

Numa segunda fase, através da revisão de literatura, será efetuada uma abordagem teórica, a qual será composta por 3 capítulos. No primeiro capítulo abordaremos a Fraude e a Evasão Fiscal; nesse sentido será explanada a definição de fraude e evasão fiscal e os tipos de fraude existentes. Analisaremos alguns conteúdos que se encontram intimamente ligados com a temática, nomeadamente as maiores fraudes fiscais e evasões fiscais, e ainda dados estatísticos de fraude e evasão fiscal em Portugal. Serão também ilustrados os motivos para a ocorrência de fraude e evasão fiscal, bem como as definições conexas associadas a este tema. No segundo capítulo serão deslindados os principais conceitos adjacentes à Justiça Fiscal, de forma a clarificar sanções e coimas aplicadas a crimes e infrações desta natureza. O terceiro capítulo concerne às Medidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscal; aqui será ilustrado o plano de ação em Portugal no que diz respeito a medidas implementadas, à importância da auditoria e perícia para o combate à fraude no que respeita a mecanismos de atuação quando se deteta erro ou fraude, bem como os mecanismos de controlo ou prevenção e o papel dos auditores no combate à fraude. Neste capítulo serão ainda explanados conceitos como o de controlo interno, as limitações à

auditoria, a comunicação de fraudes e a atuação da Autoridade Tributária (AT) no Combate à Fraude.

Na terceira fase será feita uma explanação pormenorizada da Metodologia de Investigação; neste capítulo inclui-se toda a explicitação e fundamentação no que diz respeito às opções metodológicas e ao processo adotado neste estudo. Este capítulo encontra-se estruturado em quatro secções: a primeira contempla uma exposição e reflexão acerca das questões metodológicas; na segunda secção será feita uma caracterização da metodologia científica; na terceira abordar-se-á os tipos de metodologias e o plano de investigação empírico nas suas fases; na quarta e última secção será apresentada a metodologia adotada e todo o procedimento relativo à execução do trabalho empírico, descrição dos instrumentos e técnicas utilizadas na recolha de informação.

A quarta fase é composta pelo estudo empírico, onde irá ser estudado o impacto dos sistemas de Fraude e Evasão Fiscal na Receita Pública do Estado. Para tal, analisar-se-á o Relatório de Atividades de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras ao nível da receita arrecadada e da evolução da receita fiscal, e será também efetuada a análise do relatório de combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras com vista a esclarecer aspetos fundamentais acerca da eficiência fiscal.

A quarta e última fase deste trabalho de investigação incidirá sobre as conclusões, onde serão apresentadas respostas aos objetivos destacados anteriormente, confrontados os resultados obtidos com a literatura existente e realçadas possíveis explicações para disparidades entre resultados obtidos e a revisão da literatura. Nesta fase serão evidenciadas as principais contribuições do estudo, as limitações decorrentes do trabalho realizado e serão divulgadas linhas para investigação futura.

## **I – REVISÃO DA LITERATURA**

## **CAPÍTULO 1 – Evasão e Fraude Fiscal**

Todas as práticas dolosas que pressupõem o não cumprimento da lei com a finalidade do não pagamento de impostos devidos denominam-se por Evasão e Fraude Fiscal. Esta designação, conhecida popularmente como “fuga ao fisco”, para melhor percepção de todos os leigos que ouvem tal citação, deveria ser denominada de “planeamento fiscal ilícito”.

Evasão e Fraude Fiscal são temas constantes na atual sociedade e algo que, por ser ilícito, suscita a preocupação recorrente por parte do Estado, pois as consequências de tais atos afetam o país a nível social e económico, sendo os impostos a sua principal fonte de receita.

### **1.1. Evasão e Fraude Fiscal**

Já nos tempos mais remotos a ideia de imposto/tributo estava inerente nas sociedades. Há cerca de 4000 A.C., documentos escritos antigos conhecidos como peças de barro encontrados na Mesopotâmia, faziam referência aos impostos que eram cobrados naquela época, os quais exigiam que parte dos alimentos produzidos fossem entregues ao Estado. Também no antigo Egipto, há cerca de 3000 A.C., existem evidências de que os faraós recolhiam impostos em dinheiro ou serviços, pelo menos uma vez por ano, sendo os escribas responsáveis por determinar a dívida de cada cidadão.

Podemos também recuar cerca de 2000 mil anos, na época de missão de Jesus Cristo na terra, onde já existia referência à cobrança dos impostos e contribuintes, como denotado na célebre passagem da Bíblia Sagrada que enuncia:

“É lícito pagar tributo a César, ou não? Jesus, porém, conhecendo-lhes a malícia, respondeu: Por que me experimentais hipócritas? Mostrai-me a moeda do pagamento de tributo. Trouxeram-lhe um denarium. E ele lhes perguntou: De quem é esta efígie e inscrição? Responderam: De César. Então lhes disse: Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus. Ouvindo isto, se admiraram e, deixando-o, foram-se”

O episódio aparece em Marcos 12 (Marcos 12:13-17), Mateus 22 (Mateus 22:15-22) e Lucas 20 (Lucas 20:20-26)., o que nos remete a atentar que já Jesus Cristo, aconselhava os discípulos a pagar aquilo que não lhes pertencia, os impostos. Verifica-se, assim, que não é de hoje uma multifacetada cobrança de impostos por parte do poder político.

A temática que outrora havia sido simples e trivial tornou-se complexa no que diz respeito às obrigações e deveres fiscais; com as obrigações surgiram as faltas de cumprimento das mesmas, algo que não está inerente ao espaço, ao lugar e à época.

De seguida, será feita uma breve explanação do incumprimento das obrigações fiscais que ocorre através de meios ilícitos: fraude fiscal e evasão fiscal, uma vez que é relevante compreender o conceito e as principais diferenças entre ambas.

### **1.1.1. Definição de Evasão e Fraude Fiscal**

#### **1.1.1.1. Evasão Fiscal**

O nº 2, do art. 38º da Lei Geral Tributária (LGT), define Evasão Fiscal como:

“construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”.

Considera-se, assim, Evasão Fiscal, uma conduta dolosa e ilícita que visa reduzir ou retardar o pagamento de responsabilidades fiscais, através do recurso a omissão ou falsidade de informações nas declarações de rendimentos, envolvendo situações de omissão de operações contabilísticas, inserção de elementos inexatos, aproveitamento ilegítimo de benefícios fiscais, alteração de documentos fiscais relativos a operações de vendas ou prestações de serviços, não emissão de faturas ou documentos equivalentes. Assim, evasão fiscal pode também ser definida como um negócio utilizado que visa atingir fins que não correspondem à estrutura legal típica. O conceito de evasão fiscal engloba tudo aquilo que se chama de planeamento ilegítimo, por abranger a fraude fiscal e a fraude à lei fiscal.<sup>1</sup>

Por vezes a definição de Evasão Fiscal pode ser confundida com a definição de Planeamento Fiscal Abusivo ou *tax avoidance*, que consiste numa prática vista como uma poupança fiscal ilegítima, mas lícita, apesar de contrariar princípios fundamentais do ordenamento jurídico, tendo como objetivo a diminuição do pagamento de tributos. Amorim (2007: 18), refere-se ao planeamento fiscal abusivo como “negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos que apesar de lícitos são negócios antijurídicos”. O mesmo afirma que não há uma violação direta e frontal das normas jurídicas, mas uma habilidade

---

<sup>1</sup> A fraude à lei fiscal, será abordada no ponto 1.5.1. Elisão Fiscal.

fiscal ou negócio de destreza fiscal que consiste na realização de negócios que escapam às normas de incidência fiscal, ou no exercício de certas práticas contabilísticas que são favoráveis às empresas. Este comportamento coincide com a fraude fiscal quanto à finalidade evasiva e ao resultado económico, distinguindo-se no momento da sua efetivação e nos meios de obtenção da menor tributação (Ferreira e Pinto, 2009).

Existem dois tipos de planeamento fiscal abusivo: i) induzido pela lei; ii) por lacuna da lei. O primeiro refere-se aos casos em que o próprio ordenamento jurídico promove a redução da tributação de empresas, como é o caso dos benefícios fiscais; o segundo utiliza eventuais “falhas legislativas” para obter vantagens resultando numa menor tributação (Moreira, 2003). O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da melhor forma possível, procurando a diminuição dos custos, inclusive dos impostos.

#### **1.1.1.2. Fraude Fiscal**

Segundo o Dicionário de Língua Portuguesa, Fraude é descrita como

“1 Ato de má-fé praticado com o objetivo de enganar ou prejudicar alguém; burla; engano; logração; 2 ato ou comportamento que é ilícito e punível por lei; 3 contrabando; candonga; manobra do contribuinte para escapar à incidência tributária”.

Ou seja, a fraude é uma falsa representação ou conceção de um facto material para induzir alguém a partilhar algo com valor, não incluindo o peculato de empregados, a extorsão ou a conversão para a sua propriedade de bens que se encontram à sua guarda. Segundo esta definição podemos atentar vários factos nomeadamente a existência de um “infrator” que pretende garantir o seu próprio benefício ou de terceiros, por meio de um objetivo/fim e a existência de um “outro” que poderá assumir a forma de uma organização ou pessoa. Este dicionário esclarece também que Fraude Fiscal consiste numa manobra do contribuinte para escapar à incidência tributária. Por sua vez, o artigo 103º do Regime Geral de Infrações Tributárias (RGIT), enuncia que a fraude fiscal consiste em condutas ilegítimas que “visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”, podendo ter origem na ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria

coletável; ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; ou na celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

É de salientar que evasão fiscal caracteriza-se por ser “*extra legem*”, uma vez que consiste no cumprimento de uma norma alternativa com o intuito de alcançar o efeito económico da norma que se aplicaria, porém, pretende-se evitar por acarretar uma maior tributação. Já a fraude fiscal designa-se de “*contra legem*”, ou seja, viola-se de forma ostensiva a lei, agindo contra tudo o que nela é estabelecido.

## **1.2. Tipos de Fraude Fiscal**

A definição de Fraude Fiscal destina-se a descrever a generalidade dos ilícitos penais fiscais, englobando-se nela diversos crimes, como o exemplo do art. 368.º-A do Código Penal, o qual enuncia com precisão a fraude fiscal. No âmbito da fraude fiscal constatam-se variados tipos, nomeadamente, a fraude por ocultação ou dissimulação da matéria coletável, que consiste em situações de vantagem patrimonial indevida; a fraude por omissão ou ação; e a fraude “artesanal” ou “industrial”, sendo a mais comum, frequentemente é denominada de “fraude carrossel”.

A partir do 25 de Abril de 1974, as infrações fiscais passaram a ser legisladas e punidas pelo Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho; mais tarde, o Decreto-Lei 20- A/90, de 15 de Janeiro, vem instituir o RJIFNA<sup>2</sup> (Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras), posteriormente alterado pelo Decreto-Lei 394/93, de 24 de Novembro, sendo que o crime de fraude fiscal estava consagrado no artigo 23.º.

O Novo Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) foi aprovado pela Lei nº15/2001, de 5 de junho, mais precisamente pelo artigo nº1, sendo essencial para legislar a inserção de tipos de crimes e contraordenações que vão surgindo, levando à reestruturação da organização judiciária tributária, e conseqüentemente a uma simplificação processual e um reforço das garantias por parte dos contribuintes.

Através da reforma subjacente ao novo regime, surgiu uma novidade primordial, a qual se fundamenta na divisão em dois tipos de infrações fiscais, as quais podem ser classificadas como crimes tributários comuns ou como crimes fiscais.

---

<sup>2</sup> O 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

### **1.2.1. Crimes Tributários Comuns**

Os Crimes Tributários Comuns podem ser de diferentes tipos, nomeadamente:

➤ Burla Tributária

No que concerne à burla tributária, a mesma encontra-se prevista no artigo 87.º do RGIT, sendo um verdadeiro tipo de burla especial. Surge como um novo tipo de crime tributário, configurando este artigo a burla tributária quanto ao tipo objetivo de ilícito, como um crime de execução vinculada que pressupõe a colaboração da vítima e como um crime de dano. Segundo o n.º 1, do artigo 87º do RGIT:

“Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos e multa até 360 dias”.

Contudo, estas penas de prisão e estes valores de multa poderão ser agravados no caso de a atribuição patrimonial ser mais elevada, como é possível verificar através dos n.ºs 2 e 3 deste mesmo artigo.

O facto deste tipo de crimes iludirem a Administração Tributária, faz com que sejam implementadas atribuições patrimoniais indevidas e exista a criação de uma falsa aparência, a qual leva ao enriquecimento pessoal ou de um terceiro.

➤ Crime de Associação Criminosa

O crime de Associação Tributária está evidenciado no artigo 89.º do RGIT, decalcado do previsto no Código Penal, no artigo n.º 299, estipulando que:

“Quem promover ou fundar grupo, organização ou associação, cuja finalidade, ou atividade 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.”

Enfoque para o facto de não existirem diferenças entre o crime tributário e o crime penal referido como seu homónimo comum, quanto às penas aplicáveis e às condutas incriminatórias.

Também à luz deste artigo 89.º do RGIT, mais precisamente nos n.ºs 1 e 3, conforme o que acontece com a associação criminosa comum, são tipificadas quatro modalidades de ação, que evidenciam as funções dos agentes dentro da associação criminosa, sendo eles o fundador, o membro ou apoiante, e o chefe ou dirigente. Sendo que para os primeiros

(fundador e membro ou apoiante) a lei sanciona com a mesma penalidade, ou seja, pena de prisão de um a cinco anos; para o chefe ou dirigente a pena é mais gravosa, de dois a oito anos de prisão, visto o mesmo ter um juízo acrescido de ilicitude objetiva.

O n.º 4, deste mesmo artigo evidencia que as penas podem ser atenuadas, ou não ter lugar a punição, se o agente impedir ou se esforçar seriamente para impedir a continuação dos grupos, organizações ou associações, ou comunicar à autoridade a sua existência, de modo a esta poder evitar a prática de crimes tributários, uma vez que uma organização criminosa para se constituir não necessita de existência de uma sede, um lugar determinado de reunião, nem necessidade de se conhecerem. Existe apenas a necessidade prova da vontade de duas ou mais pessoas para a consecução dessa atividade e permanência.

### **1.2.2. Crimes Fiscais**

#### ➤ Crime de Fraude Fiscal

Como referido acima, o crime fiscal permite a divisão em crime de fraude evidenciado no art.º 103º do RGIT, sendo o primeiro dos crimes fiscais segundo o RGIT, seguindo-se o crime de fraude qualificada presente no art. 104.º do RGIT. Estes crimes, consistem na omissão de uma realidade por parte do contribuinte, de modo a evitar um determinado encargo.

O n.º 1, do art. 103.º, do RGIT, enuncia que “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, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.”. O nº 2, deste mesmo artigo clarifica que a denominada fraude fiscal “pode ter lugar por ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; e a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”

Estes crimes que não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15.000,00 euros, têm como caso mais enfático a elaboração de faturas falsas com intuito

de obter reembolsos indevidos de IVA ou mesmo para obter deduções indevidas de IRC suscetíveis de causarem prejuízo ao sistema fiscal.

➤ Crime de Fraude Fiscal Qualificada

O Crime de Fraude Fiscal Qualificada, como referido anteriormente é parte integrante dos crimes de fraude fiscal, sendo introduzido com a entrada em vigor do RGIT, estando enfatizado no art. 104.º, onde é referido:

“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 coletivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias (...)”

Este crime, pressupõe condutas impróprias pelos infratores, as quais estão também enunciadas no n.º 1, do art.º 104.º, do RGIT:

- 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, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- 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 agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

Com a introdução desta norma pretende-se salvaguardar o património do Estado contra ataques onerosos. Este crime não depende, como anteriormente dependia no RJIFNA, de um valor mais elevado da vantagem patrimonial ilegítima, contrariamente ao que acontece nos crimes de burla tributária e de abuso de confiança fiscal.

Estes crimes são concretizados através da utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes, ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou quando a vantagem patrimonial é de valor superior a € 50.000. No caso da vantagem patrimonial ser de valor superior a € 200.000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

➤ Crime de Abuso de Confiança

O Crime de Abuso de Confiança, presente no artigo 105º do RGIT e no art.º. 205º do Código Penal, estatui que:

“Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7.500, 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.”

Quando se verifique que a entrega não fora efetuada e que a mesma tem um valor superior a € 50.000, a pena poderá ser de um a cinco anos de prisão para pessoas singulares e uma multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas.

Por sua vez, o art. 205.º do Código Penal, enuncia que a apropriação ilegítima de uma coisa móvel ou animal que lhe tenha sido entregue por título não translativo da propriedade é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa, estando inserido nos crimes de propriedade.

É de ressaltar também que os factos descritos nos n.ºs de 1 a 3 deste artigo, apenas são puníveis no caso de terem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação, ou no caso da prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

### **1.3. Definições Conexas**

#### **1.3.1. Elisão Fiscal**

Segundo João Nuno Calvão da Silva (Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti Abuso, 2006), elisão fiscal também denominada de fraude à lei fiscal, consiste no “fenómeno da elisão ou evitação fiscal, o qual se traduz num comportamento formalmente não contrário à lei, mas pelo qual se atinge resultado idêntico ao que esta visa impedir” a mesma, ou seja, é

uma forma lícita de evasão, uma vez que antecede o facto gerador. A elisão fiscal faz parte do planeamento tributário dos contribuintes e define-se assim como a utilização de instrumentos legais com o intuito de pagar a menor quantidade de impostos possível.

O autor clarifica ainda que a elisão fiscal pode ser identificada em 3 fases, nomeadamente a simulação, fraude à lei e abuso de direito.

### **1.3.2. Planeamento Fiscal**

O Planeamento Fiscal, surge como um tema complexo e controverso, uma vez que consiste numa forma lícita e legítima de administração de impostos com o intuito de atingir benefícios, através da elisão fiscal. Uma vez lícito este conceito muito se desvia da já enunciada evasão fiscal. Este conceito, devido à sua complexidade causa divergentes opiniões, as quais levam a inúmeras investigações.

O Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro, veio estabelecer e clarificar deveres de comunicação à administração fiscal sobre esquemas ou atuações de planeamento fiscal.

De forma sucinta, podemos constatar que o planeamento fiscal baseia-se numa mescla de atos que visam reduzir ou minimizar a carga fiscal dos contribuintes de forma lícita, atingindo um objetivo também ele lícito (*Intralegem*), ou seja, consiste numa poupança fiscal da carga tributária. O planeamento fiscal tende a ser praticado por operadores económicos (empresas, particulares, ...), e tem como objetivo principal deter esquemas numa auditoria.

Esta área é de grande interesse para os contabilistas, dado o crescente da atividade empresarial, pelo que o planeamento nasce a partir dos objetivos que a organização quer atingir.

### **1.3.3. O Planeamento Fiscal Internacional de Combate à Evasão Fiscal**

Os ordenamentos jurídicos conferem liberdade aos contribuintes para que os mesmos atuem de forma livre e celebrem negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos, pelo que o contribuinte escolhe a que mais lhes convém, ou seja, a menos onerosa do ponto de vista fiscal, contudo sem infringir a lei fiscal. Vários são os comportamentos que o contribuinte pode adotar:

- A poupança fiscal consiste em negócios jurídicos menos onerosos, uma vez que os atos ou negócios expressamente previstos na lei podem ser sujeitos a tributação, segundo o princípio da legalidade e o princípio da tipicidade dos impostos, e a não admissibilidade da analogia em matéria de incidência fiscal. Sendo um direito que assiste a qualquer contribuinte que tem por base um princípio constitucional da

liberdade de iniciativa económica, previsto nas próprias leis tributárias, as quais contem um desagravamento fiscal;

- O planeamento fiscal consiste no comportamento que poderá ser tomado por parte dos contribuintes, particulares e empresas, que procuram diminuir o imposto a pagar, utilizando desta forma as normas mais apropriadas e adequadas à sua real situação fiscal, dentro dos limites legais existentes; e
- A gestão fiscal, denominada de *tax planning*, consiste na tomada de decisões dentro da empresa, tendo em conta as diversas variações constantes na lei fiscal, consistindo assim em várias formas que os contribuintes utilizam para se colocarem ao abrigo do pagamento de impostos, ou seja, consiste em minimizar os impostos a pagar, por uma via totalmente legítima e lícita, tratando-se de escolher a via fiscalmente menos onerosa consistente com a gestão normal dos negócios pessoais ou empresariais. É de destacar o facto dos comportamentos de planeamento fiscal por norma serem devidos maioritariamente por empresas de média e grande dimensão, por meio de serviços de consultoria e gestão fiscal.

Numa vertente legislativa de uma forma muito ampla, o artigo 3º do DL 29/2008 de 25 de fevereiro, considera:

“Planeamento fiscal: qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto.”

#### **1.4. Paraísos Fiscais**

Consideram-se Paraísos Fiscais os países ou jurisdição (estado nacional ou região autónoma) em que as empresas estrangeiras ou indivíduos se inscrevem com o intuito de pagar o mínimo de impostos ou não pagar qualquer imposto. Nestes países a lei possibilita o anonimato dos seus “clientes”, sendo estas empresas e contas bancárias abertas em territórios que beneficiam deste estatuto denominadas de offshore.

O termo "benefício fiscal" refere-se à redução do imposto de renda decorrente de deduções à receita tributável de despesas financeiras de uma empresa para indivíduos e empresas estrangeiras. Os paraísos fiscais não exigem que as empresas operem fora do seu país, ou que os indivíduos residam no país para receber benefícios fiscais.

O artigo 63º D da LGT, elucida-nos acerca dos “Países, Territórios ou Regiões com um regime fiscal claramente mais favorável”, considerando que são paraísos fiscais, se cumprirem cumulativamente os seguintes requisitos: inexistência de um imposto de

natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60% da taxa de imposto prevista no artigo 87º do CIRC; as regras de determinação da matéria coletável sobre a qual incide o imposto sobre o rendimento divirjam significativamente dos padrões internacionalmente aceites ou praticados, nomeadamente pelos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE); existência de regimes especiais ou de benefícios fiscais, designadamente isenções, deduções ou créditos fiscais, mais favoráveis do que os estabelecidos na legislação nacional, dos quais resulte uma redução substancial da tributação; e a legislação ou a prática administrativa não permita o acesso e a troca efetiva de informações relevantes para efeitos fiscais, nomeadamente informações de natureza fiscal, contabilística, societária, bancária ou outras que identifiquem os respetivos sócios ou outras pessoas relevantes, os titulares de rendimentos, bens ou direitos e a realização de operações económicas. Ou seja, se cumulativamente naquele ornamento jurídico existir tributação nula ou reduzida, se houver transparência fiscal, se existir sigilo bancário e fiscal e se houver ausência de atividade económica ou ausência de atividades operacionais.

Desde 2017 também podem ser considerados paraísos fiscais países ou jurisdições claramente mais favoráveis que cumpram os requisitos do nº 5 e 6 do artigo 63º D da LGT, nomeadamente ainda que não constem da lista dos paraísos fiscais, não disponham de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC, sempre que, cumulativamente seja efetuada a remissão expressa nos códigos e leis tributárias para este número do presente artigo; existam relações especiais, nos termos das alíneas a) a g) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, entre as pessoas ou entidades envolvidas nas operações subjacentes às normas referidas na alínea anterior.

Segundo o nº 6 deste artigo, é de ressaltar que o imposto referido no n.º 5 não é aplicável a Estados-Membros da União Europeia ou a Estados-Membros do Espaço Económico Europeu, neste último caso, desde que esse Estado esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia

Apesar das dificuldades de precisão na definição de paraíso fiscal, há quem defina paraíso fiscal como um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou coletivas, vantagens fiscais suscetíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um

regime mais favorável que o desse país, principalmente no que diz respeito a matéria sobre impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões.

#### **1.4.1. Lista de Paraísos Fiscais**

Os paraísos fiscais, conhecidos também por refúgios fiscais, constam de uma lista aberta, sendo as obrigações derivadas do compromisso assumido objeto de averiguação periódica. A jurisdição pode ser depois qualificada como não cooperante, ou seja, podem entrar novos países para a Lista de Paraísos Fiscais, países esses considerados cooperantes, mas que por algum motivo de desonra de compromisso passam a ser considerados de não cooperantes. Em contrapartida, podem sair da lista países e territórios que decidam arregar os compromissos de alto nível.

Essa Lista de Paraísos Fiscais, está clarificada na Portaria nº150/2004, de 13 de fevereiro. (Ver anexo I – Paraísos Fiscais).

#### **1.4.2. Normas Anti Abuso<sup>3</sup>**

Face à complexidade dos esquemas de planeamento fiscal, foi criado um conjunto de normas anti abuso para impedir comportamentos de redução indevida de impostos e situações de planeamento fiscal ilegítimo (Saldanha Sanches, Os limites do planeamento Fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional, 2006, p.21).

O Governo Português, por meio do poder legislativo tenta combater as transferências financeiras e a deslocalização de empresas com medidas anti abuso. Através do DL n.º 37/95 de 14 de fevereiro, foram criadas medidas anti abuso de combate à fraude e evasão fiscal internacional com o objetivo de limitar a utilização de paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais ou privilegiados, fundamentalmente através de sociedades de base aí estabelecidas. A cláusula geral anti abuso tem como objetivo principal reprimir os “negócios anómalos que embora lícitos, tenham com propósito exclusivo elidir a aplicação das regras tributárias”. Além da cláusula geral anti abuso, existe um conjunto de normas especiais anti abuso que assumem um papel fundamental na luta contra o planeamento fiscal abusivo ou agressivo<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> As normas anti abuso são “quaisquer normais legais que consagrem a ineficácia perante a Autoridade Tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos”

<sup>4</sup> Ver Apêndice A – Normas Anti Abuso

### 1.4.3. Centro Internacional de Negócios da Madeira

O Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM), frequentemente denominado de Zona Franca da Madeira, consiste num mecanismo de política fiscal das mais relevantes a nível Europeu, que necessitando de incentivos no que diz respeito aos serviços transacionais da região, destina-se à internacionalização de empresas portuguesas e estrangeiras, estando previsto no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o que se baseia pelo facto da Região Autónoma da Madeira ser considerada uma região ultraperiférica (RUP) da União Europeia.

Poderá ser a Zona Franca da Madeira considerada um paraíso fiscal? As opiniões divergem.

Carlos Pimenta (Portugal continua a ter um *offshore*, 2018), considera que não deve haver dúvidas em inserir a Zona Franca da Madeira na Rede de Paraísos Fiscais. Apesar do autor considerar o tema lato e de constante discussão, considera que deve ser elaborada uma análise à jurisdição, uma vez que a mesma não deve ser avaliada apenas por características como as clarificadas pela OCDE, as quais enunciam que se trata de um *Offshore* quando existem impostos nulos ou baixos num determinado território, ausência de trocas efetivas de informação com outros países e a falta de transparência legislativa, jurídica ou administrativa. O autor acrescenta ainda que uma jurisdição não se deve avaliar apenas por estas características, realçando a importância de existir uma visão para a função na rede global de *offshores*, paraísos fiscais, judiciais e jurisdições sigilosas. Clarifica que o facto de um território não ser sigiloso não representa que deixe de poder ser considerado como tal, uma vez que o formalismo e o que realmente se passa aquando de uma negociação com entidades estrangeiras à margem da lei para a aplicação de impostos por vezes é díspar. Embora o autor considere que o Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM) tem um papel modesto no contexto internacional, não deixa de colocar o regime fiscal regional como um *Offshore*, tal como faz a Organização Tax Justice Network.

Segundo Edmundo Diniz e Joaquim Miranda Sarmiento (A Zona Franca da Madeira é um “*Offshore*”?, 2014), existe uma grande polémica envolta dos benefícios que a Zona Franca da Madeira atribui a empresas lá sediadas, o que faz com que frequentemente este local seja denominado de “*offshore*” da Madeira. Clarificam que existem bastantes argumentos contra e a favor de considerar a Zona Franca da Madeira de Paraíso Fiscal. Neste artigo são referidas algumas discrepâncias entre o CINM e os Paraísos Fiscais. O CINM não está listado na lista de paraísos fiscais, os benefícios fiscais são apenas para

investidores estrangeiros e não para residentes; existe redução de taxas de IRC de 0% a 5%; o IVA não tem qualquer benefício fiscal específico; existe uma regulamentação e supervisão das entidades na ZFM sendo iguais às que estão sujeitas às restantes sociedades portuguesas, tendo as entidades que estar sujeitas às regras de branqueamento de capitais e sigilo bancário; não há obrigações contabilísticas, os capitais circulam com total controlo, existe limite temporal imposto por lei relativamente aos benefícios concedidos, ocorre a existência de atividades económicas substanciais uma vez que não pretende apenas atrair investimento ou transações induzidas por razões estritamente fiscais; os Paraísos Fiscais estão listados, os benefícios gerais ocorrem para qualquer entidade independentemente da localização da direção económica; não ocorre tributação, o mercado encontra-se isolado de qualquer outro sistema jurídico, não necessita de aprovação de contas através de auditorias, não existe controlo sobre circulação de capitais, não existem limites previstos; e ocorre ausência de atividades económicas substanciais uma vez que os paraísos fiscais pretendem atrair investimento por razões estritamente fiscais. Estes autores consideram que a Zona Franca da Madeira não deve ser considerada de offshore, sendo que a designação adequada deve ser regime fiscal preferencial, uma vez que existe uma baixa ou nula tributação. No entanto, este fator não é suficiente para ser qualificado como paraíso fiscal. Os autores salientam que as entidades licenciadas para operar no CINM seguem todas as regras nacionais e internacionais.

Sendo certo que a Zona Franca da Madeira não consta da lista de Paraísos Fiscais, e as opiniões de vários autores divergem quanto à sua classificação, parece, contudo, que o seu regime fiscal se encaixa perfeitamente na definição de Paraíso Fiscal, uma vez que nesta Zona Franca estão registadas cerca de 3 000 empresas, das quais 1 677 não têm ao seu serviço um único trabalhador, as taxas de imposto variam entre 1 a 5 %, sendo também possível a um *trust* abrir uma conta sem revelar a identidade da empresa que lhe está subjacente. Segundo o Parlamento Europeu, em virtude dos benefícios fiscais concedidos neste território, as perdas anuais de receitas fiscais para o Estado Português, estão avaliadas em cerca de 1,5 mil milhões de euros.

## 1.5. Motivos para a Ocorrência de Fraudes

Esta temática leva-nos a indagar quais as razões que motivam a ocorrência de fraudes e evasões fiscais. A resposta não é simples; prova disso é o facto de vários estudiosos se terem debruçado sobre este assunto.

Em 1953, Donald Cressey na sua obra *Other People's Money: a study of the social psychology of embezzlement*, identificou três componentes que denominou como Modelo do Triângulo da Fraude para qualificar a existência da fraude, de forma a identificar e perceber os motivos que originam ou incentivam os indivíduos das organizações, individualmente ou em conjunto, a cometerem fraude.

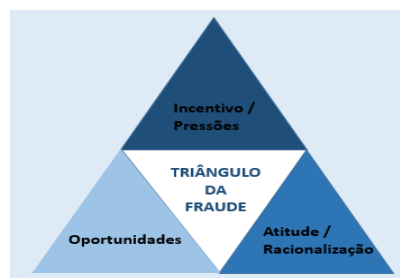


Figura 1 - Triângulo da Fraude

(Fonte: Elaboração Própria)

Existem vários fatores que podem propiciar o cometimento da fraude, dos quais podemos destacar o endividamento, problemas pessoais, reversão dos negócios, isolamento físico, busca por status financeiro e relacionamento entre empregador e empregado.

As 3 componentes que em simultâneo incentivam a ocorrência de atos conducentes à fraude são:

- **Incentivos/Pressões** – A pressão associada a necessidades financeiras que o indivíduo possa ter, nomeadamente que resultem de urgentes necessidades de liquidez financeira (problemas de saúde; existência de dívidas; hábitos de jogo; consumos excessivos de álcool, drogas ou outras substâncias), ou quando pretenda viver com um estatuto acima das suas possibilidades relacionados com a ostentação de determinados símbolos (posse de automóveis, roupas, perfumes, etc.). A pressão resulta assim de uma necessidade incontrolável de alcançar dinheiro ou bens de natureza material com valor, a fim de solucionar problemas ou ampliar a disponibilidade financeira/patrimonial.

- **Oportunidade** – Geralmente associada a fragilidades do sistema de controlo das organizações, é a perceção por parte de uma entidade ou indivíduo, da possibilidade de cometer fraude sem ser apanhado. Existem diversas fraquezas que convidam à prática da

fraude, nomeadamente: ausência ou ineficácia dos controlos, inexistência de mecanismos de auditoria, capacidade de os gestores derrogarem os controlos, falta de acesso a informação ou falta de comunicação antifraude, impunidade face à prática de atos fraudulentos, contexto cultural/organizacional propício à prática de fraude, colaboração externa/interna – conluio. A Oportunidade é a componente mais controlável do processo, uma vez que é sobre este aspeto que incide o controlo interno.

● **Atitude/ Racionalização** – Geralmente através das razões com que o indivíduo procura justificar a fraude, ou seja, é a capacidade de racionalizar e interpretar os variados dados que possui sobre a realidade que nos rodeia. Há diversos aspetos associados, tais como: o facto de a ação fraudulenta não deixar vítimas individualizáveis; o exemplo por parte de outros que procederam a práticas semelhantes; existência de discursos sociais associados às lacunas da punição e sentimentos de impunidade; e notícias divulgadas de casos mais graves que não tiveram repercussões ao nível da punição.

Segundo a ISA 240 – As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras, expõem a fraude em duas grandes áreas:

● **Relato Financeiro Fraudulento:** Manipulação, falsidade ou alteração de registos e documentos de suporte a partir dos quais foram preparadas as Demonstrações Financeiras; envolve normalmente o relato de receitas fictícias ou ocultação de responsabilidades de forma a tornar a empresa mais rentável do que é na realidade.

- Incentivos: Saturação do mercado, prejuízos significativos; incapacidade de gerar fluxos de caixa.
- Oportunidade: Transações com partes relacionadas; estimativas significativas em ativos/passivos/réditos/gastos; contas bancárias em paraísos fiscais; estrutura organizacional complexa e rotação de pessoal;
- Racionalização: Valores éticos não divulgados; má relação com o auditor; compromisso perante analistas.

● **Apropriação indevida de ativos:** Envolve o furto ou utilização indevida de ativos da empresa, desvio de cobranças, roubo de ativos ou pagamento de bens ou serviços não recebidos, falsas vendas.

- Incentivos: Obrigações financeiras pessoais; despedimentos conhecidos; promoções
- Oportunidades: Dinheiro em caixa, ativos facilmente convertíveis e transacionáveis; segregação de funções inadequadas; avaliação inadequada de candidatos a emprego com acesso a ativos.

- Racionalização: Comportamentos que indiquem desgostos ou insatisfação; tolerância de pequenos roubos.

O sistema de classificação de fraudes também denominado por *Árvore da Fraude*, referido no “Manual da Fraude na Empresa – Prevenção e deteção”, (Wells, 2009) faz referência à corrupção como um tipo de fraude mais usual nas organizações, sendo obtida uma vantagem para o indivíduo ou terceiro, pela utilização do poder conferido pela organização, tais como suborno (prática de oferecer dinheiro ou benefícios a um indivíduo, em troca de um ato ilícito, promovendo a obtenção de vantagens), gratificações ilegais (recompensa paga, de forma ilícita, pela realização de um determinado serviço prestado), o conflito de interesses (desenvolvimento de esquemas de compras ou de vendas) e a extorsão económica (obtenção de vantagens por parte de outrem, com recurso à coação, chantagem ou violência).

Óscar Afonso (OBEGEF – Motivações para a fraude e evasão fiscais (II), 2015), enunciou que “o agravamento das condições sociais, com o desemprego à cabeça, e o aumento da tributação sobre o consumo, o património ou o rendimento apelam à tentação da prática da fraude e da evasão fiscal”. Neste artigo do Observatório Contra a Fraude, o autor enuncia que várias são as razões que fomentam a fraude e as evasões fiscais, podendo essas causas ser de origem económica, política, técnica e psicológica. As causas económicas prendem-se maioritariamente com a conjuntura sócio económica, uma vez que em períodos de recessão económica, de agravamento de condições sociais, de desemprego e de aumento de tributação sobre o consumo, património ou o rendimento, existe uma maior tendência para a prática de fraude e evasão fiscal; já no que diz respeito às causas políticas, o autor considera que os contribuintes relevam a justiça social e a igualdade na distribuição de riqueza e do rendimento, havendo muitas vezes a ideia de que a equidade fiscal não existe. Também o facto de considerarem que a despesa pública alimentada pela receita fiscal é mal gerida, será um fator motivador do incumprimento fiscal e da fraude e evasão fiscal; no que diz respeito às causas técnicas é mencionado que as mesmas estão associadas à complexa lei fiscal existente e a sua constante mutação, criando instabilidade no sistema fiscal, permitindo que os contribuintes usem a lei para fins diferentes do que o legislador tinha em mente, sendo isso a base da evasão fiscal; por fim, ao nível das causas psicológicas salienta-se a formação cívica e a condição cultural dos contribuintes, uma vez que enquanto que a fuga aos impostos quando praticada por figuras públicas é alvo de forte reprovação social, já quando a mesma fuga é praticada pelo cidadão comum é visto como um ato de inteligência e heroísmo.

## **1.6. Justiça Fiscal**

A Justiça Fiscal deve constituir um propósito do sistema fiscal, cabendo por norma à Autoridade Tributária e Aduaneira, administrar os impostos no que diz respeito a garantir a sua liquidação e cobrança; efetuar a ação de inspeção tributária, prevenindo e combatendo a fraude e evasões fiscais; realizar ações de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais; e comunicar com os particulares sobre as respetivas obrigações fiscais e apoiá-los no cumprimento. O Sistema Fiscal Português deve assim avaliar situações, independentemente da tipologia dos contribuintes (sujeitos passivos singulares ou coletivos), dimensão (pequenas, médias, ou outras empresas), quer ao nível do rendimento auferido - IRS ou IRC, relativamente à posse de património – IMI, ou ao nível do consumo – IVA.

É importante salientar que o sistema fiscal português deve estar estruturado de forma a minorar as desigualdades que possam existir por parte dos contribuintes, aquando o pagamento dos seus impostos.

## **CAPÍTULO 2 – Medidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscal**

A fim de minimizar a fraude e as evasões fiscais, ao longo dos últimos anos foram adotadas diversas medidas por parte do Estado quer ao nível do direito interno como do direito internacional.

Neste capítulo abordaremos o combate à fraude e evasão fiscal, mais concretamente o plano de ação implementado em Portugal; as medidas executadas; a importância da auditoria e perícia para o combate à fraude, dando especial ênfase ao mecanismo de atuação quando se deteta erro ou fraude, definição do mecanismo de controlo ou prevenção e o papel dos auditores no combate à fraude; o controlo interno, as limitações à auditoria; a comunicação de fraudes; e a atuação da AT no combate à fraude.

### **2.1. Plano de Ação em Portugal**

O combate à fraude e evasão fiscal desenvolve-se em diversas áreas de atuação e constitui uma intenção de todo o País uma vez que é condição essencial para termos uma maior justiça fiscal.

Segundo os Relatórios de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras, o Combate à Fraude e Evasão Fiscal tem vindo a demonstrar-se cada vez mais eficaz devido à ação da administração fiscal, contudo, há que ressaltar que a cidadania fiscal constitui um dos alicerces para combater a fraude e a evasão fiscal. A cidadania e os valores éticos da sociedade são postos diversas vezes em causa por se acreditar que constituem a causa do combate à fraude, tornando-se por isso, importante contrariar esse fenómeno.

Em Portugal, ressalva-se que é necessário travar algumas batalhas no que toca ao Combate à Fraude e Evasão Fiscal. Para tal, acredita-se que alguns esforços assentes em três linhas mestras de intervenção prioritária podem contribuir para o efeito, sendo eles o Reforço do Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira e à Economia Paralela<sup>5</sup>; intensificar a cooperação nacional e internacional; e garantir a proteção e segurança da fronteira externa. De seguida serão abordadas as medidas implementadas que têm como

---

<sup>5</sup> Segundo Nuno Gonçalves, 2014, Economia Paralela, “a Economia paralela é um fenómeno à escala global, com dimensão e complexidade distintas em cada período e país devido às suas particularidades económicas, sociais e institucionais. Apesar de o cidadão comum interagir no seu quotidiano com esta economia, quer pela sua experiência, quer através dos meios de comunicação social, esta é designada de ‘paralela’, ‘não observada’ ou ‘não registada’. Subjacente está o facto de ser desenvolvida à margem das autoridades competentes e, ao incorporar tipos de atividades distintas, a sua identificação torna-se difusa bem como o dano para a sociedade”.

objetivo o combate à fraude e evasão fiscal; nesse sentido abordaremos com mais ênfase as três linhas mestres acima referidas.

### **2.1.1. Medidas Implementadas**

O Estado, com o intuito de minimizar os comportamentos evasivos e fraudulentos por parte dos contribuintes, implementa medidas de carácter preventivo, dissuasivo e repressivo. De entre as medidas preventivas e dissuasivas, salienta-se a publicação da lista dos contribuintes em falta com o cumprimento das obrigações fiscais, o que pretendia pressionar o contribuinte a regularizar a sua situação fiscal e o cruzamento de informação e a troca de informações entre as diversas entidades; como órgão consultivo e participativo integrado no Conselho Superior de Finanças, a Unidade de Coordenação da Luta Contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira (UCLEFA), que tem como finalidade a cooperação multilateral institucionalizada e o desenvolvimento de ações coordenadas de luta contra a evasão e fraude fiscal, especificamente a nível fiscal aduaneiro e da Segurança Social; a aplicação de métodos indiretos por parte da administração fiscal, com o intuito de calcular a matéria coletável respeitante aos rendimentos ou bens sujeitos a tributação a partir de métodos indiretos (art. 87.º da LGT); o levantamento do sigilo bancário que proporciona acesso às contas dos contribuintes e à denúncia de possíveis situações de evasão e de fraude fiscal; e segundo o art. 5º, do Decreto-Lei nº29/2008 de 25 de Fevereiro, o acesso a informação privilegiada de certas classes profissionais, tais como Técnicos Oficiais de Contas, Revisores Oficiais de Contas, Consultores e Gestores Fiscais, Contabilistas e Advogados.

Das medidas preventivas e repressivas, evidenciam-se a aplicação de coimas, multas ou penas de prisão, de acordo com a magnitude do delito e a natureza dos atos e negócios efetuados. Estas medidas destinam-se a prevenir e reprimir a prática de atos ilícitos e a fuga aos impostos. Sobre a natureza dos crimes praticados, o RGIT diferencia os crimes tributários comuns, os crimes aduaneiros, os crimes fiscais, os crimes contra a segurança social, as contraordenações aduaneiras e as contraordenações fiscais.

De entre as medidas implementadas pelo Estado português com o intuito de combater a fraude fiscal, podemos destacar as Medidas Legislativas, as Medidas Operacionais, as Medidas Penais, de Relacionamento com o Contribuinte e de Relacionamento Institucional.

O Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira 2019, contempla as medidas implementadas pelo Governo, que haviam sido previstas no Plano Estratégico

de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira (2018-2020). Segundo este relatório, várias foram as medidas implementadas, porém, tendo em conta o Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras (2018-2020), apenas foram concretizadas 48% das previstas.<sup>6</sup>

O Decreto-Lei nº198/2012, de 24 de agosto, permitiu transfigurar paradigmas, nomeadamente a ação entre os contribuintes e a administração tributária. Este Decreto Lei, tem como intuito executar a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 172.º da LOE 2012, estabelecendo um regime que regule a transmissão eletrónica dos elementos das faturas e outros documentos com relevância fiscal, para intensificar o combate à informalidade e à evasão fiscal e para auxiliar os contribuintes a evitar o incumprimento das suas obrigações fiscais. Assim, o sistema veio insurgir esta relação, através do artigo 1.º, o qual enuncia que pela criação de medidas de controlo da emissão de faturas e respetivos aspetos procedimentais, bem como a criação de um incentivo de natureza fiscal à exigência daqueles documentos por adquirentes que sejam pessoas singulares, alterando-se o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

## **2.2. Importância de Auditoria e Perícia para o Combate à Fraude**

### **2.2.1. Mecanismo de Controlo ou Prevenção**

Tendo em consideração a importância da fraude, tudo o que ela acarreta, e o facto da sua prevenção e deteção conferir uma questão de difícil resolução, importa estabelecer mecanismos de controlo ou prevenção eficazes.

Através de mecanismos de controlo e prevenção, que possibilitam o entendimento das razões que proporcionam a ocorrência de fraude, pela identificação das áreas de negócio com elevado risco e pela implementação de condutas que visem reduzir a vulnerabilidade destas áreas, é possível minimizar a ocorrência de fraude. Explorar esta temática, leva a abordar três perspetivas: as possíveis razões para o aparecimento de fundamentos para a prática de fraude; a forma como é possível 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 de que modo se pode promover uma cultura antifraude, diminuindo desta forma a racionalização e estimulando a identificação do indivíduo, potencialmente fraudulento e a organização. No combate à fraude a palavra chave é a prevenção.

---

<sup>6</sup> Ver Apêndice B - Medidas Implementadas

No caso da fraude já ter ocorrido, de nada serve utilizar meios reativos como a deteção e investigação; como tal, para o combate, urge a necessidade de evitar primeiramente a sua ocorrência.

### **2.2.2. O Papel dos Auditores no Combate à Fraude**

O auditor tem um papel crucial no que diz respeito à auditoria interna e externa, as quais devem trabalhar de forma integrada, aplicando programas de prevenção, não sendo recomendável que seja utilizada apenas a auditoria externa, pois mesmo que esta identifique um crime corporativo, dificilmente os seus profissionais saberão lidar com o problema. O auditor evidencia as fraudes de forma a impedir a prática de delitos através do controlo interno e não identifica apenas os factos já ocorridos.

Segundo a ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras - fraude surge como 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. Esta mesma ISA enuncia uma lista de exemplos de *red flags* de fraude relativos a dois tipos de fraude: a fraude de demonstrações financeiras e apropriação indevida de ativos, que podem ser detetados pelos auditores numa vasta variedade de situações e ocasiões e os ajudam a identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude, os quais estão classificados de acordo com os componentes do triângulo da fraude, o qual já fora citado anteriormente.

### **2.3. Controlo Interno**

O Controlo Interno (CI), conta já com várias décadas de existência, e tem em vista minimizar riscos que ameaçam o cumprimento dos objetivos das organizações, contudo, ultimamente tem motivado mais interesse por parte da sociedade em geral, em virtude das crises económicas e dos escândalos financeiros ocorridos ao longo dos anos, caracterizados pela vulnerabilidade do mundo empresarial.

O COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, ou Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway*, é uma organização privada sem fins lucrativos, criada nos Estados Unidos, em 1985, para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos, fatores esses que podem levar à elaboração de relatórios fraudulentos e à consecução de *frameworks* e recomendações para as empresas e seus auditores em gestão de riscos, controlo interno e detenção de fraudes.

Em 1992, o COSO lançou o *framework* Controlo Interno - Estrutura Integrada, o qual ganhou ampla aceitação, passando a ser utilizado em todo o mundo. Ele é reconhecido como uma estrutura líder para projetar, implementar e conduzir o controlo interno e avaliar a eficácia do mesmo. Com o passar dos anos, este modelo sofreu drásticas alterações; assim, em 2013 surgiu uma nova atualização deste modelo. Na concretização destes objetivos é necessário o vínculo de cinco componentes os quais constituem um SCI, nomeadamente, Ambiente de controlo, Avaliação de risco, Informação e comunicação, Monitorização dos controlos e Atividades de controlo.

#### **2.4. Limitações à Auditoria**

A materialidade e a subjetividade da análise por parte do auditor, constitui uma evidente limitação da auditoria, uma vez que no desenvolvimento do seu trabalho, o auditor dará especial ênfase ao que é materialmente relevante. Constitui igualmente uma limitação implícita de auditoria, a obtenção de um nível de segurança razoável no domínio do trabalho efetuado por um auditor.

Segundo, Goldwasser, D. (*The Past and Future of Reasonable Assurance*, 2005) a metodologia atualmente usada pela auditoria sustentada no risco está longe de ser uma ciência exata e que é questionável que os auditores consigam quantificar todos os riscos de uma auditoria, muito menos suprimi-los.

Por norma, as limitações da auditoria são consequência de um fraco sistema de controlo interno (SCI), o qual surge devido a interesses da própria gestão da empresa na manipulação da informação; a concentração de funções nas pequenas empresas; a falta de competência e/ou de integridade moral das pessoas com responsabilidade na empresa; a análise do custo/benefício do CI; utilização da informática; incerteza e complexidade crescentes nos negócios; e materialidade. Contudo, o sistema contabilístico, a par com o sistema de controlo interno, pode demonstrar-se ineficaz em circunstâncias em que se verifique conspiração entre os empregados ou quando cometida pela própria administração, tornando-se mais trabalhosa a sua deteção por parte do auditor, uma vez que num nível superior hierárquico, é mais suscetível a ocorrência de burla nos controlos internos que previnam a fraude por parte de outros empregados.

De referir que por muito eficiente que seja o controlo interno e o sistema contabilístico, irá sempre existir determinado risco, pois apesar de permitir diminuição das distorções resultantes de fraude e/ou erro, não há sistema ou controlo que impeça a fraude.

## 2.5. Comunicação de Fraudes

Com a intenção de prevenir e detetar a fraude, surgem mecanismos de comunicação claros, os quais têm como objetivo facilitar a comunicação de suspeitas de fraude e de possíveis deficiências de controlo que possam aumentar a suscetibilidade da Autoridade de Gestão (AG) à fraude. O Estado deve assim possuir mecanismos de comunicação que garantam uma coordenação razoável em questões de antifraude com a autoridade de auditoria e as autoridades de investigação habilitadas do Estado-Membro, inclusive as autoridades de combate à corrupção. São exemplos desses mecanismos implementados o IRS automático; o SAF-T que sendo um ficheiro de auditoria fiscal extraído dos programas informáticos de contabilidade, contém informação contabilística das empresas, e a sua submissão prévia à AT vai permitir o preenchimento automático prévio de vários campos dos Anexos A e I da IES, obtendo-se uma simplificação para a entrega desses anexos; e da simplificação do preenchimento dos anexos A e I da Informação Empresarial Simplificada (IES), a qual obriga as empresas e os empresários em nome individual a entregarem as bases de dados da sua contabilidade, sendo o Decreto-Lei 87/2018, publicado em outubro, e legislação conexas.

A comunicação dos resultados das medidas antifraude eficazes de quaisquer suspeitas de fraude fará parte do relatório de síntese anual e do parecer de gestão da Autoridade de Gestão (AG), bem como do relatório de controlo anual da Autoridade de Auditoria (AA), o qual incluirá uma secção sobre as suspeitas de fraude detetadas durante o ano. A comunicação e a formação do pessoal, no que diz respeito a mecanismos de comunicação devem garantir que os trabalhadores: compreendem onde devem comunicar as suspeitas de comportamento ou controlo fraudulento; acreditam que a administração dá seguimento a estas suspeitas; e acreditam que a comunicação é feita a título confidencial e que a organização não tolera retaliações contra qualquer membro do pessoal que comunique suspeitas.

O Organismo Europeu de Luta Antifraude, usualmente designado por OLAF, investiga os casos de fraude que lesam o orçamento da União Europeia, a corrupção e as faltas graves nas instituições europeias e contribui para a estratégia da Comissão Europeia em matéria de luta contra a fraude, pelo que as suspeitas de fraude devem ser a ele comunicadas pela autoridade designada pelo Estado-Membro, em conformidade com os requisitos aplicáveis ao abrigo do artigo 122.º do RDC. Sendo o tratamento dos dados pessoais efetuado pelo OLAF, processa-se em conformidade com o Regulamento (UE) 2018/1725. Contudo, este organismo não tem competência para investigar fraudes que

não possuam repercussão financeira nos fundos públicos da UE, casos de corrupção que não envolvam membros do pessoal das instituições e organismos da UE, e a utilização fraudulenta do logótipo ou o nome das instituições da UE.

## **2.6. Unidades de Ação no Combate à Fraude e Evasão Fiscal**

A existência de atos fraudulentos cada vez mais frequentes, nomeadamente no que diz respeito a defraudar erário público, suscitam alerta para uma intervenção essencial para o seu combate.

De forma a suprir esta necessidade, existem estruturas que monitorizam e investigam infrações fiscais, nomeadamente o Centro de Conferência de Faturas do Sistema Nacional de Saúde, a Unidade de Ação Fiscal (UAF) da GNR, Unidade Nacional de Combate à Corrupção (UNCC) da PJ. Ao nível da instrução e formação, destacar o Observatório de Economia e Gestão de Fraude – pós-graduação em gestão de fraude; e o Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal – pós-graduação avançada em “Aplicação das normas Anti-Abuso”.

De forma a obter resultados mais vantajosos, tem enfoque a cooperação, independentemente das competências, da quantidade de informação e das capacidades de atuação de cada uma das entidades.

### **2.6.1. Centro de Conferência de Faturas - SNS**

Na área da saúde, grande é a preocupação com as práticas incorretas que se verificam e que exigem uma intervenção do Governo, de modo a monitorizar em especial o Sistema Nacional de Saúde. A criação do Centro de Conferência de Faturas do SNS tem como objetivo

“gerir e assegurar todas as atividades relacionadas com o processamento de conferência de faturas, desde a receção dos ficheiros e documentos de prescrição e prestação, até ao correto apuramento dos valores devidos pelo SNS a um determinado prestador e arquivo dos respetivos suportes documentais”.

No que concerne ao Sistema Nacional de Saúde e a dinheiro público, consiste numa obrigação conhecer se os recursos públicos estão a ser devidamente atribuídos e aplicados.

### **2.6.2. Unidade de Ação Fiscal - GNR**

A Unidade de Ação Fiscal (UAF) é uma unidade especializada, de âmbito nacional, responsável pela prossecução das atribuições cometidas à Guarda Nacional Republicana

no âmbito da prevenção, descoberta e repressão das infrações tributárias, fiscais e aduaneiras.

Na sua área de ação, a Unidade de Ação Fiscal da GNR, desempenha um leque alargado de funções, nomeadamente

“executa regularmente ações de fiscalização e de investigação criminal direcionadas para o combate às infrações tributárias, fiscais e aduaneiras, tendo como missão combater os crimes constantes no RGIT; o contrabando, contrabando de circulação, contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações, fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, introdução fraudulenta no consumo, qualificação, violação das garantias aduaneiras, quebra de marcas e selos, recetação de mercadorias objeto de crime aduaneiro, auxílio material, crimes de contrabando previstos em disposições especiais e ainda a fraude e fraude qualificada”.

A Unidade de Ação Fiscal da GNR, deteta várias situações criadas pelos agentes de crimes aduaneiros como: a introdução ou ocultação de mercadorias à fiscalização pelas redes de tráfico internacional, onde se utilizam desembarques ou viaturas terrestres, ou seja, sem as apresentar às alfandegas ou mediante falsas declarações; o contrabando, técnico ou tradicional, em que o objetivo é a apropriação ilegítima dos IEC's e IVA, sendo o técnico, aquando o uso de guias falsas e camuflagem dos produtos na apresentação dos mesmos à estância aduaneira e o tradicional que depende do local do desembarque, isto é fora da estância aduaneira, na costa; a fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, onde é criado um esquema de exportações fictícias para obter o indevido reembolso do IVA e IEC's introduzindo fraudulentamente os produtos no consumo.

Esta unidade da GNR, atua também em crimes fiscais, nomeadamente no que diz respeito a simulação de transmissões intracomunitárias isentas, com vista à obtenção de reembolsos de IVA; fraude ao IVA, através da emissão de fatura de venda de um produto, com respetiva dedução de IVA, que depois não é entregue ao Estado; fraude em carrossel; utilização fraudulenta de entrepostos fiscais, que se destinam a substituir a vigilância aduaneira sobre os IEC's, onde se registam transações fictícias entre empresas fictícias usando o regime suspensivo que os liberta do pagamento os IEC's .

### **2.6.3. Unidade Nacional de Combate à Corrupção – PJ**

A Unidade Nacional de Combate à Corrupção, vulgarmente denominada de UNCC, consiste numa unidade operacional implementada para resposta preventiva e repressiva aos fenómenos criminais associados à criminalidade económico-financeira.

Esta unidade tem competência em matéria de prevenção, deteção, investigação criminal e a coadjuvação das autoridades judiciárias relativamente aos crimes de corrupção, peculato, tráfico de influências e participação económica em negócio. Compete ainda a esta, a precaução e investigação de crimes como a prevaricação e abuso de poderes praticados por titulares de cargos políticos; fraude na obtenção ou desvio de subsídio ou subvenção e fraude na obtenção de crédito bonificado; económico-financeiros; contrafação de moeda, títulos de crédito, valores selados, selos e outros valores equiparados ou a respetiva passagem; relativos ao mercado de valores mobiliários; insolvência dolosa e administração danosa; branqueamento; crimes tributários de valor superior a (euro) 500 000,00; infrações económico-financeiras cometidas de forma organizada, com recurso à tecnologia informática; infrações económico-financeiras de dimensão internacional ou transnacional; a centralização e tratamento de informação criminal relativa aos crimes acima referidos; apresentar ao diretor nacional o resultado das análises táticas e estratégicas da criminalidade da sua competência; proceder, em conjugação com a UIC, à recolha e tratamento de dados estatísticos no âmbito da sua competência material; e desenvolver as ações de prevenção previstas no artigo 1.º da Lei n.º 36/94, de 29 de setembro.

### **2.6.4. Observatório de Economia e Gestão de Fraude**

O Observatório de Economia e Gestão de Fraude (OBEGEF) é a institucionalização do empenhamento científico e pedagógico de um conjunto de investigadores e docentes que se agregaram em torno da Pós-Graduação em Gestão de Fraude.

Os seus membros têm formações diversificadas, constituindo a interdisciplinaridade, focalizada na fraude e na sua prevenção, um valor acrescentado na descrição, interpretação e modelização do seu objeto de estudo. Tendo em conta a universalidade da economia não-registada e da fraude, assumem como alvo prioritário a realidade europeia e portuguesa, promovendo a interação com todos os que, individual ou coletivamente, se defrontam com problemáticas similares no seu labor quotidiano.

Contribuir para um melhor conhecimento da prevenção e deteção da fraude em Portugal, aprender com o saber e a experiência alheia, divulgar os conhecimentos gerados e

contribuir para uma opinião pública nacional mais esclarecida, assim como prestar serviços que se harmonizem com a investigação, são corolários sempre presentes no seu quotidiano.

Este Observatório constituído em 2008, tem como objetivos, agregar cidadãos e instituições interessadas em conhecerem aprofundadamente a economia «sombra» e a fraude em Portugal; promover a investigação científica, fundamental e aplicada, sobre a fraude e a economia «sombra» em Portugal; contribuir para uma opinião pública esclarecida sobre as problemáticas da fraude e da economia «sombra»; constituir uma memória das práticas fraudulentas em Portugal, enquanto instrumento para uma mais eficaz prevenção e deteção da fraude, uma regulação eficiente; Formar quadros técnica e eticamente preparados para a implementação de políticas antifraude nas instituições, privadas e públicas; e apoiar as organizações na prevenção da fraude.

### **2.7. Atuação da AT no Combate à Fraude**

Sendo o combate à fraude e à evasão fiscais e aduaneiras uma das fundamentais prioridades do Governo, tornou-se essencial a aprovação de um conjunto de medidas inovadoras, as quais passam pela promoção e apoio ao cumprimento voluntário de sistemas como o e-fatura e medidas como o aumento da eficácia e eficiência da Inspeção Tributária e Aduaneira, as quais permitem um aumento da receita fiscal e uma diminuição de *Tax Gap*<sup>7</sup> em Portugal.

A prossecução da missão da AT assenta na promoção do cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras, assegurando o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira, garantindo uma repartição justa e equitativa do esforço fiscal dos contribuintes.

Vários são os meios de atuação da AT no combate à fraude e evasão fiscal, os quais estão suportados pelo princípio da legalidade enunciado no artigo nº 103º da CRP e no art. 8º da LGT. Como meio de combate podemos ainda encontrar a educação fiscal a um nível institucional, a qual é possível colocar num nível base de importância a par com a

---

<sup>7</sup> Numa definição ampla, *Tax Gap* é definido como a diferença entre os impostos que seriam pagos se todas as obrigações fossem totalmente cumpridas em todas as instâncias e os impostos que são realmente pagos e cobrados, ou seja, é o valor total dos impostos não cobrados resultantes do não cumprimento de todos os impostos administrados por uma administração fiscal em determinado ano. Sendo vista por vezes como uma medida de evasão ou fraude fiscal, a *Tax Gap* é o resultado de ações intencionais e não intencionais, tais como: escolhas deliberadas (como ocultar renda ou reivindicar descontos / créditos em excesso), erros, ignorância das obrigações de depósito, relatório e pagamento, incapacidade de cumprir (como quando um contribuinte declara falência e não pode pagar sua dívida fiscal), podendo desse modo o cálculo do *Tax Gap* ser aplicado a todos os impostos.

legislativa, sendo ambas suportadas pelos resultados obtidos através do âmbito administrativo.

Do âmbito administrativo, enunciam-se a gestão tributária que surge como meio de controlo interno referente ao cumprimento tributário e à correção das declarações ou das omissões; a inspeção tributária, que se apresenta como meio de controlo interno e externo do cumprimento das obrigações tributárias, e correção das declarações e omissões, de forma mais particular; e a justiça tributária, se manifesta como um meio de forçar o pagamento de impostos devidos, das coimas originárias da contraordenações praticadas coercivamente. A ação penal, por sua vez, emerge numa fase inicial pela ação da AT como órgão de polícia criminal.

É importante medir a forma como a AT se apresenta no que diz respeito ao âmbito de atuação e definir quais os indicadores que melhor diferenciam a sua atuação e evolução. Atualmente, a ação da AT é bastante influenciada pela utilização das tecnologias de informação, sendo a transformação digital faseada e progressiva uma chave de sucesso para evolução das administrações fiscais, tendo por base cinco níveis:

- 1) e-Filing – formulários de submissão eletrónica obrigatória ou opcional (declarações eletrónicas);
- 2) e-Accounting – submissão periódica da contabilidade, faturação e outros dados relevantes num formato eletrónico standard (e-fatura, IES+);
- 3) e-Matching – cruzamento de informação com base em informação de terceiros, e dos próprios contribuintes potenciando o controlo das cadeias de valor (Alertas e Divergências);
- 4) e-Audit – inspeções efetuadas com base em registos eletrónicos (SAF-T);
- 5) e-Assessment – preenchimento e liquidação automática das declarações com base na informação disponível (IRS Automático/ Pré-preenchimento declaração de IRS).

São ainda referidos muitos outros mecanismos de controlo informático por parte da AT, os quais proporcionam uma atenuação potencial de evasão fiscal através da interseção de informação fornecida pelos sujeitos passivos ou outras entidades.

Tendo em conta a conjuntura da AT, é possível salientar a elevada complexidade verificada em algumas operações económicas as quais exigem a adoção de medidas efetivas, que visam potenciar os pontos fortes da atuação por parte da AT, tendo em conta os pontos fortes e as oportunidades definidas.

Para o sucesso da estratégia de combate à fraude e evasão fiscais a seguir pela AT, destaca-se um conjunto de fatores essenciais para contribuir para tal feito, dos quais é possível destacar o aumento da percepção do risco associado ao incumprimento, a visibilidade da inspeção tributária e aduaneira no terreno, a cooperação com outras entidades, o incremento das regularizações voluntárias, a qualidade técnica da fundamentação das correções, a formação e especialização dos recursos humanos, a cobrança efetiva dos valores liquidados, a diversidade dos fatores de informação, a otimização dos sistemas de informação, e a submissão eletrónica das obrigações declaradas.

Concluída a revisão da literatura, passemos agora às opções metodológicas.

## Questões de Investigação

Seguidamente à revisão da literatura, procede-se à elaboração de um quadro que expõe as questões de investigação.

<b>Questões de Investigação</b>	<b>Fundamentação Teórica</b>
Q1 - Dos crimes tributários e dos crimes fiscais existentes, quais são os crimes com maior incidência?	Ponto 1.2
Q2 - A Zona Franca da Madeira constitui um paraíso fiscal?	Ponto 1.3.3.3.
Q3 - Muitas são as hipóteses às motivações para o cometimento de fraude e evasão fiscal, mas quais serão as verdadeiras motivações?	Ponto 1.4.
Q4 - Quais das Comunicações de Fraudes implementadas, permitiram uma maior deteção de fraudes?	Ponto 3.5.
Q5 - Das unidades de ação existentes no combate à fraude e evasão fiscal (UAF, SNS, PJ, OBEGEF), as quais monitorizam e investigam infrações fiscais, quais as que detetam maior número de crimes?	Ponto 3.6.
Q6 - As alterações de mecanismos na atuação da AT, produziram impactos favoráveis no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal?	Ponto 3.7.

Tabela 1 - Questões de Investigação

(Fonte: Elaboração Própria)

Face a estas questões de investigação, será agora considerada a forma como se lhe vai dar resposta, ou seja, o enquadramento metodológico de investigação a ser utilizado.

## **II – ESTUDO EMPÍRICO**

## **CAPÍTULO 3 – Metodología**

Na abordagem teórica definiram-se conceitos para se entender a temática de fraude e evasões fiscais, relacionando-os posteriormente com o combate à fraude e evasões fiscais. Este capítulo consiste na exposição da metodologia utilizada para a realização desta dissertação, ou seja, identificação do método a adotar com o intuito de alcançar objetivos, com base num determinado tipo de pesquisa. Neste capítulo é também definido como se irá proceder à coleta de dados.

### **3.1. Metodologia de Investigação**

A Metodologia de Investigação consiste na aplicação de técnicas e procedimentos científicos que permitam proporcionar uma boa recolha e análise de informação, com o intuito de solucionar os problemas e/ou questões de investigação, tendo por base um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos para atingir conhecimento.

Fortin (O processo de investigação: da conceção à realização, 1996), define a investigação como um processo sistemático que tem como objetivo principal atribuir resposta às questões que valem uma investigação. Este autor enuncia ainda que os métodos de investigação harmonizam-se com os diferentes fundamentos filosóficos que suportam as preocupações e orientações de uma investigação.

Por sua vez Prodanov e Freitas (Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho académico, 2013), enunciam que a Metodologia consiste na aplicação de técnicas/métodos científicos que facultam uma boa colheita e análise de informação, com o intuito de solucionar uma questão de investigação; estes métodos consistem no aglomerado de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para atingir o conhecimento.

### **3.2. Tipos de Métodos**

Existem três métodos que concorrem para o desenvolvimento do conhecimento, são eles, o método quantitativo, método qualitativo, e o método misto.

- **Método Quantitativo**

Fortin (O processo de investigação: da conceção à realização, 1996), define que uma pesquisa quantitativa consiste num processo com a finalidade de proporcionar o desenvolvimento e validação do conhecimento. Fortin esclareceu ainda que, neste método o investigador realiza inúmeras etapas com o intuito de obter os resultados para a sua pesquisa, ou seja, um processo sistemático de recolha de dados observáveis e quantificáveis, o qual é baseado na observação de factos objetivos, de acontecimentos e fenómenos que existem independentemente do investigador.

Bogdan e Biklen (Investigação qualitativa em educação, 1994), proferiram que a metodologia quantitativa consiste numa metodologia de investigação que realça a descrição, a indução, a teoria fundamentada e o estudo das perceções pessoais. Estes autores, evidenciaram ainda a existência de uma tentativa de apreensão e compreensão pormenorizada das perspetivas e pontos de vista dos sujeitos acerca de determinado assunto.

Por sua vez, Coutinho (Metodologias de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: teoria e prática, 2011), enunciou que a investigação quantitativa centra-se na análise de factos e fenómenos observáveis e na avaliação de variáveis comportamentais possíveis de serem medidas, comparadas ou relacionadas no decurso do processo de investigação empírica.

Este método é orientado com o intuito de formular conclusões, com base na recolha de dados quantitativos, ou seja, de forma numérica, os quais são analisados de modo a originar estatísticas que levam à formulação de análises e respetivas conclusões.

- Método Qualitativo

Fortin (O processo de investigação: da conceção à realização, 1996), mostrou-se preocupado com uma compreensão absoluta e ampla do fenómeno em estudo. Ele observa, descreve, interpreta e aprecia o meio e o fenómeno tal como se apresentam, sem procurar controlá-los. O autor enuncia que o objetivo desta abordagem de investigação centra-se no desenvolvimento do conhecimento, sendo mais do que avaliar, descrever ou interpretar.

Segundo Ferreira (Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática, 2009), os investigadores que orientam um estudo qualitativo partilham a ideia de que este método pode proporcionar uma compreensão mais profunda dos fenómenos sociais do que aquela obtida pelos métodos usualmente adotados na investigação quantitativa. Logo, a investigação qualitativa procura interpretar e explicar mais aprofundadamente as práticas sociais. Este autor enunciou ainda que o processo de investigação qualitativo não se baseia no domínio de técnicas estatísticas, mas sim na sua capacidade de analisar a resposta seguindo vários procedimentos, articulando-os com a teoria adotada no estudo. Deste modo, a informação fornecida pela investigação qualitativa é mais detalhada e contextualizada do que a investigação quantitativa.

Por sua vez Godoy (Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades, 1995), destaca as diferenças entre o método quantitativo e o método qualitativo, referindo que a opção pela pesquisa qualitativa torna-se muitas vezes a mais apropriada, tendo em conta

a natureza do problema que se quer estudar e as questões e objetivos que orientam a investigação. É de salientar que quando se lida com problemas pouco conhecidos e que necessitam de mais investigação, deve ser utilizada a investigação quantitativa.

Este método orienta a recolha de dados, a qual por norma é efetuada através de texto escrito, ou seja, não sendo quantificável, retrata os fenómenos objeto do estudo. Os dados recolhidos são posteriormente observados, formulando as consequentes conclusões.

- Método Misto

Segundo Serrano (Gestão do conhecimento: o novo paradigma das organizações, 2004), a forma de obter uma completa compreensão da investigação, sem comprometer a interpretação do tema, deve combinar as duas metodologias (Método Quantitativo e Método Qualitativo).

Os dois métodos acima referidos, levam a verificar uma metodologia com pontos comuns, designada de Metodologia Mista, a qual pode ser classificada em função da intenção final. Assim, segundo Magda Alves (Como escrever teses e monografias – um roteiro passo a passo, 2007), quanto aos objetivos a pesquisa pode ser:

- Descritiva

Consiste na descrição das características de uma determinada população ou fenómeno, ou ainda estabelecimento de relações entre fenómenos (variáveis). Nesta metodologia adota-se como procedimento a coleta de dados, com uso da entrevista e da observação, com recursos a métodos como questionários e/ou formulários, entre outros.

Em suma, este método muito comum nas pesquisas de levantamento, centra-se na descrição de um acontecimento ou conjunto de acontecimentos, bem como nas suas características tentando estabelecer relações entre elas.

- Exploratória

Esta, ocorre quando o autor tem como objetivo tornar mais explícito um problema, aprofundando as ideias sobre o objeto de estudo, permitindo um levantamento bibliográfico e o uso de entrevistas com pessoas que já tiveram experiência acerca do objeto a ser investigado; surgem, assim, como exemplos de pesquisa exploratória a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso. Em síntese, ocorre quando realizada numa área onde há pouco conhecimento sobre o assunto, tentando contruir hipóteses sobre ele.

- Explicativa

Este tipo de pesquisa tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenómenos, sendo o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade. Este é o tipo de pesquisa que as ciências naturais

mais utilizam, uma vez que se ajusta ao método experimental. Resumidamente, prende-se na identificação de fatores que levaram à ocorrência de algum acontecimento.

O tipo de pesquisa, segundo o modelo conceitual operacional, ou seja, quanto ao seu delineamento, pode ser Pesquisa Bibliográfica, a qual se realiza a partir de doutrina já existente sobre um estudo, ou seja, desenvolvida exclusivamente através de fontes já elaboradas (livros, artigos científicos, ...); Pesquisa Documental, desenvolvida através da análise de documentos de naturezas diversas, não considerados como fontes bibliográficas uma vez que não receberam tratamento analítico (certidões, laudos, atas, cartas pessoais, fotografias, ...); Pesquisa Experimental, a qual é desenvolvida através da avaliação dos fenómenos, onde são manipuladas variáveis previamente determinadas, representando assim um exemplo de pesquisa científica; Pesquisa Ex-post-facto, esta modalidade é realizada após variações na variável dependente, com observações em diferentes momentos, ou seja, nesta modalidade o facto já ocorreu (assemelha-se à pesquisa experimental, contudo não há controlo das variáveis); Pesquisa de Levantamento, realiza-se através de inquéritos diretamente ao grupo ou pessoas cujo comportamento se pretende estudar; Estudo de caso, a pesquisa visa o estudo amplo, exaustivo e detalhado de um determinado objeto ou fenómeno, muito comum em pesquisa do tipo exploratória; Pesquisa de ação, ocorre quando o investigador, para além da relação direta, intervêm ativamente no mesmo; Pesquisa Laboratorial, realizada através de recursos em laboratório, ambientes fechados e controlados, ou computacionais; Pesquisa de campo, ocorre quando no local onde se deu o acontecimento, objeto de estudo; e Pesquisa Participante, ocorre quando o investigador tem relação direta com a situação, objeto de estudo.

### **3.3. Metodologia Adotada**

Após a realização da exposição geral acerca das diferentes caracterizações de metodologia científica a desenvolver na elaboração de estudos científicos, resta expor a abordagem adotada, os meios e o tipo de pesquisa.

Este estudo, quanto à natureza, caracteriza-se por ser de Método Qualitativo, segundo Malhotra (Fundamentos de pesquisa de gestão dos resultados, 2006), no caso da pesquisa qualitativa, esta visa proporcionar uma maior visão e compreensão do contexto do problema e também explica os resultados obtidos pela pesquisa quantitativa.

Quanto aos objetivos esta pesquisa pretende ser uma pesquisa descritiva e exploratória, sendo que segundo Gonsalves (Conversas sobre iniciação à pesquisa científica, 2007), a

pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de determinada população. Por sua vez a pesquisa exploratória, tem como finalidade proporcionar maior familiaridade com o problema de pesquisa. Em relação aos procedimentos técnicos, este trabalho também terá por base uma pesquisa de levantamento e um estudo de caso, o qual está diretamente relacionado com a pesquisa exploratória.

Para tal aplicação, e com vista a obter uma maior assertividade nos dados expostos, foram recolhidos dados através de publicações oficiais de entidades, tais como o Ministério das Finanças, a AT, a Direção Geral do Orçamento, e o Instituto Nacional de Estatística (INE). Foram ainda obtidas informações secundárias noutras fontes de dados como sites específicos e artigos científicos especializados.

### **3.4. Âmbito e Objetivo**

O presente capítulo tem como finalidade desenvolver a metodologia qualitativa, bem como um Estudo de Caso, o qual pretende analisar as principais variações da fraude e evasão fiscal no período de 2017 a 2019, e ainda as receitas públicas do Estado, a evolução da receita fiscal, o impacto da fraude e evasão fiscal na receita pública do Estado e a eficácia dos métodos de combate.

Neste capítulo, surge a necessidade de definir claramente o problema que seria alvo de pesquisa, após encontrar a melhor forma de resolução. Sendo que os objetivos desta pesquisa vão ao encontro com a necessidade da essência de esclarecer qual o impacto da fraude e da evasão fiscal na sociedade e na receita pública do Estado.

### **3.5. Caso Prático**

#### **3.5.1. Metodologia Qualitativa**

Ferreira (2009), enunciou que a metodologia qualitativa transmite informação mais aprofundada sobre o tema em estudo. Tendo o intuito de comprovar e comparar os resultados do questionário elaborado, foram realizadas 3 entrevistas formais.

## A) Asserções em Análise

De acordo com a revisão da literatura e com as questões de investigação, foram elaboradas asserções de análise que estão descritas abaixo.

Asserções de Investigação	Questões de Investigação
A1: As fraudes sugerem diferentes motivações	Q1: Dos crimes tributários e dos crimes fiscais existentes, quais são os crimes com maior incidência? (Ponto 1.2.) Q3: Muitas são as hipóteses para as motivações para a realização de fraude e evasão fiscal, mas quais serão as verdadeiras motivações? (Ponto 1.4.) Q4: Quais das Comunicações de Fraudes implementadas, permitiram uma maior deteção de fraudes? (Ponto 3. 5.)
A2: Os paraísos fiscais só por si são um convite à evasão fiscal	Q2: A Zona Franca da Madeira constitui um paraíso fiscal? (Ponto 1.3.3.3.)
A3: As medidas de combate à fraude e evasão fiscal podem não ter sucesso	Q5: Das unidades de ação existentes no combate à fraude e evasão fiscal (UAF, SNS, PJ, OBEGEF), as quais monitorizam e investigam infrações fiscais, quais as que detetam maior número de crimes? (Ponto 3.6.) Q6: As alterações de mecanismos na atuação da AT, produziram impactos favoráveis no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal? (Ponto 3.7.)

Tabela 2 - Relações entre as Questões de investigação e Asserções de Investigação

(Fonte: Elaboração Própria)

Em síntese teremos:

<b>A1</b>	<b>A2</b>	<b>A3</b>
Q1	Q2	Q5
Q3		Q6
Q4		

Figura 2 - Formulação de Asserções de Investigação

(Fonte: Elaboração Própria)

## B) Construção do Modelo de Análise

No modelo de análise, é exposta a forma como vão ser articuladas as asserções de investigação, com vista a responder às questões de investigação anteriormente apresentadas. De tal forma, surge o seguinte modelo de análise:

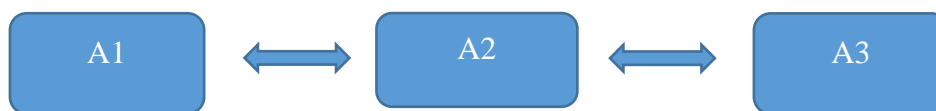


Figura 3 - Articulação das Asserções

(Fonte: Elaboração Própria)

Após a elaboração do modelo apresentado, pode verificar-se que existe uma relação entre as três asserções que constituem a pesquisa e apura-se que estas se encontram interligadas entre si. Contudo, ambas as asserções representam diferentes perspetivas de análise, uma vez que A1 atenta para as motivações para a ocorrência de fraudes, A2 confronta o facto dos paraísos fiscais constituírem um convite para a evasão fiscal e A3 relaciona as medidas de combate á fraude com o seu sucesso.

## C) Guião de Entrevista

Para a realização da entrevista foi formulado um guião (Apêndice C).

Este guião contém maioritariamente perguntas de resposta aberta, de forma a permitir aos entrevistados discorrer sobre o assunto, contribuindo para um conhecimento mais profundo sobre o impacto da fraude e da evasão fiscal na receita pública do Estado.

As entrevistas elaboradas terão como público alvo as unidades de ação fiscal, nomeadamente o Centro de Conferência de Faturas do Sistema Nacional de Saúde, a Unidade de Ação Fiscal (UAF) da GNR, Unidade Nacional de Combate à Corrupção (UNCC) da PJ.

Como podemos verificar, existem várias perguntas de forma a testar as asserções acima mencionadas (Ver Apêndice C – Guião de Entrevista).

## D) Elaboração do Guião de Entrevista

Na parte I, o objetivo foi o de conhecer o perfil académico e profissional de cada inquirido e caracterização da entidade que representa. Assim, é constituído por questões sobre o género, a idade, o grau académico e tempo de experiência profissional do inquirido.

Na parte II, as questões são fundamentalmente referentes à opinião do inquirido quanto à sua perceção relativamente à fraude e evasão fiscal, bem como no facto como as mesmas podem interferir na sociedade, qual o seu impacto na receita pública do Estado, qual a opinião acerca das sanções aplicadas e qual a importância da minimização das mesmas. Nesta parte, aborda-se o tema da relevância das medidas de combate à fraude e evasão fiscal e de que forma podem as mesmas ajudar na minimização da ocorrência dos factos.

### **E) Amostra e sua Caracterização**

Foram enviadas 5 entrevistas, tendo as mesmas como público alvo a Unidade de Ação Fiscal (UAF) da GNR, a Autoridade Tributária, o Centro de Conferência de Faturas do Sistema Nacional de Saúde, a Unidade Nacional de Combate à Corrupção (UNCC) da PJ, e o OBEGEF. Destas, apenas a Unidade de Ação Fiscal (UAF) da GNR respondeu. Nesta entrevista o inquirido é do sexo masculino, tem 33 anos de idade, tem como Grau Académico o Mestrado, e possui 10 anos de experiência na GNR, sendo 3 deles na UAF (Apêndice D).

#### **3.5.1.1. Formulação dos Objetivos de Estudo**

Para a concretização desta dissertação foi necessário definir claramente o problema que seria alvo de pesquisa, para depois encontrar a melhor forma de resolvê-lo. Os objetivos desta pesquisa vão ao encontro da essência de um estudo de caso, que é a de procurar esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões: o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e quais os resultados. Neste caso:

- A pergunta que se coloca no problema é do tipo “como”, isto é, de que forma a fraude e evasão fiscal interferem na receita pública do Estado;
- Neste estudo pretende-se dar especial enfoque à evolução da receita fiscal ao longo do tempo (3 anos);
- Tenciona-se também demonstrar a eficácia dos métodos de combate á fraude e evasão fiscal, ou seja, demonstrar quais os organismos de ação fiscal que detetam mais fraudes e qual a dimensão das mesmas.
- O foco do estudo encontra-se em entender qual o impacto da fraude e da evasão fiscal na receita pública do Estado.

Segue-se o capítulo com a apresentação e a análise dos resultados.

## **CAPÍTULO 4 – Apresentação e Análise de Resultados**

## **4.1. Análise de Resultados – Metodologia Qualitativa**

### **4.1.1. Asserção 1**

Na Asserção 1 o objetivo foi perceber se as fraudes sugerem diferentes motivações; para isso foram elaboradas questões que irão agora ser analisadas. Todas as respostas que se seguem e que irão ser analisadas, foram obtidas junto da UAF, da GNR.

#### **Questão 1 – Dos crimes tributários e dos crimes fiscais existentes, quais são os crimes com maior incidência?**

- **Quesito da Entrevista n.º 2.3.:** Dos vários tipos de crimes existentes quais considera que têm maior incidência? Os crimes tributários ou crimes fiscais?

**Resposta UAF:** Os crimes fiscais acabam por ter uma maior expressão, não só pelo número de casos, mas porque os montantes de fraude envolvidos acabam por ter valores superiores.

A resposta vem evidenciar que os dados disponíveis na GNR vão ao encontro dos dados retratados através do Sistema de Inquéritos Criminais Fiscais, vulgarmente designado de SINQUER<sup>8</sup>, o qual enuncia, através da análise de dados dos relatórios de Combate à Fraude e Evasão Fiscais do triénio de 2017-2019, que através dos processos de Inquérito do Sistema de Inquéritos Criminais Fiscais, que dos crimes existentes a tipologia com maior taxa de incidência são os crimes fiscais, sendo, dentro destes, o crime de abuso de confiança fiscal aquele que mais se destaca.

A distribuição dos inquéritos criminais instaurados no triénio de 2017-2019, por crime pode ser visualizada no gráfico que se segue.

---

<sup>8</sup> O Sistema de Inquéritos Criminais Fiscais, vulgarmente designado de SINQUER, consiste numa aplicação informática de suporte dos inquéritos criminais, a qual surge como um instrumento de gestão e comunicação automática entre as Divisões de Investigação e Inquérito Criminal da AT e o Ministério Público, entidade judicial a quem compete a direção e instrução dos referidos inquéritos

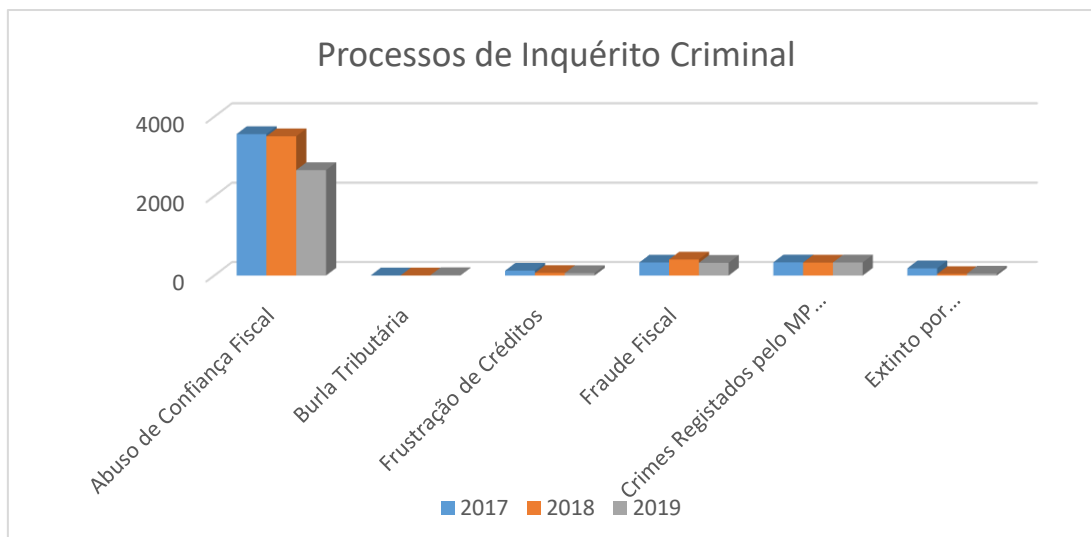


Gráfico 1 - Processos de Inquérito Criminal – Instaurado por Crimes do RGIT<sup>9</sup>

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

Em 2017, 2018 e 2019, dos crimes registados pela AT o abuso de confiança fiscal (Art.º 105.º do RGIT) são de 79%, 81%, e 78%, respetivamente, sendo o mais expressivo, sobretudo devido ao sistema de controlo existente que deteta de forma automática indícios da referida prática criminal. A fraude fiscal (Art.º 103.º e Art.º 104.º do RGIT), a frustração de créditos (Art.º 88.º do RGIT) e a burla tributária (Art.º 87.º do RGIT) apresentam no seu conjunto 10% em 2017, 10% em 2018 e 11% em 2019, dos processos de inquérito criminal instaurados, sendo normalmente detetados por procedimentos inspetivos. É ainda de salientar o facto, do peso dos crimes registados pelo MP e outras entidades e investigados pela AT serem de 7%, 8% e 10%, para 2017, 2018 e 2019, respetivamente.

Assim, é possível concluir que os crimes com maior incidência no triénio 2017-2019, são os crimes fiscais, uma vez que por si só o abuso de confiança fiscal constitui a maioria dos crimes instaurados.

<sup>9</sup> Nos processos de inquérito criminal instaurados pela Autoridade Tributária e Aduaneira que registam mais de que um tipo de crime é indicado aquele que se revela mais grave.

**Questão 3 – Muitas são as hipóteses para as motivações para a realização de fraude e evasão fiscal, mas quais serão as verdadeiras motivações?**

- **Quesito da Entrevista nº. 2.6.:** Ao longo do tempo muitas têm sido as hipóteses apontadas para o cometimento de fraude e evasão fiscal, na sua opinião quais considera ser as verdadeiras motivações para a ocorrência?

**Resposta UAF:** Considero que existem diversos fatores que poderão contribuir para este tipo de criminalidade, desde logo, a elevada carga fiscal, a qual garante, com o seu não pagamento, uma assinalável vantagem competitiva económica, a reduzida moldura penal associada, que espelha a baixa censurabilidade social com a prática deste tipo de condutas, sendo em várias extensões do país e de faixas sociais altamente aceitável, e que nos leva a abordar a inexistência ou diminuta cidadania fiscal em Portugal.

- **Quesito da Entrevista 2.12.:** Considera as penas aplicadas aos crimes tributários e fiscais adequadas ou considera que as mesmas deviam ser revistas?

**Resposta UAF:** Julgo que o quadro legal vigente apresenta uma reduzida moldura penal, que acaba por espelhar a baixa censurabilidade social com a prática deste tipo de condutas, pelo que as mesmas deviam ser revistas.

Segundo a opinião do elemento da UAF/GNR, a elevada carga fiscal parece ser um incentivo, levando as pessoas a esquivarem-se das suas obrigações fiscais, o que, muitas vezes conjugada com a oportunidade, resulta no crime de fraude fiscal. Também o fator racionalização, associado à inexistência de cidadania fiscal e baixa censurabilidade social relativamente a este tipo de crime, são fatores impulsionadores deste tipo de comportamento delinvente. A estes fatores acresce a reduzida moldura penal prevista para este tipo de crimes, o que levará os indivíduos a arriscarem, pois, mesmo que sejam detetados, sendo as penas em que poderão vir a incorrer demasiado reduzidas, consideram que o “crime compensa”.

Em 2017, a carga fiscal teve um aumento nominal de 5,3%, aumentando para 34,7% do PIB. Apesar da economia ter registado o crescimento mais alto desde 1995, a variação positiva da receita foi determinada pelo crescimento de todas as componentes da carga fiscal. A receita com os impostos diretos aumentou 3,3%, tendo os impostos indiretos e as contribuições sociais subido 6,1% e 6,0%, respetivamente.

A carga fiscal aumentou, em 2018, 6,5% em termos nominais, o que corresponde a 35,4% do PIB. A receita nominal aumentou sensivelmente na mesma proporção em cada uma das três grandes componentes da carga fiscal: 6,5%, nos impostos diretos, 6,4% nos impostos indiretos e 6,6% nas contribuições sociais.

Em 2019, a carga fiscal aumentou 4,0% em termos nominais, o que corresponde a 34,8% do PIB. As contribuições sociais constituíram a componente que mais contribuiu para o aumento da receita nominal com um aumento de 7,7%. A receita com impostos indiretos aumentou 3,8% e os impostos diretos cresceram apenas 0,9%.

#### **Questão 4- Quais das Comunicações de Fraude Implementadas, permitiram uma maior deteção de Fraudes?**

- **Quesito da Entrevista nº2.7.:** Das Comunicações de Fraudes implementadas, qual considera que tem vindo a ter uma maior eficiência permitindo uma maior deteção de fraudes?

**Resposta/UAF:** De facto, nos últimos anos, foram implementadas diversas medidas que contribuíram para uma maior eficiência da administração Tributária, no entanto, julgo que o sistema E-fatura, foi a medida que contribuiu com aumentos mais significativos nas receitas fiscais, e conseqüente redução da fraude e evasão fiscal.

Conforme é possível verificar, existe uma concordância entre a resposta do inquirido e os dados dos Relatórios de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, que enunciam muitas serem as comunicações de fraude implementadas nos últimos anos (IRS Automático, SAF-T, IES, e Sistema E-FATURA).

No ano de 2017, é de assinalar a introdução do **IRS automático** para os sujeitos passivos com rendimentos de trabalho dependente e de pensões, constatando-se um total de 806.587 declarações confirmadas pelos sujeitos passivos, tendo sido liquidadas um total de 29.600 declarações não confirmadas pelos sujeitos passivos no final do prazo.

Já no ano de 2018, foi alargado o âmbito da abrangência dos contribuintes a quem foi disponibilizado o “IRS Automático”, sendo disponibilizado também para contribuintes que fazem donativos, tendo sido o sucesso traduzido na entrega de mais de 1,5 milhões de declarações através desta modalidade. No total foram confirmadas 979.533 declarações por parte dos sujeitos passivos e liquidadas 53.843 declarações não confirmadas pelos sujeitos passivos no final do prazo.

Por sua vez, no ano de 2019 foram liquidadas um total 1.773.888 declarações automáticas de IRS, das quais 1.692.122 declarações foram confirmadas pelos sujeitos passivos e não confirmadas 81.766 declarações, tendo sido liquidadas no final do prazo legal de entrega.

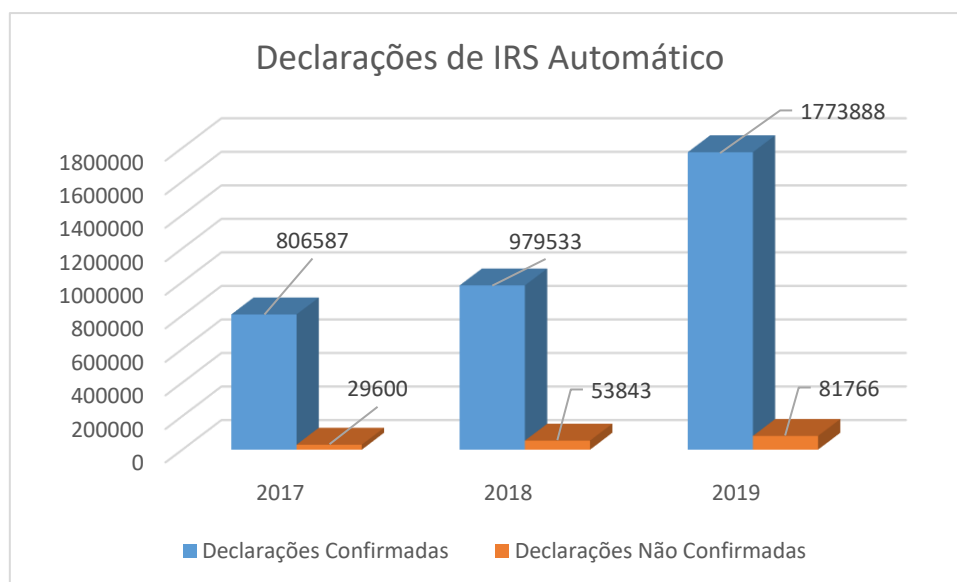


Gráfico 2 - Declarações de IRS Automático

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

O ficheiro **SAF-T ou SAFT (PT)**, implementado em Portugal em 2008, foi indispensável para o processo de certificação, uma vez que permitia o acesso estruturado e estandardizado aos registos das aplicações de faturação e aos dados da assinatura dos documentos.

Tendo como objetivo fulcral ser um ficheiro standard de auditoria, utilizado no âmbito de procedimentos inspetivos, tem vindo a assumir um papel muito relevante como facilitador da implementação de outras medidas de apoio ao cumprimento e controlo da faturação implementadas pela AT.

Assim, no ano de 2017 encontravam-se já certificados pela AT 2.688 programas de faturação, em 2018 encontravam-se já certificados pela AT 2.765 programas de faturação certificados, no final do ano de 2019, já eram 2.840 programas de faturação certificados pela AT.

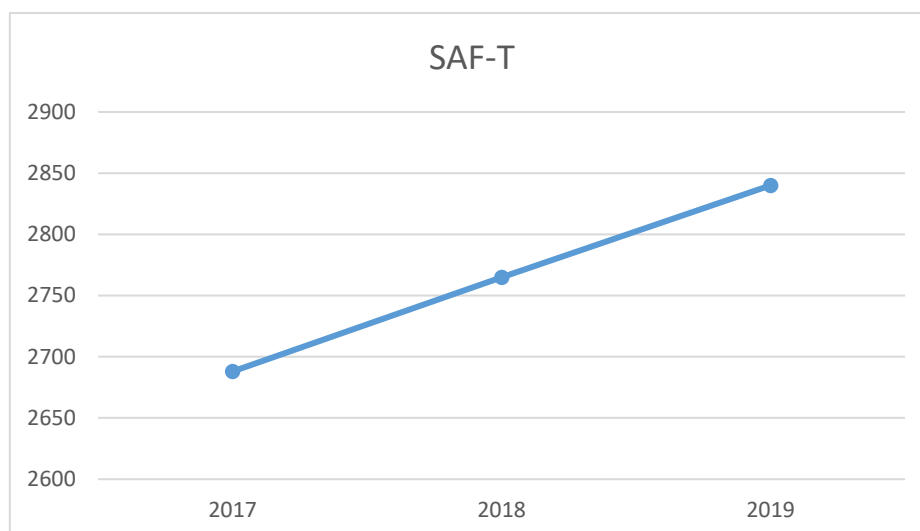


Gráfico 3 - Programas de Faturação Certificados pela AT

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

Outra das comunicações de fraude que contribuiram para uma maior deteção de crimes, foi a **Informação Empresarial Simplificada, vulgarmente designada por IES**, a qual consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento das obrigações legais, através de uma declaração única transmitida por via eletrónica.

A importância da IES reside no facto desta declaração transmitir a informação que as empresas têm de prestar relativamente às suas contas anuais (ao Banco de Portugal, ao Instituto Nacional de Estatística e à Autoridade Tributária) num único momento e apenas a uma única entidade, cumprindo de uma só vez 4 obrigações fiscais, nomeadamente: a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal (n.º 1 do artigo 11.º e 121.º do Código do IRC e n.º 1 do artigo 113.º do Código do IRS); o Registo da Prestação da Contas junto das conservatórias de registo comercial (n.º1 do artigo 15.º do Código do Registo Comercial); Prestação de informação estatística ao Instituto Nacional de Estatística (n.º do artigo 6.º da Lei do Sistema Estatístico Nacional); e a Prestação de informação contabilística para fins estatísticos ao Banco de Portugal (artigo 13.º da Lei Orgânica do Banco de Portugal).

Das faturas emitidas, através do sistema **E-Fatura**, em 2017, foram comunicadas à AT um total de 5.672.469.791 faturas, o que representa um aumento de cerca de 3,1%, relativamente ao período homólogo de 2016, de acordo com os dados extraídos do Sistema e-Fatura. No que diz respeito à quantidade de faturas emitidas com o NIF de

pessoa singular ultrapassou os 1.200 milhões de faturas, um aumento de 7,2%, relativamente ao ano anterior.

Por sua vez, no ano de 2018, foram emitidas e comunicadas à AT um total de 5.801.239.325 faturas, o que representa um aumento de cerca de 3,1%, relativamente ao período homólogo de 2017, de acordo com os dados extraídos do Sistema e-Fatura. Quanto à quantidade de faturas emitidas com o NIF de pessoa singular, esta ultrapassou os 1.300 milhões de faturas, registando um aumento de 7,2% face ao mesmo período de 2017.

No ano de 2019 foram comunicados à AT 5.882.127.597 documentos, uma variação de 3,31% face ao ano anterior, dos quais 1.426.787.997 documentos com NIF, verificando-se uma variação positiva de 9,29% face ao ano anterior.

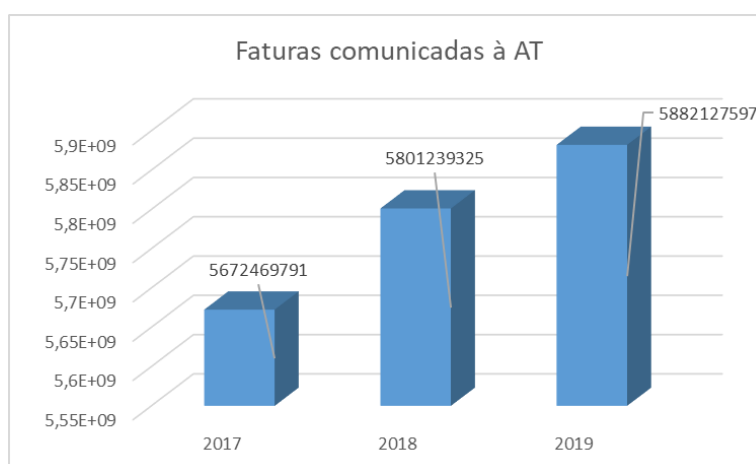


Gráfico 4 - Faturas comunicadas à AT

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

Destas comunicações de fraude implementadas, destaca-se o Sistema E-Fatura, uma vez que no triénio de 2017-2019 o número de faturas comunicadas à AT, 17.355.836.713, registando um aumento de 209.657.806 (de 5672469791 para 5882127597), ou seja, um incremento de cerca de 3,7%.

#### 4.1.2. Asserção 2

Na Asserção 2, o intuito é averiguar se os paraísos fiscais só por si são um convite à evasão fiscal.

#### Questão 2 – A zona Franca da Madeira constitui um paraíso fiscal?

- **Quesito da Entrevista nº 2.4.:** Sendo os paraísos fiscais, países, regiões ou territórios com tributações privilegiadas, na sua opinião existe uma propensão para a ocorrência de fraude e evasão fiscal?

**Resposta/UAF:** Considera-se que em certa medida, os paraísos fiscais, países, regiões ou territórios com tributações privilegiadas, poderão propiciar o cometimento destes ilícitos criminais, não tanto numa fase inicial em que proveitos económicos são gerados e ocultados da administração Tributária, mas antes numa fase posterior, aquando da sua colocação no sistema financeiro, por forma a conferir uma aparente proveniência legal, e onde a divisão das operações por diversos Estados-Membros, face ao défice de troca e partilha de informação consistem os principais fatores de risco para o branqueamento de capitais associados à fraude fiscal.

- **Quesito da Entrevista nº 2.5.:** A Zona Franca da Madeira tem causado uma grande discordância, qual a sua opinião? Considera que esta Zona deve ser considerada como paraíso Fiscal ou considera que a aplicação que lhe é dada está conforme?

**Resposta/UAF:** Tanto quanto julgo saber, não existem fundamentos técnicos que permitam classificar a Zona Franca da Madeira como um “paraíso fiscal”, embora o regime fiscal ali aplicado possa apresentar algumas similaridades. Mas de facto não disponho de informação que me permita responder com assertividade à pergunta formulada.

O entrevistado considera que nos paraísos fiscais ocorre a facilidade para aplicação de capitais cuja origem é desconhecida, protegendo a identidade dos proprietários e garantindo o sigilo bancário absoluto. Estes territórios são ainda marcados por grandes facilidades na atribuição de licenças para a abertura de empresas e pelos seus impostos baixos ou inexistentes. Assim, o mesmo considera que os paraísos fiscais, pelas características anteriormente referidas, propiciam a ocorrência de fraude e evasão fiscal. Quanto à Zona Franca da madeira, apesar de ter como objetivo atrair investimentos

estrangeiros para a região e internacionalizar as empresas portuguesas, permitindo-lhes beneficiar de uma das mais baixas taxas de imposto corporativo na Europa e nos países membros da OCDE, o entrevistado não assume uma posição quanto à sua classificação como um paraíso fiscal, havendo, quanto a este assunto opiniões divergentes por parte de vários autores.

#### **4.1.3. Asserção 3**

Na Asserção 3 tem como propósito apurar se as medidas de combate á fraude e evasão fiscal podem não ter sucesso.

**Questão 5 – Das unidades de ação existentes no combate à fraude e evasão fiscal (UAF, SNS, PJ, OBEGEF), as quais monitorizam e investigam infrações fiscais, quais as que detetam maior número de crimes?**

- **Quesito da Entrevista n.º 2.8.:** No triénio de 2017 a 2019, qual o número de fraudes e evasões fiscais detetados pela entidade que representa?

**Resposta/UAF:** No triénio de 2017 a 2019, foram investigados cerca de 996 processos na UAF/GNR, que implicam montantes de fraude apurada ou, em falta desta fraude presumível, na ordem dos 336 milhões de euros.

- **Quesito da Entrevista n.º 2.9.:** Qual considera ser o principal entrave no desempenho de funções das unidades de ação existentes no combate à fraude e evasão fiscal?

**Resposta/UAF:** Com efeito, as autoridades com competência de prevenção, controlo e investigação nestas matérias, são confrontadas com inúmeras dificuldades, contudo, e pensando a um nível macro, considero que a principal dificuldade começa desde logo no quadro jurídico-institucional nacional e internacional em vigor, que contribui para estas práticas, desde logo pela falta de harmonização fiscal, ausência de instrumentos de controlo eficazes do movimento transfronteiriço, intracomunitário, de mercadorias, a ausência de um sistema de partilha de informação eficiente entre as diversas entidades.

Uma vez que não obtivemos resposta às entrevistas efetuadas às entidades PJ, SNS, OBEGEF, AT, não nos é possível concluir qual das unidades de ação existentes no combate à fraude e Evasão Fiscal detetou maior número de crimes. Contudo, é de realçar os extraordinários resultados (996 processos), obtidos pela UAF o que corresponde a cerca de 336 milhões de euros de fraude apurados. Quanto aos entraves no desempenho

de funções das unidades de ação existentes no combate à fraude e evasão fiscal, segundo o entrevistado da UAF/GNR eles parecem ser de várias ordens, nomeadamente (i) o quadro jurídico-institucional nacional e internacional, (ii) falta de harmonização fiscal, (iii) ausência de instrumentos de controlo eficazes do movimento transfronteiriço intracomunitário de mercadorias e (iv) a ausência de um sistema de partilha de informação eficiente entre as diversas entidades.

**Questão 6 – As alterações de mecanismos na atuação da AT, produziram impactos favoráveis no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal?**

- **Quesito da Entrevista n.º 2.10.:** As alterações de mecanismos na atuação da AT, produziram impactos favoráveis no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal?

**Resposta/UAF:** Sim, ao longo dos últimos anos foram introduzidos alguns mecanismos, que contribuíram para o combate à fraude e evasão fiscal, tendo sido o sistema E-fatura aquele que apresentou resultados mais significativos.

- **Quesito da Entrevista n.º 2.2.:** Que mecanismos considera que deveriam ser implementados para que houvesse uma diminuição da Fraude e Evasão Fiscal?

**Resposta/UAF:** Indo de encontro a algumas das vulnerabilidades que foram identificadas na resposta anterior, julgo que um maior controlo e rastreabilidade na constituição das sociedades comerciais, uma simplificação no acesso à informação por parte das entidades responsáveis pela investigação deste tipo de ilícitos, bem como o desenvolvimento de programas de cidadania fiscal para a comunidade escolar, iriam contribuir para a diminuição desta criminalidade.

O elemento da UAF considera que as alterações de mecanismos na atuação da AT produziram impactos favoráveis no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal, referindo os vários mecanismos adotados ao longo dos anos, e que têm contribuído de forma significativa, sendo o sistema de comunicação de fraude E-fatura aquele que mais se destaca, o que também podemos constatar através do Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras. No triénio de 2017-2019, houve um acréscimo de 3,7% o que corresponde a um aumento de 209.657.806 faturas comunicadas à AT.

Quanto a mecanismos que podiam ser implementados de forma a diminuir o número de fraudes e evasões fiscais, o elemento da UAF refere que um elevado controlo e rastreabilidade na constituição das sociedades comerciais, a simplificação no acesso à

informação por parte das entidades responsáveis pela investigação deste tipo de ilícitos, e o desenvolvimento de programas de cidadania fiscal para a comunidade escolar, contribuiriam para resultados favoráveis à redução da criminalidade.

Segundo o Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, no ano de 2017, foram efetuadas correções e regularizações voluntárias ao imposto por parte da Inspeção Tributária no valor de 884 M€, o que representa, face ao período homólogo, um crescimento de aproximadamente 60 M€, cerca de 7,3%.

Já em 2018, a inspeção tributária promoveu correções e regularizações voluntárias ao imposto no valor de 958 M€, o que representa, face ao período homólogo, um crescimento de aproximadamente 74 M€, o que corresponde a 8,4%, tendência já verificada em 2017. A Inspeção Tributária no ano de 2019, promoveu correções e regularizações voluntárias ao imposto no valor de 883M€, o que representa um decréscimo de aproximadamente 7,8%, ou seja, 75M€ face ao ano de 2018.

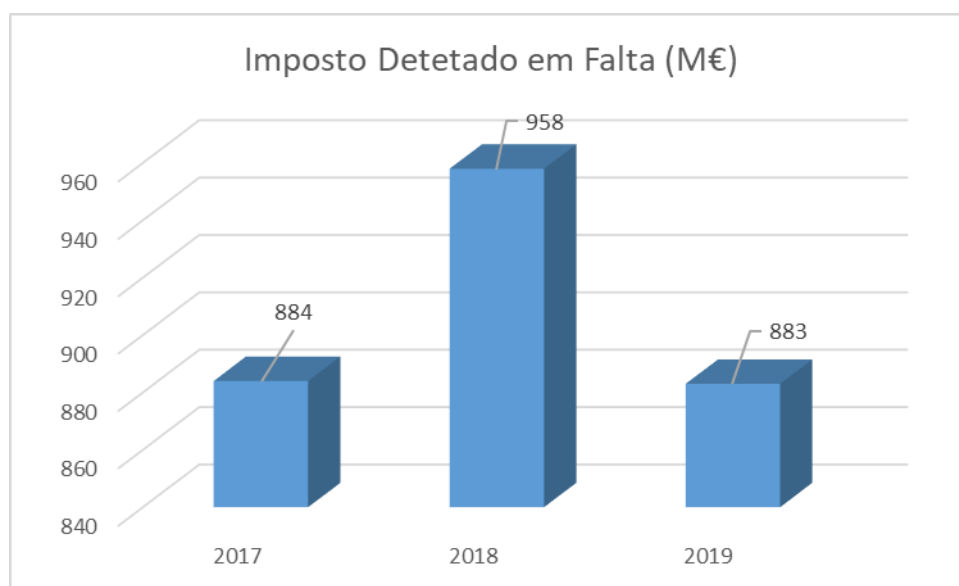


Gráfico 5 - Total do Imposto encontrado em falta (M€)

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

É importante salientar os tipos de impostos em que a Inspeção Tributária encontrou maior falta de imposto. Assim retratámos abaixo o total de imposto detetado por tipo de imposto em M€:

Em 2017 o valor do IVA foi de 636M€, o que corresponde a 72%; o valor do IRC foi de 133M€, cerca de 15%; o valor do IRS de 62M€ o que corresponde a 7%, e o valor do ISP e/ou Outros foi de 53M€, ou seja, 6%, do valor do imposto em falta detetado (884M€).

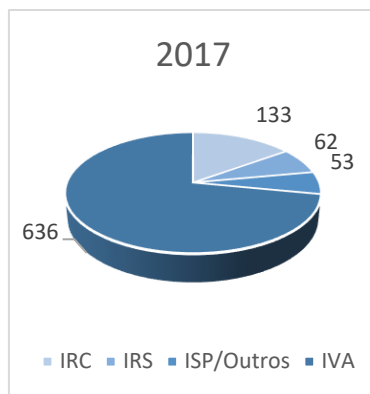


Gráfico 6 - Total de Imposto Detetado em Falta por Tipo de Imposto – 2017 (M€)  
 (Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

Por sua vez, em 2018, o valor do IVA foi de 707M€, o que corresponde a 74%; o valor do IRC foi de 138M€, cerca de 14%; o valor do IRS de 65M€, 7%, e o valor de ISP/Outros de 48M€, o que corresponde a 5%, do valor do imposto em falta detetado no ano de 2018 (958M€).

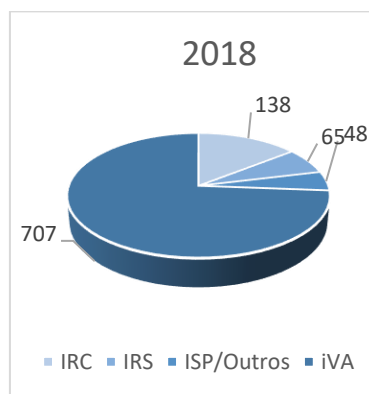


Gráfico 7 - Total de Imposto Detetado em Falta por Tipo de Imposto – 2018 (M€)  
 (Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

Já no ano de 2019, ano em que o valor do imposto detetado foi de 883M€, o valor do IVA foi de 627M€, o que corresponde a 71%; o valor do IRC foi de 142M€, cerca de 16%; o valor do IRS de 75M€, o que corresponde a 9%, e o valor do ISP/Outros foi de 39M€, cerca de 4%, do valor total.

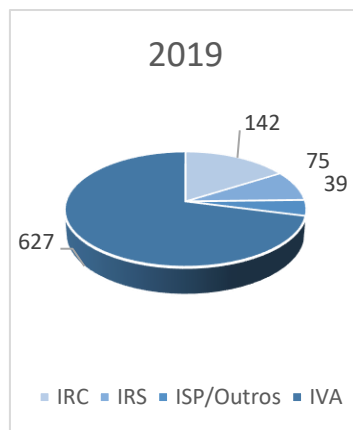


Gráfico 8 - Total de Imposto Detetado em Falta por Tipo de Imposto – 2019 (M€)  
(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

No triénio de 2017-2019, o tipo de imposto em falta com maior deteção, foi o Imposto de Valor Acrescentado (IVA), seguido do IRC, do IRS e por fim do ISP/Outros.

Nesta entrevista foi ainda possível recolher opinião acerca dos seguintes assuntos:

- **Evolução da Fraude e Evasão Fiscal no triénio 2017-2019**

O entrevistado considera que a erosão das bases tributáveis constitui um dos maiores desafios que se colocam aos diferentes países no quadro da globalização e digitalização das economias, em que fenómenos de evasão e fraude fiscal tendem a tornar-se cada vez mais sofisticados e, conseqüentemente, mais complexos. Não obstante o facto de ainda se verificarem diversas vulnerabilidades no combate à criminalidade Económico-Financeira, verificamos, através da análise ao Relatório de atividades de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, uma aproximação do equilíbrio do saldo orçamental, para o qual tem contribuído o nível de arrecadação da receita fiscal e que constitui um dado muito relevante na apreciação dos resultados do combate à fraude e evasão fiscal que têm vindo a ser alcançados.

- **Impacto da evolução da receita Fiscal no triénio de 2017-2019**

O elemento da UAF considera que temos vindo a verificar uma aproximação do equilíbrio do saldo orçamental, para o qual tem contribuído o nível de arrecadação da receita fiscal, que obviamente é o principal condimento do Orçamento do Estado, e o qual assume especial preponderância na determinação do défice público. Considera ainda que a Fraude e a Evasão Fiscal podem ter influência no aumento da receita fiscal, e que uma maior

aposta na prevenção e combate deste ilícito criminal, com mais e melhores recursos, irá contribuir para uma maior eficácia e diminuição da fraude e evasão fiscal, com o consequente aumento da receita fiscal.

Segundo o Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, durante o triénio de 2017-2019, a receita fiscal teve um crescimento considerável, de 3811,03 M€, sendo a média de crescimento anual de 1270,34M€, cerca de 9,03%. No que diz respeito ao PIB o crescimento neste mesmo triénio (2017-2019) foi de 10826,07M€, tendo havido um crescimento médio anual de 3608,69M€, o que corresponde a 5,61%.

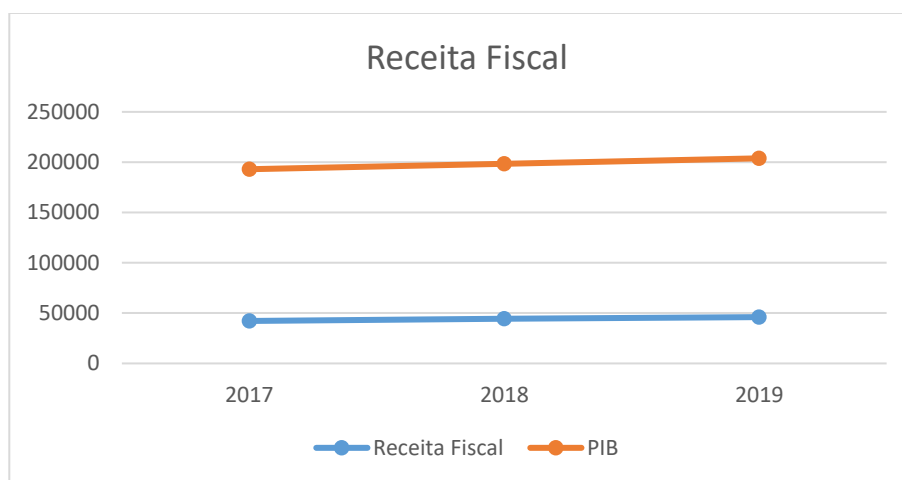


Gráfico 9 - Total da Receita Fiscal

(Fonte: Via Pordata)

De 2017 a 2019, a receita fiscal teve um aumento de 9,03%, enquanto o PIB teve um aumento, no mesmo período, de apenas 5,61%. Assim, é possível constatar que o aumento da receita fiscal foi muito superior ao crescimento do PIB.

Ao aumento da receita fiscal não será alheia a atividade da AT, através das suas ações de controlo. Quanto ao número de ações efetuadas desde 2017 a 2019, houve um incremento de 14,03% (de 114759 para 130855). Verifica-se que o maior incremento ocorreu de 2017 para 2018, com 11,42% de aumento (de 114759 para 127860), enquanto que de 2018 para 2019 o incremento registado foi de apenas 2,34% (de 127860 para 130855).

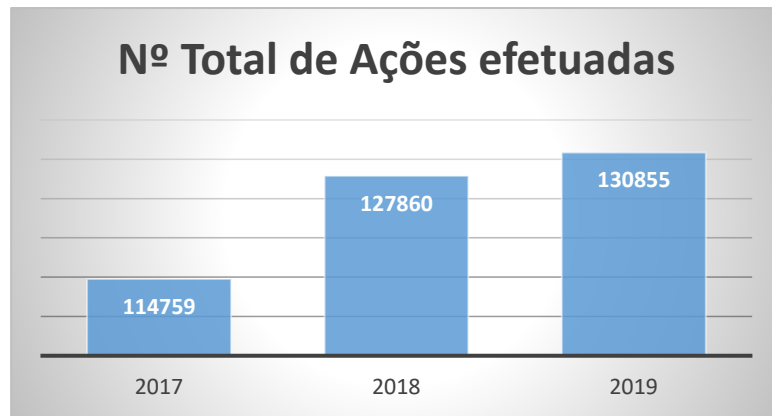


Gráfico 10 - Ações de Controlo Efetuadas

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

Assim, podemos concluir que o número médio de ações de inspeção efetuadas no triénio de 2017 a 2019 é de 124.491 ações, tendo as ações sofrido uma evolução positiva de 16.096 ações.

Em 2018 verifica-se um acréscimo de 4,3% nas ações de comprovação e verificação (1.347 ações), relativamente a 2017, bem como um aumento 14,1% nas ações de informação e prevenção (11.754 ações).

Por sua vez, no período de 2019 houve um decréscimo de 6,2% das ações de comprovação e verificação, (cerca de 2.043 ações) e um acréscimo de 5.038 ações de informação e prevenção o que corresponde a 5,3%, como demonstrado na tabela 4.

Tipo de Ação	2017		2018		2019	
	Nº Ações	Peso (%)	Nº Ações	Peso (%)	Nº Ações	Peso (%)
Comprovação e Verificação	31.628	27,6	32.975	25,8	30.932	23,6
Informação e Prevenção	83.131	72,4	94.885	74,2	99.923	76,4
<b>Total</b>	<b>114.759</b>	<b>100</b>	<b>127.860</b>	<b>100</b>	<b>130.855</b>	<b>100</b>

Tabela 3 - Número de Ação por Tipo de Ação

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017 a 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

Tendo em conta o número de ações efetuadas e o seu tipo, é agora importante salientar os resultados das mesmas, no que diz respeito a ações que obtiveram correções, regularizações voluntárias ou que não obtiveram qualquer correção.

No ano de 2017, é possível depreender que das 31.628 ações de comprovação e verificação existentes, 20.612 ações apresentam correções e regularizações, o que corresponde a 65,2%, das quais 9.485 ações apresentam correções e 11.127 ações

apresentam regularizações voluntárias, o que corresponde a 30% e 35,2%, respectivamente. Por sua vez, houve 11.016 ações que não obtiveram qualquer tipo de correção, o que corresponde a 34,8%.

No que diz respeito às ações de informação e prevenção, podemos constatar que foram efetuadas 83.131 ações, das quais 3.176 ações apresentam regularizações voluntárias, o que corresponde a uma percentagem de 3,8%, e 79.955 ações de informação e prevenção não tem qualquer correção, o que representa 96,2%, conforme é possível visualizar na tabela 5, abaixo mencionada.

Ano	Tipo de Ação	Comprovação e Verificação		Informação e Prevenção		Total	
		Nº Ações	Peso (%)	Nº Ações	Peso (%)	Nº Ações	Peso (%)
2017	Com Correções	9485	30	0	0	9485	8,3
	Regularizações Voluntárias	11127	35,2	3176	3,8	14303	12,4
	Sem Correções	11016	34,8	79955	96,2	90971	79,3
	Total	31628	100	83131	100	114759	100

Tabela 4 - Resultados das Ações Inspecivas em 2017

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2017, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

No ano de 2018, conclui-se que das 32.975 ações de comprovação e verificação existentes, 21.284 ações apresentam correções e regularizações, o que corresponde a 64,6%, das quais 9.456 ações apresentam correções e 11.828 ações apresentam regularizações voluntárias, o que corresponde a 28,7% e 35,9%, respectivamente. Por sua vez, houve 11.691 ações que não obtiveram correções, o que corresponde percentualmente a 35,4%.

Quanto às ações de informação e prevenção, 94.885 ações, e tendo em conta a sua natureza, 3.067 ações apresentam regularizações voluntárias, o que corresponde a 3,2%. As demais, cerca de 91.818 ações foram encerradas sem correções, representando 96,8%.

Ano	Tipo de Ação	Comprovação e Verificação		Informação e Prevenção		Total	
		Nº Ações	Peso (%)	Nº Ações	Peso (%)	Nº Ações	Peso (%)
2018	Com Correções	9456	28,7	0	0	9456	7,4
	Regularizações Voluntárias	11828	35,9	3067	3,2	14895	11,6
	Sem Correções	11691	35,4	91818	96,8	103509	81
	Total	32975	100	94885	100	127860	100

Tabela 5 - Resultados das Ações Inspecivas em 2018

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2018, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

No ano de 2019, constata-se que das 30.932 ações de comprovação e verificação, 19.378 ações tiveram correções e regularizações voluntárias, o que corresponde percentualmente a 62,6%, sendo que 8.087 obtiveram correções (26,1%) e 11.291 ações apresentam regularizações voluntárias, cerca de 35,9%. No entanto, 11.691 ações não apresentam qualquer correção, o que corresponde a 35,4%.

Quanto às ações de informação e prevenção e tendo em conta a sua natureza, das 99.923 ações efetuadas, destacamos que 2.797 ações apresentam regularizações voluntárias, o que corresponde a 2,8%, as restantes 97.126 ações foram encerradas sem correções, representando 97,2%, conforme é possível constatar na tabela 7.

Ano	Tipo de Ação	Comprovação e Verificação		Informação e Prevenção		Total	
		Nº Ações	Peso (%)	Nº Ações	Peso (%)	Nº Ações	Peso (%)
2019	Com Correções	8087	26,1	0	0	8087	6,1
	Regularizações Voluntárias	11291	36,5	2797	2,8	14088	10,8
	Sem Correções	11554	37,4	97126	97,2	108680	83,1
	Total	30932	100	99923	100	130855	100

Tabela 6 - Resultados das Ações Inspetivas em 2019

(Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2019, Ministério das Finanças e da Administração Pública)

## **Conclusões**

A presente dissertação de Mestrado tem como foco central compreender qual o impacto da evasão e fraude fiscal na receita pública do estado. Para tal, os primeiros capítulos consistem em definir conceitos de fraude e evasão fiscal, bem como os tipos de fraude, e as definições conexas, os paraísos fiscais e o motivo para a ocorrência deste tipo de crimes.

Nesta dissertação foram ainda apresentados conceitos de justiça fiscal e paradigmas, como as medidas de combate à fraude, nomeadamente o plano de ação implementado em Portugal e suas medidas, a importância de auditoria e perícia para o combate à fraude, bem como as suas limitações, o controlo interno, os tipos de comunicação de fraude e as unidades de ação no combate à fraude e evasão fiscal.

Existem diversos fatores que podem contribuir para a existência de crimes de fraude e evasão fiscal, contudo é de destacar como um dos principais motivos a elevada carga fiscal, a qual proporciona, através do seu não cumprimento, uma vantagem económica quando conjugada com a oportunidade. Também a racionalização é um dos fatores que leva as pessoas a esquivarem-se das suas obrigações fiscais, nomeadamente, a inexistência ou diminuto nível de cidadania fiscal e baixa censurabilidade social. A estes fatores acresce a reduzida moldura penal prevista para este tipo de crimes, sendo as penas que poderão vir a incorrer demasiado reduzidas ou nulas, o que levará os indivíduos a arriscarem.

No triénio de 2017-2019, houve um aumento das ações de carácter preventivo, as quais contribuíram positivamente, para a eficácia do cumprimento voluntário, sendo o número médio de ações de inspeção efetuadas de 124.491 ações, registando-se e uma evolução positiva de 16.096 ações no triénio. Ainda que a economia no ano de 2017 tenha registado o valor mais alto desde 1995, a variação positiva da receita deveu-se ao crescimento das componentes da carga fiscal. Assim, neste ano, o aumento da carga fiscal foi de 5,3%, aumentando para 34,7% do PIB; em 2018, a carga fiscal atingiu os valores mais altos de aumento do triénio em análise (cerca de 6,5%), o que corresponde a 35,4% do PIB; no ano de 2019, o aumento foi menor (cerca de 4%), o que corresponde a 34,8% do PIB.

As várias comunicações de fraude implementadas permitiram uma maior deteção de crimes de Fraude e Evasão Fiscal. Dos sistemas implementados, os que produziram maiores impactos foram o IRS Automático, o SAF-T, a IES, e o Sistema E-Fatura, tendo sido este último aquele que contribuiu com aumentos mais significativos de deteções e, por consequência, a redução da fraude fiscal, tendo sido emitidas um total de 17.355.836.713 faturas comunicadas à AT no triénio de 2017-2019.

As alterações de mecanismos por parte da AT, introduzidos ao longo do tempo, foram vantajosas para a deteção de fraude, conseguindo detetar no triénio, valores de imposto em falta na ordem dos 2.725M€, em que o IVA foi o imposto com maior número de deteções, seguido do IRC, do IRS, e, por fim, o valor dos ISP e outros. Também as auditorias e as perícias no combate à fraude podem ajudar na minimização do risco de fraude, uma vez que monitorizam o combate à fraude e os seus efeitos dissuasores na prossecução da atividade ilícita.

Com esta dissertação, foi possível concluir que a Evasão e Fraude Fiscal constituem uma das maiores adversidades a nível tributário, uma vez que estes fenómenos se fixam em níveis elevados, devido à crescente ocultação dos tributos.

Os crimes com maior incidência são os crimes fiscais, não só pelo número de casos, mas também pelo facto de os valores envolvidos terem montantes superiores, sendo o mais expressivo dos processos de inquérito criminais instaurados, o crime de abuso de confiança fiscal, essencialmente devido ao sistema de controlo existente que deteta, de forma automática, indícios da prática criminal referida. Seguem-se, com menor expressão, os crimes de fraude fiscal e a frustração de crédito, entre outros.

Com esta dissertação foi ainda possível verificar que existe grande discordância no que diz respeito à Zona Franca da Madeira, quanto à sua eventual classificação como “paraíso fiscal”, pois, embora não existam fundamentos técnicos que permitam classificar este local como um “paraíso fiscal”, o seu regime fiscal apresenta algumas similaridades.

A receita fiscal no triénio de 2017-2019, registou um aumento considerável, na ordem dos 9,03%, enquanto o PIB teve um aumento, em igual período, de apenas 5,61%. Tal, poderá eventualmente estar relacionado com o incremento das ações de controlo, que neste período de tempo aumentaram 14,03% (de 114.719 para 130.855). Através da análise dos Relatórios de Combate à Fraude e Evasões Fiscais do triénio de 2017-2019, foi ainda possível verificar uma aproximação do equilíbrio do saldo orçamental, para o qual tem contribuído o nível de arrecadação da receita fiscal e que constitui um dado muito relevante na apreciação dos resultados do combate à fraude e evasão que têm vindo a ser alcançados.

O êxito do combate à fraude e à evasão fiscal não resulta apenas de um sistema punitivo adequado, contudo, a reduzida moldura penal para este tipo de criminalidade parece refletir-se numa baixa censurabilidade social. Por fim, julga-se que a Administração Fiscal deve, também, possuir mecanismos adequados para uma eficaz investigação dos

tributos e das condutas que levem à violação ou ocultação dos deveres de cooperação dos contribuintes.

## **Limitações e Recomendações**

### **Limitações:**

No decorrer deste estudo surgiram algumas dificuldades para a sua conceção, as quais afetaram o seu desenvolvimento, destacando-se como a principal limitação a fraca participação das Unidades de Ação no Combate à Fraude e Evasão Fiscal inquiridas (Centro de Conferência de Faturas do Sistema Nacional de Saúde, Unidade Nacional de Combate à Corrupção da PJ, OBEGEF e Autoridade Tributária), as quais não responderam às entrevistas que lhes foram endereçadas. Caso houvesse adesão e fosse obtido um maior número de respostas, tal possibilitaria uma comparação entre as respostas dos entrevistados, o que o tornaria o estudo mais relevante.

### **Recomendações para posteriores pesquisas:**

Para posteriores pesquisas, é recomendado realizar esta investigação de forma que seja possível obter respostas por parte das Unidades de Ação no Combate à Fraude e Evasão Fiscal inquiridas. Seria também interessante abordar de forma mais profunda a penalização sofrida aquando do cometimento dos crimes de fraude e evasão fiscal. Para uma perceção acerca do que a sociedade conjectura acerca do tema, poderiam ainda ser elaborados inquéritos, de ordem não tão técnica. Seria ainda importante efetuar um estudo acerca da influência da pandemia COVID-19 na ocorrência de fraude e evasão fiscal, nomeadamente se houve um maior ou menor número de fraudes, bem como de que modo a situação pandémica influenciou.

## **Referências Bibliográficas**

- **Livros**

ALMEIDA, B. J. (2014). Manual de Auditoria Financeira: Uma Análise Integrada Baseada no Risco. Escolar Editora.

AMORIM, J.C. (2007). Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal. Resista de Ciências Empresariais e Jurídicas, 12. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

AMORIM, José Campos (2010). Planeamento e Evasão Fiscal. Vida Económica

ALVES, Magda (2007) (2ªEd.), Como Escrever Teses e Monografias – Um roteiro passo a passo. Elsevier Editora

BAUCHAMP (1981). Guide Mondial des Paradis Fiscaux. Paris Grasset.

BOGDAN, R., & Biklen, S. (1994). Investigação qualitativa em Educação. Porto: Porto Editora.

CALDEIRA, M & Romão, M.J.B. (2002). Estratégias de investigação em sistemas de informação – A utilização de métodos qualitativos. Revista Estudos de Gestão, v.7, p.77-97.

COUTINHO, C. (2011). Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática. Lisboa: Almedina.

DOGGART, Caroline (1998) (2ª Ed.). Paraísos fiscais e os seus usos - guia prático. Vida Económica.

FERREIRA, A. (2009). Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática, Escolar Editora.

FERREIRA, R.M.F. e Pinto C.S. (2009). Contributos para uma reflexão sobre o fenómeno da evasão fiscal e meios anti evasivos. International Institute Public Finance

FORTIN, M. (1996). O processo de investigação: da conceção à realização. Lusociência

GODOY, A. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. Revista de Administração de Empresas.

GOLDEN, Thomas, Steven Skalak, e Mona Clayton (2005). A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley & Sons.

GONSALVES, E. P. (2007). Conversas sobre iniciação à pesquisa científica. 4. ed. São Paulo: Alínea.

GOLDWASSER, D. (2005). The Past and Future of Reasonable Assurance. CPA Journal

MALHOTRA (2010). Fundamentos de pesquisa de gestão dos resultados.

MARÇAL, N. & Marques, F. (2011). Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público. Edições Sílabo.

MORAIS, G. & Martins, I. (2013) (4.<sup>a</sup> Ed.). Auditoria Interna – Função e Processo. Áreas Editora.

OECD (2008), Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience

PEREZ, José Hernandez; Fernandes, António Miguel; ranha, António; carvalho, José Carlos oliveira (2011) Auditoria nas demonstrações contábeis. Rio de janeiro: fvg management.

PRODANOV, C.C & Freitas (2013) (2<sup>a</sup> Ed.). Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho académico. Universidade Feevale.

SANCHES, J. L. Saldanha (2006). Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra Editora.

SANCHES, J.L. Saldanha Sanches (2010). Justiça Fiscal. Fundação Francisco Manuel dos Santos.

SERRANO, A. & Fialho, C. (2004). Gestão do conhecimento: o novo paradigma das organizações (2<sup>a</sup> Edição). Lisboa: FCA – Editora de Informática

SILVA, José Manuel Braz da (2000). Os paraísos fiscais: casos práticos com empresas portuguesas. Coimbra Almedina.

WELLS, Joseph T (2009). Manual da Fraude na Empresa – Prevenção e detecção. Coimbra Edições

XAVIER, Alberto (2020) (2<sup>a</sup> Ed.). Direito Tributário Internacional. Livraria Almedina

- **Legislação**

Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro– Planeamento Fiscal

Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de março – Código Penal de 1982

Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto

Decreto-Lei n.º 398/98, de 12 de dezembro – Lei Geral Tributária

Decreto-Lei n.º 500/80, de 20 de outubro – Autoriza a Criação da Zona Franca da Madeira

Lei n.º 15/2001, de 05 de junho – Regime Geral das Infrações Tributárias

Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro - Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis

- **Teses, Dissertações e outros Trabalhos Científicos**

ARSÉNIO, Ana Rita Vargas (2017). Combate à evasão fiscal em Portugal: Impacto da implementação do sistema e-fatura. Obtido em 24 de novembro de 2020. Disponível em <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/22185/1/04%20-%20Tese%20de%20Mestrado%20Rita%20Ars%C3%A9nio%20Final%20%281%29.pdf>

CORREIA, Natacha (2016). A importância da Auditoria na deteção e prevenção da fraude. Obtido em 16 de novembro de 2020. Disponível em [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/9668/1/Natacha\\_Sousa\\_MA\\_2016%20Corrigido.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/9668/1/Natacha_Sousa_MA_2016%20Corrigido.pdf)

FAZENDEIRO, Vítor Hugo Silva (2011). Paraísos Fiscais: Análise das Técnicas de Utilização e Medidas de Combate à Evasão Fiscal à luz do Direito Fiscal Português. Obtido em 30 de novembro de 2020. Disponível em [file:///C:/Users/Diana/Downloads/Paraísos\\_Fiscais\\_1\\_.pdf](file:///C:/Users/Diana/Downloads/Paraísos_Fiscais_1_.pdf)

ROCHA, J.F. (2012). A Justiça Tributária como Obstáculo à internacionalização. Obtido em 3 de dezembro de 2020. Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/38591/3/Justi%C3%A7a%20tribut%C3%A1ria%20e%20internacionaliza%C3%A7%C3%A3o.pdf>

- **Documentos Governamentais**

Aviso nº 17588/2009, de 8 de outubro de 2009 - Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I. P.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2019) - Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2018) - Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira 2018-2020.

- **Endereços da Internet**

AFONSO, Óscar (2015). OBEGEF. Motivações para a fraude e evasão fiscais (II). Obtido em 29 de novembro de 2020. Disponível em <https://obegef.pt/wordpress/?p=22403>

ANJOS, Paulo Jorge Seabra dos (2016). O Técnico Oficial de Contas e as Normas Anti Abuso. Obtido em 19 de novembro de 2020. Disponível em <https://silo.tips/download/o-tecnico-oficial-de-contas-e-as-normas-anti-abuso-paulo-jorge-seabra-dos-anjos>

ANTUNES, Francisco Vaz (2005). A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português. Obtido em 29 de outubro de 2020. Disponível em [https://www.verbojuridico.net/doutrina/penal/evasao\\_fraudefiscal.html](https://www.verbojuridico.net/doutrina/penal/evasao_fraudefiscal.html)

CIDEEFF: Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, financeiro e Fiscal. Obtido em 17 de dezembro de 2020. Disponível em <http://www.cideeff.pt/pt/quem-somos/apresentacao/>

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). Internal Control – Integrated Framework. Obtido em 24 de novembro de 2020. Disponível em <https://www.coso.org/>.

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). Internal Control — Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Obtido em 27 de novembro de 2020. Disponível em <https://doi.org/978-1-93735-239-4>.

CRISÓSTOMO, Pedro (2018). “Portugal continua a ter um *offshore*”. Obtido em 5 de dezembro de 2020. Disponível em <https://www.publico.pt/2018/04/22/economia/entrevista/portugal-continua-a-ter-um-offshore-1811214>

DICIONÁRIO FINANCEIRO. Elisão e evasão fiscal: entenda o que são, diferenças e tipos. Obtido em 26 de novembro de 2020. Disponível em <https://www.dicionariofinanceiro.com/elisao-fiscal-evasao-fiscal/>

DINIZ, E. & Sarmento, J. M. (2014). A Zona Franca da Madeira é um "Off-shore"? Obtido em 02 de dezembro de 2020. Disponível em

<http://www.informador.pt/artigos/F152.013C/A-Zona-Franca-da-Madeira-e-umOff-Shore>

GNR: Guarda Nacional Republicana. Missão, Visão e Valores. Obtido em 4 de dezembro de 2020. Disponível em <https://www.gnr.pt/missao.aspx>

GNR: Guarda Nacional Republicana. Fiscal e Aduaneira – Unidade de Ação Fiscal. Obtido em 4 de dezembro de 2020. Disponível em [https://www.gnr.pt/atrib\\_UAF.aspx](https://www.gnr.pt/atrib_UAF.aspx)

IFAC: International Federation of Accountants (2009). International Standards on Auditing 315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment, 262-312. Obtido em 21 de novembro de 2020. Disponível em <https://tinyurl.com/y9u52ux3>.

IIA: The Institute of Internal Auditors (2009). Position Paper: The Role of Internal auditing in Enterprise-Wide risk Management. Obtido em 21 de novembro de 2020]. Disponível em <https://tinyurl.com/otwbzpr>.

IIA: The Institute of Internal Auditors (2016). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Obtido em 31 de outubro de 2020. Disponível em <https://tinyurl.com/ybo5t2og>.

INFOPÉDIA: Dicionários Porto Editora. Fraude. Obtido em 20 de outubro de 2020. Disponível em <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/fraude>.

MARCONDES, José Sérgio. Triângulo de Fraudes de Cressey (1953) – O que é? Fundamentação. Obtido em 2 de novembro de 2020. Disponível em <https://gestaodesegurancaprivada.com.br/triangulo-de-fraudes-de-cressey/>.

Moreira, A. M. (2003). Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte. Obtido em 25 de Novembro de 2020. Disponível em <http://sachacalmon.wpengine.netdnacdn.com/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-doCodigo-Tributario-Nacional.pdf>

NASCER DO SOL (2012).O Triângulo da Fraude. Obtido em 3 de novembro de 2020. Disponível em <https://sol.sapo.pt/artigo/46264/o-tri-ngulo-da-fraude>.

PARLAMENTO EUROPEU (2015). Evasão fiscal vs elisão fiscal: explore o nosso glossário sobre fiscalidade. Obtido em 21 de outubro de 2020. Disponível em

<https://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20150529STO61068/evasa-o-fiscal-vs-elisao-fiscal-explore-o-nosso-glossario-sobre-fiscalidade>

PIMENTA, Carlos (2018). Jornal Público. Portugal continua a ter um Offshore. Obtido em 24 de Outubro de 2020. Disponível em

<https://www.fep.up.pt/docentes/cpimenta/textos/pdf/PublicoOff.pdf>

PINHEIRO, Joaquim Leite (2015). Instituto Português de Auditoria Interna. Princípios de boa governação e risco de fraude. Obtido em 17 de novembro de 2020. Disponível em

[https://www.ipai.pt/fotos/gca/revista\\_ed\\_60\\_digital\\_1444215247\\_1502474224.pdf](https://www.ipai.pt/fotos/gca/revista_ed_60_digital_1444215247_1502474224.pdf)

PJ: Polícia Judiciária. Unidade Nacional de Combate à Corrupção (UNCC). Obtido em 5 de dezembro de 2020. Disponível em <https://www.policiajudiciaria.pt/uncc/>

PORDATA. Obtido em 14 de Agosto de 2021. Disponível em <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+e+contribui%C3%A7%C3%B5es+sociais+das+Administra%C3%A7%C3%B5es+P%C3%BAblicas+em+percentagem+do+PIB-2801>

PORTAL DO CENTRO DE CONFERÊNCIA DE FATURAS DO SNS. Informação Institucional. Obtido em 2 de novembro de 2020. Disponível em <https://www.ccf.min-saude.pt/portal/page/portal/publico/InformacaoInstitucional>

RODRIGUES, Rafael Silva & Amaral, Paulo Adyr Dias (2017). Migalhas de Peso. Cidadania fiscal, carga tributária e os tributos nos evangelhos. Obtido em 15 de novembro de 2020. Disponível em <https://migalhas.uol.com.br/depeso/257512/cidadania-fiscal--carga-tributaria-e-os-tributos-nos-evangelhos>

SANTOS, António Carlos dos (2009). Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão. Obtido em 3 de dezembro de 2020. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/fiscalidade.pdf>

SANTOS, Nathália (2008). As Fraudes no Mundo Empresarial. Obtido em 17 de novembro de 2020. Disponível em <https://administradores.com.br/artigos/as-fraudes-no-mundo-empresarial>

SÉRVULO (2019). Alterações à Cláusula Geral Anti-Abuso. Obtido em 25 de novembro de 2020. Disponível em <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/ATAD-Express-3-alteracoes-clausula-geral-anti-abuso/6717/>

SILVA, Amândio Fernandes (2008). O Direito dos Contribuintes ao Planeamento Fiscal. Obtido em 30 de outubro de 2020. Disponível em [https://www.occ.pt/downloads/files/1227698706\\_42a45\\_fiscalidade.pdf](https://www.occ.pt/downloads/files/1227698706_42a45_fiscalidade.pdf).

SILVA, João Nuno Calvão (2006). Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti-Abuso. Obtido em 12 de novembro de 2020. Disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>

VELLOSO, Rodrigo (2018). Super Interessante. Uma breve história dos impostos: Conheça a movimentada e curiosa trajetória do instrumento de poder que determinou o curso da história. Obtido em 21 de novembro de 2020. Disponível em <https://super.abril.com.br/historia/por-que-pagamos-impostos/>

## **Anexos**

**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS****Portaria n.º 150/2004**

de 13 de Fevereiro

A luta contra a evasão e fraude internacionais passa também pela adopção de medidas defensivas, tradicionalmente designadas por medidas antiabuso, traduzidas em práticas restritivas no âmbito dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, benefícios fiscais e imposto do selo, que têm como alvo operações realizadas com entidades localizadas em países, territórios ou regiões qualificadas como «paraísos fiscais» ou sujeitas a regimes de tributação privilegiada.

Tendo em conta as dificuldades em definir «paraíso fiscal» ou «regime fiscal claramente mais favorável», o legislador nacional, na esteira das orientações seguidas por outros ordenamentos jurídico-fiscais, optou, nuns casos, por razões de segurança jurídica, pelo sistema de enumeração casuística e, noutros, por um sistema misto, estando, no entanto, ciente de que tais soluções obrigam a revisões periódicas dos países, territórios ou regiões que figuram na lista.

Assim:

Manda o Governo, pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, o seguinte:

Para todos os efeitos previstos na lei, designadamente no n.º 3 do artigo 16.º do Código do IRS, no n.º 2 do artigo 59.º e no n.º 3 e na alínea c) do n.º 7 do artigo 60.º do Código do IRC, na alínea b) do artigo 26.º, no n.º 7 do artigo 41.º e no n.º 8 do artigo 42.º do EBF, no n.º 3 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo, no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, no n.º 4 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 219/2001, de 4 de Agosto, no n.º 7 do artigo 9.º e no n.º 3 do artigo 112.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e no n.º 4 do artigo 17.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, é a seguinte:

- 1) Andorra;
- 2) Anguilha;
- 3) Antígua e Barbuda;
- 4) Antilhas Holandesas;
- 5) Aruba;
- 6) Ascensão;
- 7) Bahamas;
- 8) Bahrain;
- 9) Barbados;
- 10) Belize;
- 11) Ilhas Bermudas;
- 12) Bolívia;
- 13) Brunei;
- 14) Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou);
- 15) Ilhas Cayman;
- 16) Ilhas Cocos e Kelling;
- 17) Chipre;
- 18) Ilhas Cook;
- 19) Costa Rica;
- 20) Djibouti;
- 21) Dominica;
- 22) Emiratos Árabes Unidos;

- 23) Ilhas Falkland ou Malvinas;
- 24) Ilhas Fiji;
- 25) Gâmbia;
- 26) Grenada;
- 27) Gibraltar;
- 28) Ilha de Guam;
- 29) Guiana;
- 30) Honduras;
- 31) Hong Kong;
- 32) Jamaica;
- 33) Jordânia;
- 34) Ilhas Keslim;
- 35) Ilha de Kiribati;
- 36) Koweit;
- 37) Labuán;
- 38) Líbano;
- 39) Libéria;
- 40) Liechtenstein;
- 41) Luxemburgo, apenas no que respeita às sociedades *holding* no sentido da legislação luxemburguesa que se rege pela Lei de 31 de Julho de 1929 e pela Decisão Grã-Ducal de 17 de Dezembro de 1938;
- 42) Ilhas Maldivas;
- 43) Ilha de Man;
- 44) Ilhas Marianas do Norte;
- 45) Ilhas Marshall;
- 46) Maurícias;
- 47) Mónaco;
- 48) Monserrate;
- 49) Nauru;
- 50) Ilhas Natal;
- 51) Ilha de Niue;
- 52) Ilha Norfolk;
- 53) Sultanato de Oman;
- 54) Ilhas Pacífico;
- 55) Ilhas Palau;
- 56) Panamá;
- 57) Ilha de Pitcairn;
- 58) Polinésia Francesa;
- 59) Porto Rico;
- 60) Quatar;
- 61) Ilhas Salomão;
- 62) Samoa Americana;
- 63) Samoa Ocidental;
- 64) Ilha de Santa Helena;
- 65) Santa Lúcia;
- 66) São Cristóvão e Nevis;
- 67) São Marino;
- 68) Ilha de São Pedro e Miguelon;
- 69) São Vicente e Grenadinas;
- 70) Seychelles;
- 71) Suazilândia;
- 72) Ilhas Svalbard;
- 73) Ilha de Tokelau;
- 74) Tonga;
- 75) Trinidad e Tobago;
- 76) Ilha Tristão da Cunha;
- 77) Ilhas Turks e Caicos;
- 78) Ilha Tuvalu;
- 79) Uruguai;
- 80) República de Vanuatu;
- 81) Ilhas Virgens Britânicas;
- 82) Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América;
- 83) República Árabe do Yémen.

O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, *Vasco Jorge Valdez Ferreira Matias*, em 21 de Janeiro de 2004.

## **Apêndices**

## APÊNDICE A - Normas Anti Abuso

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) integra normas anti abuso que visam delimitar benefícios que os benefícios fiscais podem trazer.

<b>Artigo 23º-A, alínea r), do CIRC – Encargos Não dedutíveis para Efeitos Fiscais</b>	O artigo enuncia que as “importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal a que se referem os n.ºs 1 ou 5 do artigo 63º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”. Deste artigo infere-se que ainda que quando contabilizados como gastos do período de tributação as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e nesse local submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do governo incumbido pelo setor das finanças como um regime de tributação mais favorável, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável dos encargos.
<b>Artigo 51º, n.º 1, alínea e), do CIRC – Eliminação da Dupla Tributação Económica de Lucros e Reservas Distribuídos</b>	Neste artigo está evidenciado que a “entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças”. Deste artigo é possível depreender que não se aplica a eliminação permitida se porventura a entidade que distribui os lucros ou reservas possua residência ou domicílio em país, território ou região sujeita a um regime fiscal claramente

	<p>mais favorável que conste da lista aprovada por portaria do membro do Governo encarregue da secção das finanças.</p>
<p><b>Artigo 51º-D, n.º 3, do CIRC – Estabelecimento Estável</b></p>	<p>Esta alínea do artigo 51º-D, expressa que “ o disposto na presente subsecção é ainda aplicável aos lucros e reservas distribuídos, bem como às mais-valias e menos-valias realizadas nos termos do artigo 51º-C, que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado em território português de uma entidade residente num Estado, que não conste da lista de países, territórios ou regiões sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para evitar a dupla tributação que preveja a troca das informações e que nesse Estado esteja sujeita e não isenta de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC”. Através deste artigo é possível constatar que não se aplica a eliminação permitida, aos lucros e reservas distribuídos, tal como as mais valias e menos valias realizadas que se tornem aplicáveis a um estabelecimento estável localizado num território português de uma entidade residente num Estado, que integre a lista de países, territórios ou regiões sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, homologados por portaria do membro responsável pelo ramo das finanças.</p>
<p><b>Artigo 63º, n.º 4, alínea h), do CIRC – Preços de Transferência</b></p>	<p>Esta alínea esclarece que “uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças”, ou seja, considera-se que existem relações especiais, no caso de uma entidade</p>

	<p>residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região que conste da lista aprovada por portaria pelo membro do Governo responsável pela secção das finanças.</p>
<p><b>Artigo 66º, nº1, CIRC – Imputação de Rendimentos de Entidades Não Residentes sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado</b></p>	<p>O artigo acima referido salienta que “os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades”.</p>
<p><b>Artigo 87º, nº4, alínea i), do CIRC – Taxas</b></p>	<p>Neste artigo é dado especial ênfase ao facto de no caso de se tratar de “rendimentos de entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%, exceto relativamente aos seguintes rendimentos: prémios de rifas, totoloto, jogo de lotto, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, em que a taxa é de 35%; rendimentos de capitais sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, em que a taxa é de 35%, exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo, termos em que se aplicam as regras gerais; e rendimentos de capitais, tal como definidos no artigo 5º do Código do IRS, obtidos por entidades não residentes em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou</p>

	região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, em que a taxa é de 35%.”
<b>Artigo 88º, n.ºs 1 e 8, do CIRC – Taxas de Tributação Autónoma</b>	Este artigo esclarece no n.º 1 que “as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23º-A”; já o n.º 8 refere que tratando-se de despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como referido no n.º 1 do artigo 63º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado, as taxas são respetivamente 35% ou 55%.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), também salienta algumas normas anti abuso, nomeadamente:

<b>Artigo 20º, n.º 3, do CIRS – Imputação Especial</b>	O artigo enuncia que “constitui rendimento dos sujeitos passivos de IRS residentes em território português os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, no caso em que, nos termos e condições do artigo 66º do Código do IRC, os mesmos
--	---

	<p>detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos, 25 % ou 10 % das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades, consoante os casos, aplicando-se para o efeito, com as necessárias adaptações, o regime aí estabelecido.”</p>
<p><b>Artigo 43º, n.º 5, do CIRS – Mais-Valias</b></p>	<p>O n.º 5 do artigo acima descrito, expressa que “para apuramento do saldo positivo ou negativo referido no n.º 1, respeitante às operações efetuadas por residentes previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10º, não relevam as perdas apuradas quando a contraparte da operação estiver sujeita no país, território ou de domicílio a um regime fiscal claramente mais favorável, o qual consta da lista aprovada por portaria do Ministério das Finanças”.</p>
<p><b>Artigo 71º, n.º 12, do CIRS – Taxas Liberatórias</b></p>	<p>Este artigo enuncia que “a devolução do imposto retido e pago deve ser requerida aos serviços competentes da Autoridade Tributária e Aduaneira, no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário, devendo a restituição ser efetuada até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos</p>

	<p>legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado”.</p>
<p><b>Artigo 72º, n.º 12, do CIRS – Taxas Especiais</b></p>	<p>O artigo supracitado exprime que “Os residentes não habituais em território português são ainda tributados à taxa de 10 % relativamente aos rendimentos líquidos de pensões, incluindo os da categoria H e os previstos na alínea d) do n.º 1 e subalíneas 3) e 11) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2º, quando, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25º”.</p>
<p><b>Artigo 73º, n.º 6, do CIRS – Taxas de Tributação Autónoma</b></p>	<p>O presente artigo enuncia que “são sujeitas ao regime do n.º 1, sendo a taxa aplicável 35%, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido para efeitos de IRC, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.</p>

Também o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis(CIMT), o Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis (CIMI), o Código sobre o Imposto de Selo e a Lei Geral Tributária (LGT) integram normas anti abuso que visam delimitar benefícios.

<p><b>Artigo 17º, n.º 4, do CIMT – Taxas</b></p>	<p>Este artigo expõe que “a taxa é sempre de 10 %, não se aplicando qualquer isenção ou redução sempre que o adquirente tenha a residência ou sede em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, sem prejuízo da isenção prevista no artigo 7º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho”.</p>
<p><b>Artigo 9º, n.º 7, do CIMI – Início da Tributação</b></p>	<p>O artigo 9º do CIMI, prevê nas alíneas d) e e) do nº1, que o imposto é devido a partir que do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a construção de edifícios para venda e do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda, no entanto, o n.º 7 deste artigo exclui estes prazos ”aos sujeitos passivos que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças”.</p>
<p><b>Artigo 112º, n.º 1, do CIMI – Taxas</b></p>	<p>As taxas especificadas no n.º 1 do artigo supracitado, definem que as taxas do imposto municipal sobre imóveis são</p>

	<p>0,8% para Prédios Rústicos e de 0,3% a 0,45% para Prédios Urbanos. Contudo, o n.º 4 do mesmo artigo esclarece que, “para os prédios que sejam propriedade de entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, a taxa do imposto é de 7,5 %”.</p>
<p><b>Verba 28 da Tabela Geral, do Código sobre o Imposto de Selo</b></p>	<p>Este código contém uma norma de ressalva, e na verba 28 da Tabela Geral, mais propriamente na Verba 28.2., que diz respeito aos imóveis de valor igual ou superior a 1.000.000€, a qual esclarece que por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças é de 7,5%.</p>
<p><b>Artigo 89º-A, n.º 2, alínea d), da LGT – Manifestações de Fortuna</b></p>	<p>As manifestações de fortuna evidenciadas neste artigo, contêm duas alusões específicas para os regimes fiscais claramente mais favoráveis; a alínea d) do n.º 2 enuncia que a soma dos montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do</p>

	<p>Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A, no ano em causa; por sua vez o n.º 4, remete-nos para o rendimento padrão para os montantes em causa, para ser afastada a presunção deste artigo, tem de adequar à totalidade dos montantes anuais transferidos.</p>
--	---

## APÊNDICE B - Medidas Implementadas

### ➤ Medidas de Âmbito Legislativo

1) Rever o quadro normativo relativo à comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira do licenciamento das operações urbanísticas por parte das câmaras municipais
2) Rever as regras e regimes anti abuso em matéria de tributação sobre as empresas, transpondo a Diretiva (UE) 2016/1164
3) Rever o quadro normativo da rastreabilidade dos produtos sujeitos a IEC's
4) Rever o quadro normativo relativo ao sistema de controlo dos entrepostos fiscais de produção de tabacos
5) Rever o regime relativo à estampilha especial para os produtos de tabaco, bem como à requisição, fornecimento e controlo das mesmas, com recurso a novas tecnologias que garantam maiores níveis de segurança
6) Alterar o regime relativo ao reporte do crédito de imposto em sede de IVA
7) Rever o regime do IVA aplicável no setor da silvicultura, em especial nas transmissões de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca
8) Rever o regime de comunicação de faturas pelos operadores económicos, introduzindo a comunicação prévia das séries de faturas e reduzindo os prazos de comunicação no sentido de os aproximar do tempo real
9) Rever o regime relativo à comunicação dos inventários
10) Criar um regime de obrigatoriedade de comunicação dos estabelecimentos
11) Alterar o quadro normativo no sentido de permitir aos consumidores finais o registo de documentos sem NIF
12) Reforçar a rede de convenções para evitar a dupla tributação
13) Alargar a rede de acordos de troca de informações
14) Rever a legislação relativa à desmaterialização das faturas, da contabilidade e dos arquivos documentais de suporte, simplificando os processos de digitalização e conservação dos arquivos por parte dos operadores económicos
15) Criar um mecanismo de controlo dos montantes totais de transferências transfronteiras reportadas pelas instituições financeiras, mediante o seu cruzamento com outras fontes de informação
16) Verificação da autenticidade das faturas apresentadas à ADSE para reembolso

➤ **Medidas de Âmbito Operacional**

1) Aperfeiçoar o modelo de Avaliação do Risco do Cumprimento Fiscal dos contribuintes que integram o Cadastro dos Grandes Contribuintes
2) Formar e requalificar os Recursos Humanos da Autoridade Tributária e Aduaneira, atualizando as suas competências, designadamente ao nível dos novos desafios económicos e tecnológicos
3) Otimizar o sistema de contraordenações no sancionamento das práticas irregulares
4) Criar equipa central especializada em análise de preços de transferência e planeamento fiscal internacional
5) Criar equipa especializada em planeamento fiscal abusivo
6) Reavaliar os operadores económicos com estatuto de operador económico autorizado
7) Reforçar a monitorização e controlo da fraude internacional em sede de IVA
8) Reforço da atuação da AT com base na informação constante da declaração modelo 38, em particular na seleção de contribuintes e cruzamento de informação
9) Disponibilização de formulários eletrónicos no portal das finanças com antecedência razoável, promovendo o cumprimento atempado das obrigações fiscais
10) Otimizar os mecanismos de verificação de manifestações de fortuna (incluindo as transferências para jurisdições com regimes de tributação privilegiada mais favorável)
11) Operacionalizar o funcionamento do NRAC ( <i>National Risk Analysis Center</i> ) com disponibilidade de serviço 24/7
12) Reforçar o acompanhamento, monitorização e controlo das pessoas singulares de elevada capacidade patrimonial
13) Otimizar a capacidade de deteção de comportamentos lesivos à proteção dos interesses financeiros nacionais e da UE em termos de recursos próprios comunitários
14) Intensificar a utilização de Acordos Prévios de Preços de Transferência, de modo a assegurar a previsibilidade no tratamento fiscal dado a determinadas operações no seio dos grupos económicos

15) Incrementar o recurso a mecanismos de cooperação administrativa internacional
16) Promover ações de formação/seminários sobre cooperação administrativa internacional
17) Incrementar o número de portos marítimos dotados de equipamentos destinados ao controlo não intrusivo de mercadorias (scanners)
18) Alargar o âmbito da janela única aduaneira a outras autoridades e operadores

➤ **Medidas de Âmbito Penal**

1) Agravar o quadro sancionatório relativo a incumprimentos de terceiros
--

➤ **Medidas no Âmbito do Relacionamento com o Contribuinte**

1) Simplificar o cumprimento das obrigações declarativas de inscrição e atualização dos prédios na matriz
2) Promover a educação para a cidadania fiscal, através da sensibilização das crianças, jovens e jovens adultos da importância da educação fiscal
3) Promover medidas tendentes a sensibilizar os contribuintes em geral para o valor da cidadania fiscal, visando a perceção dos impostos como algo essencial e positivo para a sociedade

➤ **Medidas no Âmbito do Relacionamento Institucional**

1) Intensificar a cooperação com a Direção-Geral da Saúde para controlo dos líquidos contendo nicotina para cigarros eletrónicos
2) Negociar acordos entre autoridades competentes para a troca automática de informações, com as jurisdições que não adiram aos instrumentos multilaterais nesse âmbito
3) Reforçar a utilização dos instrumentos de cooperação internacional no domínio dos controlos multilaterais
4) Incrementar a troca de informações através da EUROPOL, no âmbito da segurança

5) Reconhecer a Autoridade Tributária e Aduaneira como autoridade competente no âmbito da diretiva PNR ( <i>Passenger Name Record</i> )
6) Rever e atualizar o acervo de acordos de cooperação aduaneira, recorrendo a modelos internacionais, como os fornecidos pela Organização Mundial de Alfândegas
7) Conceber e implementar projetos de promoção ativa do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e aduaneiras, nomeadamente com entidades representativas de classes profissionais ou de grupos de contribuintes
8) Planear e operacionalizar ações conjuntas com outras entidades com competências inspetivas



## Guião de Entrevista

A presente entrevista, elaborada no âmbito da Dissertação de Mestrado em Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, tem como objetivo analisar o impacto da Evasão Fiscal e da Fraude Fiscal na Sociedade e na Receita Pública do Estado. Neste sentido, gostaríamos de poder contar com a sua participação nesta entrevista o que verdadeiramente agradecemos.

### Parte I – Conhecimento do Perfil do Inquirido e Caracterização da entidade que representa

- 1.1 Género? \_\_\_\_\_
- 1.2 Idade? \_\_\_\_\_
- 1.3 Grau Académico? \_\_\_\_\_
- 1.4 Anos de Experiência Profissional? \_\_\_\_\_
- 1.5 Entidade? \_\_\_\_\_

### Parte II – Evasão Fiscal e Fraude Fiscal: O Impacto na Sociedade e na Receita Pública do Estado

- 2.1. Tendo em conta a sua experiência e conhecimentos, qual a sua opinião acerca da evolução da Fraude e Evasão Fiscal no período de 2017 a 2019?
- 2.2. Tendo em conta a resposta anterior, que mecanismos considera que deveriam ser implementados para que houvesse uma diminuição da Fraude e Evasão Fiscal?
- 2.3. Dos vários tipos de crimes existentes quais considera que têm maior incidência? Os Crimes Tributários (Burla Tributária e Associação Criminosa) ou os Crimes Fiscais (Fraude Fiscal e Abuso de Confiança)?

- 2.4. Sendo os paraísos fiscais, países, regiões ou territórios com tributações privilegiadas, serão esses locais facilitadores para a ocorrência da Fraude e da Evasão Fiscal?
- 2.5. A Zona Franca da Madeira tem causado uma grande discordância em termos fiscais; em sua opinião, considera que esta Zona deve ou não ser considerada como Paraíso Fiscal?
- 2.6. Ao longo do tempo muitas têm sido as hipóteses apontadas para que se cometa fraude e evasão fiscal. Na sua opinião, quais considera serem as verdadeiras motivações para a ocorrência?
- 2.7. Das Comunicações de Fraudes implementadas (IRS automático, SAF-T, e IES - Informação Empresarial Simplificada), qual considera que tem vindo a demonstrar-se mais eficiente e eficaz, permitindo uma maior deteção de fraudes?
- 2.8. No triénio de 2017 a 2019, qual o número de fraudes e evasões fiscais detetados pela entidade que representa?
- 2.9. Qual considera ser o principal entrave no desempenho de funções das unidades de ação existentes no combate à fraude e evasão fiscal?
- 2.10. As alterações de mecanismos na atuação da AT, produziram impactos favoráveis no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal?
- 2.11. Na sua opinião qual a importância da Auditoria e Perícias no Combate à Fraude?
- 2.12. Considera as penas aplicadas aos crimes tributários e fiscais adequadas ou considera que as mesmas deviam ser revistas?
- 2.13. Qual o impacto da evolução da receita fiscal no período de 2017 a 2019 na receita pública do Estado?
- 2.14. Considera que a Fraude e a Evasão Fiscal podem ter influência no aumento da receita fiscal? De que forma?



### **Guião de Entrevista**

A presente entrevista, elaborada no âmbito da Dissertação de Mestrado em Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, tem como objetivo analisar o impacto da Evasão Fiscal e da Fraude Fiscal na Sociedade e na Receita Pública do Estado. Neste sentido, gostaríamos de poder contar com a sua participação nesta entrevista o que verdadeiramente agradecemos.

#### **Parte I – Conhecimento do Perfil do Inquirido e Caracterização da entidade que representa**

**1.1 Género?** Masculino

**1.2 Idade?** 33 Anos

**1.3 Grau Académico?** Mestrado

**1.4 Anos de Experiência Profissional?** 10 anos (3 anos na UAF)

**1.5 Entidade?** UAF/GNR

#### **Parte II – Evasão Fiscal e Fraude Fiscal: O Impacto na Sociedade e na Receita Pública do Estado**

**2.1. Tendo em conta a sua experiência e conhecimentos, qual a sua opinião acerca da evolução da Fraude e Evasão Fiscal no período de 2017 a 2019?**

**R:** A erosão das bases tributáveis constitui um dos maiores desafios que se colocam aos diferentes países no quadro da globalização e digitalização das nossas economias, em que fenómenos de evasão e fraude fiscal tendem a tornar-se cada vez mais sofisticados e,

consequentemente, mais complexos. Com efeito, e não obstante o facto de ainda se verificarem diversas vulnerabilidades no combate à criminalidade Económico-Financeira, como é exemplo, a simplificação da constituição de sociedades comerciais (com dados e informações que não correspondem à realidade), as limitações no acesso à informação por parte das entidades responsáveis pela investigação deste tipo de ilícitos e de uma diminuta cidadania fiscal da população em geral, verificamos, através da análise ao Relatório de atividades de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, uma aproximação do equilíbrio do saldo orçamental, para o qual tem contribuído o nível de arrecadação da receita fiscal e que constitui um dado muito relevante na apreciação dos resultados do combate à fraude e evasão fiscal que têm vindo a ser alcançados.

**2.2. Tendo em conta a resposta anterior, que mecanismos considera que deveriam ser implementados para que houvesse uma diminuição da Fraude e Evasão Fiscal?**

**R:** Indo de encontro a algumas das vulnerabilidades que foram identificadas na resposta anterior, julgo que um maior controlo e rastreabilidade na constituição das sociedades comerciais, uma simplificação no acesso à informação por parte das entidades responsáveis pela investigação deste tipo de ilícitos, bem como o desenvolvimento de programas de cidadania fiscal para a comunidade escolar, iriam contribuir para a diminuição desta criminalidade.

**2.3. Dos vários tipos de crimes existentes quais considera que têm maior incidência? Os Crimes Tributários (Burla Tributária e Associação Criminosa) ou os Crimes Fiscais (Fraude Fiscal e Abuso de Confiança)?**

**R:** Os crimes fiscais acabam por ter uma maior expressão, não só pelo número de casos, mas porque os montantes de fraude envolvidos acabam por ter valores superiores.

**2.4. Sendo os paraísos fiscais, países, regiões ou territórios com tributações privilegiadas, serão esses locais facilitadores para a ocorrência da Fraude e da Evasão Fiscal?**

**R:** Considera-se que em certa medida, os paraísos fiscais, países, regiões ou territórios com tributações privilegiadas, poderão propiciar o cometimento destes ilícitos criminais, não tanto numa fase inicial em que proveitos económicos são gerados e ocultados da administração Tributária, mas antes numa fase posterior, aquando da sua colocação no sistema financeiro, por forma a conferir uma aparente proveniência legal, e onde a divisão

das operações por diversos Estados-Membros, face ao défice de troca e partilha de informação consistem os principais fatores de risco para o branqueamento de capitais associados à fraude fiscal.

**2.5. A Zona Franca da Madeira tem causado uma grande discordância em termos fiscais; em sua opinião, considera que esta Zona deve ou não ser considerada como Paraíso Fiscal?**

**R:** Tanto quanto julgo saber, não existem fundamentos técnicos que permitam classificar a Zona Franca da Madeira como um “paraíso fiscal”, embora o regime fiscal ali aplicado possa apresentar algumas similaridades. Mas de facto não disponho de informação que me permita responder com assertividade à pergunta formulada.

**2.6. Ao longo do tempo muitas têm sido as hipóteses apontadas para que se cometa fraude e evasão fiscal. Na sua opinião, quais considera serem as verdadeiras motivações para a ocorrência?**

**R:** Considero que existem diversos fatores que poderão contribuir para este tipo de criminalidade, desde logo, a elevada carga fiscal, a qual garante, com o seu não pagamento, uma assinalável vantagem competitiva económica, a reduzida moldura penal associada, que espelha a baixa censurabilidade social com a prática deste tipo de condutas, sendo em várias extensões do país e de faixas sociais altamente aceitável, e que nos leva a abordar a inexistência ou diminuta cidadania fiscal em Portugal.

**2.7. Das Comunicações de Fraudes implementadas (IRS automático, SAF-T, e IES - Informação Empresarial Simplificada), qual considera que tem vindo a demonstrar-se mais eficiente e eficaz, permitindo uma maior deteção de fraudes?**

**R:** De facto, nos últimos anos, foram implementadas diversas medidas que contribuíram para uma maior eficiência da administração Tributária, no entanto, julgo que o sistema E-fatura, foi a medida que contribuiu com aumentos mais significativos nas receitas fiscais, e conseqüente redução da fraude e evasão fiscal.

**2.8. No triénio de 2017 a 2019, qual o número de fraudes e evasões fiscais detetados pela entidade que representa?**

**R:** No triénio de 2017 a 2019, foram investigados cerca de 996 processos na UAF/GNR, que implicam montantes de fraude apurada ou, em falta desta fraude presumível, na ordem dos 336 milhões de euros.

**2.9. Qual considera ser o principal entrave no desempenho de funções das unidades de ação existentes no combate à fraude e evasão fiscal?**

**R:** Com efeito, as autoridades com competência de prevenção, controlo e investigação nestas matérias, são confrontadas com inúmeras dificuldades, contudo, e pensando a um nível macro, considero que a principal dificuldade começa desde logo no quadro jurídico-institucional nacional e internacional em vigor, que contribui para estas práticas, desde logo pela falta de harmonização fiscal, ausência de instrumentos de controlo eficazes do movimento transfronteiriço, intracomunitário, de mercadorias, a ausência de um sistema de partilha de informação eficiente entre as diversas entidades.

**2.10. As alterações de mecanismos na atuação da AT, produziram impactos favoráveis no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal?**

**R:** Sim, ao longo dos últimos anos foram introduzidos alguns mecanismos, que contribuíram para o combate à fraude e evasão fiscal, tendo sido o sistema E-fatura aquele que apresentou resultados mais significativos, conforme referido na resposta 2.7.

**2.11. Na sua opinião qual a importância da Auditoria e Perícias no Combate à Fraude?**

**R:** Sim, julgo que poderá ser importante, por forma a monitorizar o combate e os seus efeitos dissuasores na prossecução da atividade ilícita

**2.12. Considera as penas aplicadas aos crimes tributários e fiscais adequadas ou considera que as mesmas deviam ser revistas?**

**R:** Julgo que o quadro legal vigente apresenta uma reduzida moldura penal, que acaba por espelhar a baixa censurabilidade social com a prática deste tipo de condutas, pelo que as mesmas deviam ser revistas.

**2.13. Qual o impacto da evolução da receita fiscal no período de 2017 a 2019 na receita pública do Estado?**

**R:** Temos vindo a verificar uma aproximação do equilíbrio do saldo orçamental, para o qual tem contribuído o nível de arrecadação da receita fiscal, que obviamente é o principal condimento do Orçamento do Estado, e o qual assume especial preponderância na determinação do défice público.

**2.14. Considera que a Fraude e a Evasão Fiscal podem ter influência no aumento da receita fiscal? De que forma?**

**R:** Sim. Uma maior aposta na prevenção e combate deste ilícito criminal, com mais e melhores recursos, irá contribuir para uma maior eficácia e diminuição da fraude e evasão fiscal, com o conseqüente aumento da receita fiscal.