



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração  
2012

**Margarida Isabel**

**Melo de Oliveira**

**A Auditoria Tributária e a Detecção  
de Comportamento Evasivo**





**Universidade de Aveiro** Instituto Superior de Contabilidade e Administração  
2012

**Margarida Isabel**

**Melo de Oliveira**

**A Auditoria Tributária e a Detecção  
de Comportamento Evasivo**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Doutora Helena Inácio, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.



## **O júri**

Presidente	Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo, Equiparada a professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro
Orientador	Professora Doutora Helena Coelho Inácio, Professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro
Coorientador	Doutor Carlos Alberto Valente dos Anjos, Professor equiparado a assistente 2.º Triénio do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro
Arguente	Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes, Professor adjunto da Escola Superior de Gestão de Santarém



Aos meus filhos, Beatriz e Miguel, pelos momentos em que não estive presente.

A ti Miguel, pela tua dedicação e amor e pelo teu apoio incondicional.

À minha Mãe, pelo incentivo, força e carinho.

Ao meu Pai e ao meu Tio Domingos.





## **Agradecimentos**

Aos Professores:

Helena Inácio e Carlos Anjos,

Pela dedicação, generosidade e pelo tempo disponibilizado.



## **Palavras-chave**

Auditoria tributária, planeamento fiscal abusivo, esquema de planeamento fiscal abusivo, inspeção tributária.

## **Resumo**

O planeamento fiscal é uma área que tem vindo a ser desenvolvida em Portugal nos últimos anos. Contudo, a fronteira entre planeamento fiscal, também designado por gestão fiscal, e planeamento fiscal abusivo, por vezes é ténue e esbarra na liberdade de escolha dos contribuintes.

O ambiente de crise em que se vive atualmente propicia e incentiva o comportamento evasivo dos contribuintes, no entanto, o planeamento fiscal abusivo, com vista à diminuição, atenuação ou diferimento da tributação, é mais visível em contribuintes de maior dimensão, dada a complexidade das operações envolvidas.

Cabe ao legislador lançar instrumentos legislativos que permitam contrariar aquelas práticas. A aplicação de normas específicas anti abuso, a aplicação da norma geral anti abuso, e, mais recentemente, o dever de comunicação previsto no Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro, constituem instrumentos de combate ao planeamento fiscal abusivo.

Compete à Administração Fiscal detetar a utilização daqueles esquemas de planeamento fiscal abusivo, que levam à diminuição dos impostos arrecadados pelo Estado.

A auditoria tributária, desenvolvida pela inspeção tributária, assume especial importância, pois, só a sua correta aplicação permite a deteção de esquemas de planeamento fiscal abusivo.

Esta dissertação tem como objetivo dar a conhecer como é que através da realização criteriosa e rigorosa do procedimento de auditoria tributária, essencialmente ao nível do planeamento, a Administração Fiscal consegue detetar esquemas complexos de planeamento fiscal abusivo.

Assim, apresenta-se um caso prático, baseado em factos reais, ao qual vai ser aplicado o processo de auditoria tributária, passando por três fases: o planeamento da ação inspetiva, a sua execução e respetiva conclusão.



## **Key-Words**

Tax audit, abusive tax planning, abusive tax planning scheme, tax inspection.

## **Abstract**

The tax planning is an area that has been developed in Portugal in recent years. However, the line between tax planning, also called fiscal management, and abusive tax planning, is sometimes tenuous, and collides with the freedom of choice of taxpayers.

The crisis environment in which we live today fosters and encourages evasive behavior of taxpayers, however, the abusive tax planning, for the reduction, mitigation or deferral of taxation, is most visible in the larger taxpayers, given the complexity of the operations involved.

Obviously, it is up to the legislator, to launch legislative instruments that allow counteract such practices. The application of specific antiabuse rules, the general antiabuse clause, and more recently, the duty of disclosure under Decree-Law n. ° 29/2008 of 25 February, are tools to combat tax planning abusive.

Is a competence of the Tax Administration to detect the use of these abusive tax planning schemes, leading to a decrease in taxes collected by the state.

The development of the tax audit takes special importance, since only the correct definition of it can allow the detection of abusive tax planning schemes.

This dissertation has the objective to show how with a careful and strict tax audit procedure, essentially at the planning level, the Tax Authority can find complex abusive tax planning schemes.

Therefore a practical case is here presented based in real facts, in which the tax audit procedure was implemented through three phases: planning, execution and conclusion.



# Índice

LISTA DE FIGURAS .....	III
LISTA DE QUADROS .....	V
LISTA DE ABREVIATURAS.....	VII
1. INTRODUÇÃO .....	1
2. O ENQUADRAMENTO CONCEPTUAL DO PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO (ELISÃO FISCAL) .....	3
2.1. ABORDAGEM AOS CONCEITOS E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO .....	3
2.2. A ELISÃO FISCAL INTERNACIONAL .....	8
3. FORMAS DE REAÇÃO AO PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO .....	13
3.1. BREVE INTRODUÇÃO .....	13
3.2. AS NORMAS ESPECÍFICAS ANTI ABUSO .....	14
3.3. A CLÁUSULA GERAL ANTI ABUSO (CGAA) .....	16
3.4. DECRETO-LEI N.º 29/2008, DE 25 DE FEVEREIRO .....	17
4. BREVES NOÇÕES DE AUDITORIA FINANCEIRA, FISCAL E TRIBUTÁRIA .....	27
5. AS FASES DO PROCESSO DE AUDITORIA TRIBUTÁRIA.....	35
5.1. O PLANEAMENTO NA AUDITORIA TRIBUTÁRIA .....	35
5.1.1. <i>Avaliação do risco de incumprimento fiscal</i> .....	36
5.1.2. <i>Definição do plano de auditoria</i> .....	41
5.1.3. <i>Programação do trabalho</i> .....	42
5.2. EXECUÇÃO .....	43
5.3. RELATO .....	44
6. APLICAÇÃO PRÁTICA DA AUDITORIA TRIBUTÁRIA EM ESQUEMAS DE PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO.....	47
6.1. APRESENTAÇÃO DO CASO .....	47
6.2. APLICAÇÃO DA AUDITORIA TRIBUTÁRIA AO CASO APRESENTADO .....	54
6.2.1. <i>O Planeamento da auditoria</i> .....	54
6.2.1.1. 1. <sup>a</sup> Fase: Análise preliminar e realização dos procedimentos iniciais .....	55
6.2.1.2. 2. <sup>a</sup> Fase: Definição do plano de auditoria .....	63
6.2.1.3. 3. <sup>a</sup> Fase: Programação do trabalho.....	64
6.2.2. <i>A Execução</i> .....	66
6.2.2.1. <i>Sociedade BETA, SGPS, S.A. e Sociedade OMEGA S.A.</i> .....	68
6.2.2.1.1. <i>Planeamento</i> .....	68
6.2.2.1.1.1. <i>Sociedade BETA, SGPS, S.A.</i> .....	69
6.2.2.1.1.2. <i>Sociedade OMEGA, S.A.</i> .....	72
6.3. O RELATO .....	74
7. CONCLUSÕES.....	79
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	83





## Lista de Figuras

Figura 1 – Apresentação esquemática do exemplo

Figura 2 – Apresentação esquemática do primeiro passo da operação

Figura 3 – Apresentação esquemática do segundo passo da operação

Figura 4 – Interação entre a auditoria financeira e a auditoria tributária

Figura 5 – Apresentação esquemática do 1.º Facto

Figura 6 – Apresentação esquemática do 2.º Facto

Figura 7 – Apresentação esquemática do 3.º Facto

Figura 8 – Apresentação do 1.º esquema

Figura 9 – Apresentação do 2.º esquema



## Lista de Quadros

- Quadro 1 – Síntese dos conceitos associados ao planeamento fiscal, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo.
- Quadro 2 – Comunicação de esquemas
- Quadro 3 – Tipificação dos esquemas comunicados considerados como planeamento fiscal abusivo
- Quadro 4 – Características da auditoria financeira, fiscal e tributária
- Quadro 5 – Descrição de tarefas a realizar pelo inspetor na análise preliminar
- Quadro 6 – Descrição de outras tarefas a realizar pelo inspetor na análise preliminar
- Quadro 7 – Descrição das tarefas a realizar pelo inspetor nos procedimentos iniciais
- Quadro 8 – Demonstração dos resultados por naturezas
- Quadro 9 – Balanço – Elementos considerados mais relevantes
- Quadro 10 – Demonstração dos resultados e balanço – Elementos considerados mais relevantes
- Quadro 11 – Demonstração dos resultados e balanço – Elementos considerados mais relevantes
- Quadro 12 – Determinação do risco específico de auditoria – passos A.1), A.2) e A.3)
- Quadro 13 – Procedimento analítico passo A.3)
- Quadro 14 – Determinação do risco específico de auditoria – passo A.4)
- Quadro 15 – Determinação do risco inerente de auditoria – passo B.1)
- Quadro 16 – Determinação do risco inerente de auditoria – passos B.2), B.3) e B.4)
- Quadro 17 – Determinação do risco de controlo
- Quadro 18 – Determinação do risco de auditoria
- Quadro 19 – Programa de trabalho
- Quadro 20 – Testes e procedimentos efetuados nas várias rubricas
- Quadro 21 – Procedimentos a efetuar no âmbito da análise do diário de fusão
- Quadro 22 – Procedimentos analíticos efetuados na sociedade BETA, SGPS, S.A.

Quadro 23 – Avaliação preliminar e procedimentos iniciais efetuados na sociedade BETA, SGPS, S.A.

Quadro 24 – Definição do programa de trabalho na sociedade BETA, SGPS, S.A.

Quadro 25 – Testes, procedimentos e conclusões: sociedade BETA, SGPS, S.A.

Quadro 26 – Procedimentos analíticos efetuados na sociedade OMEGA S.A.

Quadro 27 – Procedimentos analíticos e procedimentos iniciais efetuados na sociedade OMEGA, S.A.

Quadro 28 – Definição do programa de trabalho na sociedade OMEGA, S.A.

Quadro 29 – Testes, procedimentos e conclusões efetuados na sociedade OMEGA, S.A.

## Lista de Abreviaturas

- CGAA – Cláusula Geral Anti Abuso
- CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário
- CSC – Código das Sociedades Comerciais
- DF – Demonstrações Financeiras
- DRA – Diretriz de Revisão/Auditoria
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
- IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IS – Imposto do Selo
- ISA – International Standard on Auditing
- LGT – Lei Geral Tributária
- RC PIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
- RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
- SAFT – Standard Audit File for Tax Purposes
- SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais



# 1. Introdução

O planeamento fiscal abusivo consubstancia comportamentos de contorno das normas fiscais com a única finalidade de obtenção de um benefício tributário, de uma redução, eliminação ou diferimento dos impostos, traíndo a finalidade das normas fiscais, colocando em causa o princípio da igualdade tributária.

A auditoria tributária, na deteção de esquemas de planeamento fiscal, assume especial importância, a par da vontade clara e inequívoca demonstrada pelo legislador em travar o planeamento fiscal abusivo, através da criação de mecanismos próprios para o efeito: normas específicas anti abuso, a cláusula geral anti abuso (CGAA) prevista no n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária (LGT) e o dever de comunicação previsto no Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro.

A auditoria tributária é desenvolvida pela inspeção tributária, a qual vê as suas funções determinadas no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

À inspeção tributária compete-lhe, de uma forma genérica, detetar e averiguar quaisquer atos tributários, proceder à realização de exames e verificações necessários para controlar a veracidade e conformidade das declarações apresentadas pelos contribuintes<sup>1</sup>, controlando e apurando a respetiva situação tributária.

A presente dissertação, desenvolvida em vários capítulos, pretende evidenciar a forma como a auditoria tributária permite detetar especificamente a prática de esquemas de planeamento fiscal abusivo pelos contribuintes.

Nesta dissertação, aborda-se inicialmente o enquadramento conceptual do planeamento fiscal abusivo, distinguindo-o de planeamento fiscal (gestão fiscal) e da fraude fiscal, não esquecendo a liberdade de escolha do contribuinte, bem como, a problemática da elisão fiscal internacional, a qual vem assumindo cada vez mais importância face ao fenómeno da globalização dos mercados.

No terceiro capítulo dá-se a conhecer formas de reação ao abuso de direito: as normas específicas anti abuso, a CGAA e o dever de comunicação previsto no Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro.

---

<sup>1</sup> Contribuinte é o sujeito passivo, que nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária de forma direta.

No capítulo seguinte, desenvolve-se de uma forma resumida, o conceito de auditoria em três vertentes: a auditoria financeira, a auditoria fiscal e a auditoria tributária, procurando-se evidenciar as principais semelhanças e dissemelhanças entre elas.

No quinto capítulo desta dissertação mostram-se as várias fases do processo de auditoria tributária: o planeamento, a execução e o relato, dando-se particular relevo ao planeamento da auditoria.

No sexto capítulo, apresenta-se de forma detalhada um caso prático, o qual envolve a utilização de esquemas complexos de planeamento fiscal abusivo, seguido da aplicação do processo de auditoria tributária: desenvolvimento de um plano de auditoria, sua execução e relato das respetivas conclusões.

O sétimo e último capítulo compreende as conclusões desta dissertação, estando diretamente relacionadas com a importância que o planeamento da auditoria tributária assume na deteção da prática de esquemas de planeamento fiscal abusivo, demonstrando-se que com um bom planeamento da auditoria tributária a Administração Fiscal consegue detetar a utilização daqueles esquemas bastante complexos.



## 2. O enquadramento conceptual do planeamento fiscal abusivo (elisão fiscal)

### 2.1. Abordagem aos conceitos e sua contextualização

As fronteiras entre o uso e o abuso das possibilidades que são permitidas pela lei aos contribuintes não são muito claras.

Nunes (2000), considera que um dos principais problemas que afeta qualquer sistema fiscal é o da fuga aos impostos. Os contribuintes assumem comportamentos de forma deliberada e intencional, com o único propósito de evitar o pagamento de um imposto ou pelo menos de diminuir o encargo com esse imposto.

Santos (2009), reforça aquele entendimento pois considera que o próprio conceito de planeamento invoca uma ação voluntária e planeada, cujo fim é atingir objetivos pré definidos e que esbarram no não pagamento de impostos.

Contudo, é necessário atender ao facto de que qualquer atuação por parte do legislador com vista ao combate à fuga aos impostos esbate com o direito do contribuinte à liberdade de escolha, de acordo com as opções que o legislador coloca à sua disposição.

Na verdade, a autonomia privada, a propriedade privada e a liberdade de empresa, isto é, a liberdade de escolha, são princípios fundamentais, consagrados constitucionalmente num Estado de direito. Nabais (2010:16), refere que “ (...) a *tributação das empresas se rege pelo princípio constitucional da liberdade de gestão fiscal.*” O contribuinte goza de um espaço livre no tocante à escolha dos meios de atuação privada e económica, designadamente negociais, no âmbito dos quais poderá adotar as formas de organização que entenda mais racionais para a prossecução dos seus interesses particulares. É inerente à racionalidade económica, quer no plano pessoal quer no plano empresarial, a minimização dos impostos a suportar (planeamento fiscal).

A noção de planeamento fiscal (gestão fiscal), quando associada à fiscalidade, aparece quase sempre ligada à ação dos contribuintes, normalmente empresas, destinada a obter uma economia ou poupança fiscal.

No entanto, tal nem sempre corresponde à verdade, pois, nem todas as formas de obtenção de uma economia ou poupança fiscal decorrem de atos de planeamento fiscal.

De acordo com Sanches (2006), a gestão fiscal, também designada por planeamento fiscal legítimo, consiste numa técnica de redução da carga fiscal na qual o contribuinte abandona determinado comportamento, por este estar ligado a uma obrigação tributária, ou, escolhe, de entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, de forma intencional e deliberada ou por omissão do legislador fiscal acarreta o pagamento de menos impostos.

As principais modalidades de gestão fiscal são as exclusões tributárias, os benefícios fiscais e as alternativas fiscais.

As primeiras têm como exemplo clássico a exclusão de tributação de uma mais valia obtida na alienação de um imóvel, quando se verifica o reinvestimento do valor de realização do mesmo imóvel, em situações muito específicas.<sup>2</sup>

No tocante aos benefícios fiscais (incentivados por via legislativa, em obediência a interesses de ordem pública), temos como exemplo a eliminação da dupla tributação de lucros distribuídos pelos Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa<sup>3</sup>.

Quanto às alternativas fiscais, segundo Pereira (2009), estas podem agrupar-se em três grandes grupos:

- A forma de realização das operações ou atividades (forma jurídica, local, estrutura financeira),
- O momento de tributação;
- A categoria e tipo de rendimentos.

Pinto (2010), considera que o exercício de uma atividade empresarial ou a realização de um negócio pode reger-se por formas jurídicas alternativas que o legislador coloca ao dispor dos interessados (liberdade negocial), o que constitui uma liberdade fundamental à luz da própria Constituição. Este autor defende que o contribuinte tem liberdade de escolha, dado que, por exemplo, se pretender exercer uma atividade empresarial, poderá fazê-lo em nome individual ou através de uma sociedade e esta pode assumir a natureza jurídica que entender, sociedade por quotas, anónima ou outra.

Poder-se-á referir que no primeiro caso (exercício da atividade em nome individual) os rendimentos obtidos são tributados em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas

---

<sup>2</sup> De acordo com o disposto no n.º 5 do art.10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

<sup>3</sup> De acordo com o disposto no art. 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), conjugado com o art. 51.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

singulares (IRS), sendo enquadrados na categoria B (rendimentos empresariais e profissionais)<sup>4</sup>, caso em que as taxas de imposto a aplicar são progressivas, enquanto que, no segundo caso, os rendimentos obtidos por uma sociedade são tributados em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), sendo a taxa de imposto proporcional.

Torna-se evidente, que a opção de cada contribuinte é consequência da ponderação das vantagens e inconvenientes, com enfoque nestes últimos, isto é, nos custos em que pode incorrer, com particular relevância os de natureza fiscal. Contudo, Pinto (2010), defende a não condenação daqueles comportamentos, na medida em que, vão de encontro ao exercício da liberdade de escolha que integra os direitos dos cidadãos.

O exercício da liberdade de escolha nem sempre é inocente, pois, o fator fiscal tende a tornar-se decisivo na escolha da via jurídica a adotar pelo contribuinte. A título exemplificativo, poder-se-á referir que até finais do ano de 2009, nunca foi indiferente constituir uma sociedade por quotas ou uma sociedade anónima, na perspectiva de uma futura alienação das partes sociais. Na verdade, o titular das ações, desde que detidas por período superior a um ano, poderia alienar as mesmas, sem que as mais-valias geradas fossem tributadas, o mesmo já não acontecendo na alienação de quotas detidas por período idêntico.

Quanto ao local de realização das operações ou atividades, a escolha do contribuinte pode não ser inócua, porquanto, podem existir diferenças significativas, que resultam exclusivamente dos impostos locais, é o caso da derrama<sup>5</sup> que incide sobre o lucro tributável (rendimento) e do imposto municipal sobre os imóveis (IMI) que incide sobre o património.

Em relação à forma jurídica, esta opção também poderá não ser incauta, nomeadamente a opção entre a criação de um estabelecimento estável (por exemplo uma sucursal) ou uma filial em determinado ordenamento jurídico. Na primeira hipótese assiste-se à tributação no ordenamento jurídico da empresa mãe à medida que os resultados são obtidos, ao contrário da segunda hipótese em que só haverá lugar à tributação nesse ordenamento jurídico quando os lucros ou dividendos forem distribuídos<sup>6</sup>.

Quanto à estrutura financeira da empresa, é reconhecido que o financiamento por capitais alheios, permite o efeito da alavancagem fiscal, o que, por si só, implica uma

---

<sup>4</sup>De acordo com o disposto no n.º1 do art. 1.º do CIRS.

<sup>5</sup>Prevista no art. 14.º da Lei das Finanças Locais.

<sup>6</sup>Poderá não existir qualquer tributação se forem cumpridos os quesitos do art. 51.º do CIRC – eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos.

diminuição do imposto a pagar, o mesmo já não acontecendo se a empresa se financiar recorrendo a capitais próprios.

Por último, temos o momento da tributação, o qual está diretamente relacionado com o fator tempo. Era exemplo clássico, a influência que o tempo de detenção das ações tinha na sujeição ou não à tributação das mais valias geradas pelas mesmas, como já foi referido.

Existem exemplos em que os contribuintes, deparando-se com leis mal estruturadas, com omissões legislativas ou com conceitos imprecisos, escolhem a via menos onerosa nas suas opções. Santos (2009) refere que a má qualidade das leis, a sua profusão (abundância) e dispersão, possibilitam interpretações diferentes e por vezes contraditórias, as quais criam insegurança e fomentam conflitos de interesse entre os contribuintes e a própria Administração Fiscal.

É certo que não existe uma definição clara e inequívoca de planeamento fiscal, sendo, como tal, difícil a delimitação do seu conceito. A terminologia varia de sistema jurídico para sistema jurídico e mesmo de autor para autor. Comumente, expressões como gestão fiscal, economia de opção, opção fiscal, evitação fiscal, prevenção fiscal e elisão fiscal são expressões normalmente utilizadas para abordar a questão do planeamento fiscal. A doutrina anglo saxónica fala de *tax evasion*, *tax fraud*, *tax planning*, *tax minimizing*, *tax mitigation*, entre outros.

Santos (2009:64), designa *Tax Planning*<sup>7</sup> como “(...) os atos e negócios que conduzem a uma economia fiscal *intra legem*”, isto é, reflete a opção do contribuinte, quando este com recurso a diferentes instrumentos colocados à sua disposição pelo legislador, escolhe a forma jurídica que lhe permite uma menor tributação, atuando de uma forma perfeitamente lícita. Designa, *Tax Avoidance*, como sendo “(...) uma expressão que ora pretende dar conta de todas as formas de minimização da carga fiscal, ora se refere a situações que conduzem a uma economia *extra legem*, entre as quais os atos e negócios que podem configurar abuso de liberdade de planeamento e gestão fiscais”.

Nunes (2000:42,43) sistematiza aqueles conceitos nos seguintes termos:

- A evasão fiscal *intra legem* (*tax planning*), “ (...) aquela que é pretendida e mesmo incentivada pelo legislador ao definir os impostos e o sistema fiscal no seu conjunto.”, de tal forma que o próprio legislador coloca ao dispor dos contribuintes

---

<sup>7</sup> Designado por Pereira (2009), por gestão fiscal, a qual reflete a forma de escolher a via fiscalmente menos onerosa consistente com a gestão normal dos negócios pessoais ou empresariais.

várias técnicas jurídicas<sup>8</sup>, permitindo-lhes pagar menos impostos ou até mesmo não pagar qualquer imposto.

- A evasão fiscal *contra legem* (*tax evasion*), “ (...) atos ilícitos praticados pelos contribuintes com o objetivo de não pagar ou pagar menos impostos (...) Temos então a evasão fiscal (*tax evasion*)<sup>9</sup> que abrange os crimes e as contraordenações fiscais<sup>10</sup> e a evasão fiscal não penal<sup>11</sup>.”
- A evasão fiscal *extra legem* (*tax avoidance*, elisão fiscal ou evitação fiscal), consiste naquelas “ (...) situações em que os contribuintes optam por praticar atos jurídicos lícitos, diferentes daquelas que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, conseguindo assim evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar o surgimento de uma (diferente da pretendida pelo legislador) cujo regime jurídico-fiscal lhes seja mais favorável”. Ainda segundo aquele autor é nesta situação que podem ser identificados atos considerados abusivos e que, “ (...) apesar de em si mesmos serem lícitos, vão ser objeto de normas fiscais gerais ou normas específicas anti abuso.”

Desta forma, pode-se definir planeamento fiscal abusivo (*tax avoidance* ou elisão fiscal) como qualquer comportamento do contribuinte, com vista à redução indevida do imposto por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico tributário. Este comportamento consiste em contornar as normas fiscais, sem expressamente as infringir, não violando qualquer dever de cooperação, mas ainda assim, tal conduta não é desejada pelo legislador, por visar um objetivo oposto aos valores que o estruturam.

No Quadro 1 abaixo, apresenta-se um resumo dos diferentes conceitos com a respetiva terminologia e natureza.

---

<sup>8</sup> De que são exemplo algumas deduções específicas e deduções à coleta em sede de IRS, o incentivo à criação de emprego previsto no art. 19.º do EBF e as normas de isenção (concessão de isenção de IRC às pessoas de utilidade pública e de solidariedade social (art. 10.º do CIRC).

<sup>9</sup> Também designada por fraude fiscal por Pereira (2009:414).

<sup>10</sup> Previstos atualmente no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

<sup>11</sup> De que é exemplo o negócio simulado previsto no n.º1 do art. 39.º da LGT: “ Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.”

Conceito	Terminologia Anglo-Saxónica	Natureza	Breve Descrição
Planeamento Fiscal Gestão Fiscal	" <i>Tax Planning</i> "	" <i>Intra Legem</i> "	Incentivado e pretendido pelo legislador: Benefícios fiscais, exclusões tributárias e alternativas fiscais
Evasão Fiscal	" <i>Tax Evasion</i> "	" <i>Contra Legem</i> "	Crimes, contraordenações fiscais e evasão fiscal não penal.
Elisão Fiscal Evitação Fiscal Planeamento Fiscal Abusivo	" <i>Tax Avoidance</i> "	" <i>Extra Legem</i> "	Prática de atos jurídicos lícitos, diferentes dos que estão previstos nas normas de incidência, evitando o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocando uma relação que seja mais favorável, a qual, não é de todo, pretendida pelo legislador.

**Quadro 1** – Síntese dos conceitos associados ao planeamento fiscal, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo.

**Fonte:** Elaboração própria

## 2.2. A elisão fiscal internacional

O direito tributário internacional gere conflitos de direito cuja problemática envolve mais do que um ordenamento jurídico com competência tributária para o mesmo facto tributário.

Existem dois princípios fundamentais que procuram solucionar os vários problemas com que o Direito Tributário Internacional se tem debatido, o princípio da fonte e o princípio da residência.

O princípio da fonte está relacionado com o facto de determinado ordenamento jurídico chamar à tributação os factos tributários realizados no seu território, independentemente de os mesmos serem realizados por residentes ou não residentes. O elemento de conexão presente neste princípio é o da fonte<sup>12</sup> dos rendimentos.

O princípio da residência está relacionado com o facto de determinado ordenamento jurídico chamar à tributação todos os factos tributários realizados pelos sujeitos passivos residentes, independentemente de os mesmos ocorrerem ou não em território nacional. O elemento de conexão presente neste princípio é o da residência<sup>13</sup> do sujeito passivo.

A coexistência de diferentes ordenamentos jurídicos, permite que os contribuintes optem pelas jurisdições com regimes de tributação mais baixos. Desta forma, a liberalização a

<sup>12</sup> Este princípio encontra-se definido no nosso normativo legal no n.º1 do art. 13.º da LGT.

<sup>13</sup> Este princípio encontra-se definido no nosso normativo legal no n.º2 do art. 13.º da LGT.

nível mundial dos movimentos de capitais, propicia localizações e deslocalizações de empresas ou de investimentos tendo como objetivo principal a obtenção de uma poupança fiscal acrescida. Os movimentos empresariais não ocorrem apenas por fatores económicos, mas por diferenças de tributação existentes entre diversas jurisdições fiscais. Este planeamento pode originar reduções substanciais de receita fiscal entre os Estados, que, por essa razão, procuram combatê-lo adotando medidas de combate ao planeamento fiscal abusivo.

Segundo Nunes (2000), a elisão fiscal internacional consiste na faculdade conferida a cada contribuinte em escolher qual o ordenamento jurídico que vai tributar certo ato por si praticado. Verifica-se, pois, que a elisão fiscal internacional assenta num duplo pressuposto: a existência de pelo menos dois ordenamentos jurídicos diferentes, em que pelo menos um, apresenta um regime fiscal mais favorável face a determinado facto tributário e em que, voluntariamente o contribuinte “escolhe” o ordenamento jurídico onde quer que aquele facto tributário seja tributado.

A este propósito apresenta-se de seguida um exemplo que de uma forma simples nos permite mostrar como a opção por determinado *offshore* pode dificultar a deteção de planeamento fiscal abusivo.

#### **Enquadramento teórico do exemplo:**

1.º A sociedade SAD A, S.A., residente em Portugal realizou contrato com dez futebolistas, no que respeita aos seus direitos de imagem;

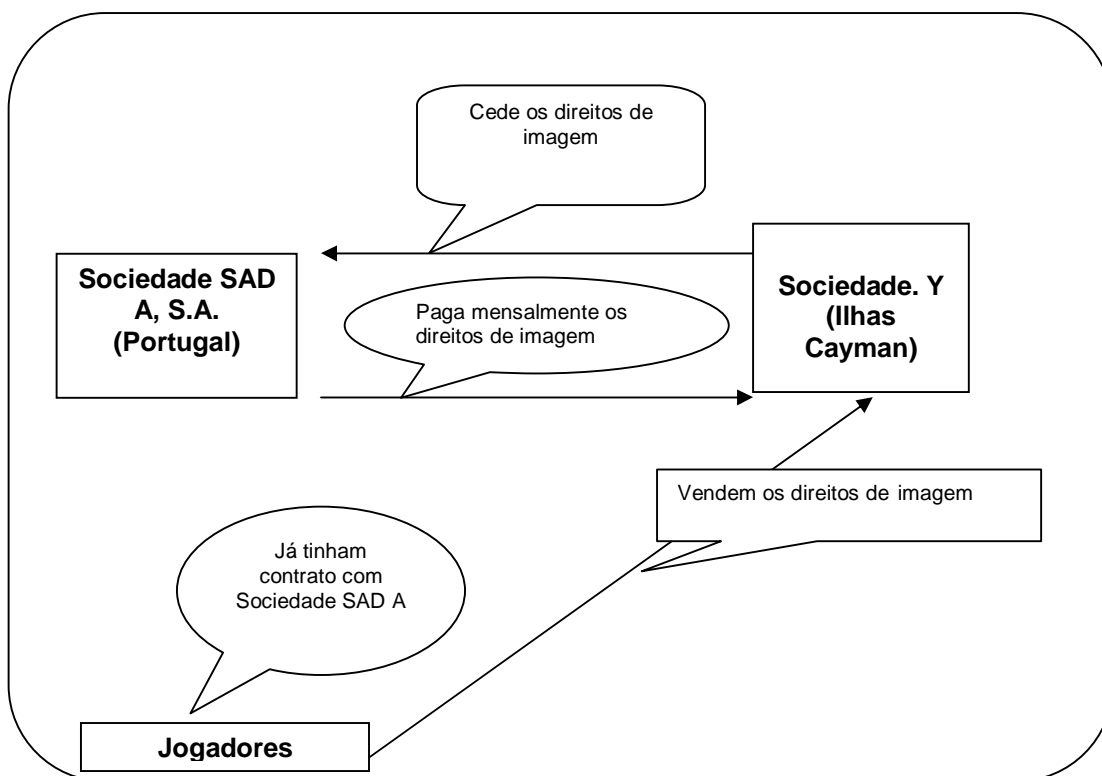
2.º Os mesmos futebolistas vendem os seus direitos de imagem a uma sociedade com sede nas Ilhas Cayman – sociedade Y;

3.º A sociedade Y cede, onerosamente, os direitos daqueles futebolistas à sociedade SAD A, S.A , com sede em Portugal;

4.º A sociedade SAD A, S.A. paga mensalmente determinado valor pelos direitos de utilização/imagem dos jogadores à sociedade Y, com sede nas Ilhas Cayman.

A figura 1, que se apresenta de seguida, espelha esquematicamente o exemplo teórico.

#### a) Esquematicamente



**Figura 1** – Apresentação esquemática do exemplo

Fonte: Elaboração própria

#### b) Análise do exemplo apresentado

Com a cedência dos direitos de utilização e imagem dos jogadores à sociedade Y, com sede nas Ilhas Cayman (sociedade com sede em região com um regime de tributação privilegiada<sup>14</sup>), assiste-se a uma alteração dos contratos e da estrutura empresarial, cujo objetivo foi diminuir artificialmente os lucros na sociedade SAD A, S.A.. Na verdade, tanto a atividade da sociedade SAD A, S.A. como o seu negócio mantiveram-se inalterados, no entanto, com aquela operação de cedência dos direitos de imagem pelos futebolistas à sociedade Y, assiste-se à deslocalização dos lucros, na sociedade SAD A, S.A. para uma

<sup>14</sup> Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro



sociedade de baixa ou até mesmo nula tributação, através da alteração dos contratos e da estrutura empresarial.

**c) Conclusão**

A utilização de um *offshore* de reduzida ou até mesmo nula tributação, com o qual não exista acordo de troca de informação, é um esquema de difícil deteção, na medida em que, a criação e funcionamento de um *offshore* leva à ocultação da titularidade do capital das sociedades por parte do planeador fiscal.



### 3. Formas de reação ao planeamento fiscal abusivo

#### 3.1. Breve introdução

Nunes (2000), no que toca à noção de fuga aos impostos, considera que a abordagem à elisão fiscal é complexa, na medida em que, primeiro é fulcral saber a que critério recorrer para distinguir elisão fiscal condenável da liberdade de escolha dos contribuintes em sede fiscal e segundo, é necessário identificar a que meios é legítimo recorrer para a eliminar e combater.

Sanches (2006), afirma que o planeamento fiscal abusivo consiste num qualquer comportamento de redução indevida das onerações fiscais de um contribuinte, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico tributário. Porquanto, pode-se referir que o planeamento fiscal abusivo se traduz num conjunto de atos que, no respeito pela lei, tem como objetivo reduzir ou minimizar a carga fiscal do contribuinte.

Neste sentido, pode dizer-se, tal como refere Silva (2008), que o planeamento fiscal abusivo não se confunde com a evasão fiscal, na medida em que esta respeita à redução da carga fiscal conseguida mediante atos ilícitos, tais como as faturas falsas e a falsificação da contabilidade.

Courinha (2004) sublinha que a dificuldade neste campo surge quando o legislador deseja combater a elisão fiscal abusiva, a qual se traduz na prática de atos lícitos cujo resultado não é aceite pela nossa ordem jurídica, porque é contrário aos princípios que fundamentam o nosso sistema fiscal.

Na nossa ordem jurídica, o legislador, colocado perante o desafio de enfrentar o planeamento fiscal abusivo, desenvolveu mecanismos de autoproteção (formas de reação ao abuso de direito), os quais de seguida se identificam<sup>15</sup>.

- As normas anti abuso (específicas<sup>16</sup>e sectoriais), procuram limitar a prática da utilização artificiosa de formas jurídicas para conseguir uma redução ou eliminação da tributação;
- O dever de comunicação previsto no Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro<sup>17</sup>;
- A norma geral anti abuso, prevista no n.º 2. do art. 38.º da LGT, a CGAA.

<sup>15</sup> A este propósito leia-se os instrumentos para minorar ou evitar a elisão fiscal elencados por Nunes (2000:45). A cláusula geral anti abuso de direito em sede fiscal – n.º 2 do art. 38º da LGT: à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal, in *Revista Fiscalidade* 3, julho

<sup>16</sup> Ou cláusulas especiais anti abuso, Carvalho (2005:69).

<sup>17</sup> Autorização Legislativa – art. 98.º, Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro.

Como se verifica, são várias as formas de reação ao abuso de direito, importando frisar que o comportamento do contribuinte será sempre ilícito sempre que seja possível acionar cláusulas anti abuso, gerais ou especiais. Nestes casos, os atos ou negócios praticados pelo contribuinte embora se mantenham válidos para efeitos, por exemplo comerciais, para efeitos fiscais serão inválidos, isto é, serão totalmente desconsiderados.

Saliente-se que aqueles mecanismos, por si só, não resolvem as dificuldades de distinção entre práticas de planeamento fiscal lícito e entre práticas de planeamento ilícito. Na verdade, e reforçando o que já foi referido no capítulo anterior, será que o enquadramento de uma sociedade no regime geral ou no regime simplificado é legítimo por razões de exclusiva poupança fiscal? E a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima por razões de exclusiva poupança ou eliminação fiscal? E a deslocalização da sede de uma empresa ou de uma filial para um paraíso fiscal por motivos de poupança fiscal? No entanto, certo é que qualquer conclusão de natureza fiscal terá de ter sempre presente o princípio da iniciativa económica<sup>18</sup>.

### **3.2. As normas específicas anti abuso**

Foi sobretudo a partir dos finais da década de 90, que o legislador fiscal começou a ordenar normas específicas anti abuso. Como alude Teixeira (2009:241), “ (...) o legislador fiscal português tem sido pródigo na previsão de cláusulas anti abuso, no que se advinha um impacto direto da dificuldade em acompanhar a evolução da economia nas suas várias vertentes. O legislador sabe que lhe é impossível acompanhar passo a passo o ritmo daquela evolução e conhece o engenho dos contribuintes.”

As normas específicas anti abuso preveem situações de facto que embora formalmente sejam consideradas lícitas, o legislador pretende que as mesmas sejam desconsideradas no sentido da sua tributação, por configurarem mecanismos abusivos através dos quais se verifica a elisão fiscal. Estas normas só se aplicam às situações taxativamente previstas. A grande desvantagem destas cláusulas esbate na impossibilidade de o legislador prever toda a realidade, como refere Teixeira (2009). O legislador vai atrás dos contribuintes e não o contrário, pois o legislador só tipifica determinadas situações depois de ter assistido à utilização abusiva das mesmas pelos contribuintes, pois, todos os comportamentos não identificados pelo legislador podem ser instrumento de contorno das normas.

---

<sup>18</sup> N.º 1 do art. 61.º da Constituição da República Portuguesa.

Silva (2008:42) considera que o “ (...) *planeamento fiscal mais agressivo remete-nos para a tradicional imagem do jogo do “gato e do rato”: o Estado define as regras e, de imediato, os contribuintes tentam encontrar meios de evitar a tributação.*”

São muitas e variadas as normas anti abuso específicas que se encontram espalhadas pela legislação fiscal portuguesa, desde o IRS<sup>19</sup> ao IRC<sup>20</sup>, passando pelo imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT)<sup>21</sup>.

Dada a globalização da economia e no sentido da atenuação da elisão fiscal internacional de acordo com Leirião (2012), também foram introduzidas no nosso ordenamento jurídico normas fiscais anti abuso, destacando-se as previstas no art. 65.<sup>o22</sup> e art. 66.<sup>o23</sup> do CIRC.

As normas específicas anti abuso preveem situações de facto, que, embora formalmente lícitas, devem ser desconsideradas de forma a serem tributadas, pois configuram mecanismos abusivos levando os contribuintes à elisão fiscal.

De extrema importância é o facto de as normas específicas anti abuso não poderem ser confundidas com a CGAA, pois aquelas normas apenas se aplicam às situações previstas taxativamente nos códigos pelo legislador.

Concluindo, pode-se dizer que a previsão de normas anti abuso de carácter específico apresenta algumas vantagens relativamente às outras formas de reação, as quais se destacam.

- Natureza dissuasora e preventiva, relativa aos excessos de criatividade fiscal, por parte dos contribuintes.
- Respeito pela segurança jurídica, ao tornar claro e perceptível a existência de parâmetros aferidores da legitimidade das operações quando tenham por finalidade vantagens fiscais, assinalando os efeitos que a desconformidade de tais operações acarreta.

No entanto, existem autores que consideram que a aplicação de cláusulas específicas anti abuso, embora não acarretem desvantagens, a sua aplicação levanta algumas

---

<sup>19</sup> Exemplo: n.º5 do art. 16.º do CIRS: Mudança de residência fiscal de um contribuinte para país ou região sujeito a um regime claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes.

<sup>20</sup> Exemplo: art. 65.º do CIRC: Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, onde, os sujeito passivos, a solicitação da administração fiscal deverão fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e os cálculos efetuados para apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português.

<sup>21</sup> Exemplo: n.º 2 do art. 2.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT): Consideração de operações que integram o conceito de transmissão de bens imóveis para efeitos de incidência de imposto.

<sup>22</sup> Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

<sup>23</sup> Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

dificuldades. Teixeira (2009:261), entende que as dificuldades para a sua aplicação, assentam “ (...) sobretudo na falta de um adequado enquadramento sistemático e na falta de precisão da linguagem utilizada pelo legislador.”

### **3.3. A Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA)**

O n.º 2 do art. 38.º da LGT, estabelece presentemente (na sequência da alteração determinada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, n.º 1 do art. 13.º) que: *"São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens referidas"*.

Esta norma consagra no ordenamento jurídico tributário nacional uma verdadeira cláusula geral anti abuso, isto é, um dispositivo legal que, sendo um instrumento de aferição e delimitação concreta dos casos de elisão fiscal, estatui a ineficácia perante a Administração Fiscal de atos jurídicos praticados com evidente abuso de formas jurídicas, os quais conduzem, em desfavor do Estado, à eliminação, total ou parcial, dos tributos que de outro modo seriam devidos.

A CGAA foi criada com dois objetivos. O primeiro, evitar a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal, razões exclusivamente ou essencialmente fiscais e o segundo, evitar e impedir a escolha da forma contratual que proporcione uma economia fiscal.

O combate à elisão fiscal é o corolário do princípio da justa tributação, sob pena de não se tributarem todas as manifestações da capacidade contributiva que se deviam tributar e de se promover uma desigualdade entre cumpridores dos deveres de cidadania e solidariedade e os incumpridores. Isto porque, os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> N.º 1 do art. 4 da LGT.

Os pressupostos da aplicação da CGAA são os seguintes:

- A prática ou celebração de ato (s) ou negócio (s) jurídico (s) de carácter artificioso ou fraudulento;
- A intenção de obter uma vantagem fiscal com a realização de tais atos ou negócios;
- A equivalência económica dos atos ou negócios praticados face aos atos ou negócios alternativos conduzindo, todavia a uma redução ou eliminação de impostos que seriam devidos.

### **3.4. Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro**

A 25 de fevereiro de 2008 foi publicado o Decreto-Lei n.º 29/2008 que entrou em vigor a 15 de maio, o qual veio estabelecer deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal, pelos promotores ou utilizadores de esquemas de planeamento fiscal abusivo, para que aquela possa prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo.

Este diploma surgiu na sequência de uma autorização legislativa conferida pelo art. 98.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, tendo como intuito a adoção de medidas de carácter preventivo relativamente a práticas de evasão fiscal e à prática de planeamento fiscal agressivo, mediante a consagração de obrigações específicas de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas, operações ou transações adotados ou propostos que tenham como principal ou um dos principais objetivos a obtenção de vantagens fiscais.

De acordo com o preâmbulo daquele decreto, esta autorização prevista no Orçamento de Estado 2007, teve como fontes, medidas que vinham a ser desenvolvidas noutros sistemas jurídicos, tais como nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá.

Também a declaração de Seoul, realizada em setembro de 2006, resultante da reunião de diversas administrações fiscais, culminou numa série de recomendações e ainda no alerta para o *“desenvolvimento crescente e muito rápido de esquemas de planeamento fiscal agressivo e à ligação entre tais práticas inaceitáveis de minimização fiscal e a intervenção dos intermediários fiscais, como sejam consultores fiscais e entidades financeiras”*. Na base desta autorização estiveram as preocupações de alguns países mais desenvolvidos, com a erosão das receitas tributárias, com os custos administrativos

das atividades de fiscalização e com as repercussões que essas atividades poderiam vir a ter na quebra da legitimação dos sistemas fiscais.

Tal como refere Santos (2009), fenómenos como a desterritorialização de operações económicas, como a transnacionalização dos operadores económicos, como as inovações financeiras (instrumentos financeiros derivados, *entre outros*) e com o incremento da oferta de serviços de minimização fiscal, oferecidos por empresas de consultoria, aumentam o número de clientes de risco (os chamados contribuintes *wont`pay* ou *nomcompliant*). Escândalos como o da “ENRON” e o conseqüente colapso da *Arthur Anderson* chamaram a atenção para os problemas da contabilidade criativa, do ilusionismo financeiro, da evasão fiscal e da elisão fiscal internacional.

O mesmo autor reforça a importância do Fórum das Administrações Fiscais de Seul, na Coreia do Sul, uma vez que, aquelas administrações concluíram pela necessidade de se aprofundar o conhecimento de esquemas de planeamento fiscal abusivo, quer aqueles desenvolvidos internamente nas empresa (planeamento *in house*) quer aqueles desenvolvidos por consultores externos, instituições financeiras, gabinetes de contabilidade, entre outros. Esta forma de planeamento transformou-se numa verdadeira indústria de produtos fiscais, que colocou no mercado a promoção de esquemas inadmissíveis de otimização fiscal, a produção de esquemas a feitiço (*one-off arrangements*) e ainda esquemas comercializados em massa (*mass marketed arrangements*).

Santos (2009) também considera que a noção de planeamento fiscal à luz do Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro, surge pela primeira vez no sistema normativo português. É o reconhecimento da existência da prática de vários atos, os quais visam a obtenção de uma vantagem económica. No entanto, há que diferenciar os atos praticados que são lícitos dos atos praticados que são ilícitos, pois ambos podem trazer vantagem económica e fiscal para os contribuintes.

O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008 é claro, uma vez que é seu objetivo obter para além da transparência e de uma maior justiça no sistema fiscal, a regulação do exercício da consultoria fiscal agressiva que visa “a exploração sem limites e sem peias das fragilidades da lei fiscal, mesmo que em desconformidade com o plano e o espírito legislativo”, a diminuição dos custos administrativos da fiscalização e o reforço da eficácia no combate à fraude e evasão fiscais, através do incremento da cooperação entre a então Direção Geral dos Impostos e certas entidades. A referência de cooperação entre aqueles elementos tem uma natureza unilateral, uma vez que, as entidades interessadas



não são sequer informadas da posição da administração fiscal (cooperação forçada de natureza unilateral).

Da leitura daquele decreto destacam-se, de acordo com Santos (2009:90,91) as seguintes anotações:

- *“Alteração de vocabulário”*: A denominação planeamento fiscal agressivo cai em desuso, passando a tratar-se de planeamento fiscal abusivo (abuso de direito ou abuso das normas fiscais). Assim, falar de abuso significa que o uso do planeamento fiscal não é em si mesmo objeto de censura jurídica, sendo segundo alguns autores, um direito, e segundo outros autores, uma liberdade.
- *“ (...) as cláusulas anti abuso legitimam uma reação da Administração a posteriori contra práticas elisivas, enquanto o regime do planeamento fiscal abusivo opera a priori, com fins de prevenção.”*
- *“ (...) o dispositivo sobre o planeamento fiscal abusivo constitui mais uma expressão do planeamento fiscal do Estado que, embora se apresente sob forma legislativa, fica muito dependente, na sua exata configuração, da capacidade da administração em concretizá-lo.”*
- Trata-se de um *“ (...) desiderato político (...)”*, isto é, será muito difícil a lei poder obrigar, sem violar a proibição da auto incriminação, os contribuintes que violarem a lei fiscal, penal ou contra ordenacional, a confessarem sob pena de sanção as suas infrações à administração fiscal, pelo que, este regime não é vocacionado para este combate.

Sanches (2009:45) considera estarmos *“ (...) perante uma definição demasiado larga quando seria mais adequado que atenção administrativa se centrasse nos negócios de mais difícil controlo por parte da Administração fiscal (...)”*. Conclui-se que não estão tipificadas, de forma clara, as operações que devem ser comunicadas, ao contrário de outros países, de que é exemplo os Estados Unidos da América, os quais identificam uma lista de transações consideradas abusivas.

De acordo com os dados revelados pelo Relatório de Atividades Desenvolvidas, Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2010, do Ministério das Finanças e Administração Pública, o fluxo de esquemas comunicados pelos promotores ou pelo utilizador, desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 29/2008, tem sido caracterizado por uma grande irregularidade, conforme se evidencia no Quadro 2, que a seguir se apresenta:

PERÍODOS	PROMOTORES	UTILIZADORES	TOTAL
25/05/2008 a 31/12/2008	13	9	22
01/01/2009 a 30/04/2009	9	0	9
15/05/2009 a 31/12/2009	50	0	50
01/01/2010 a 31/12/2010	6	0	6
<b>Total</b>	<b>78</b>	<b>9</b>	<b>87</b>

**Quadro 2** – Comunicação de esquemas

**Fonte:** Relatório de Atividades Desenvolvidas, Combate à Fraude e Evasão Fiscais, 2010.

Aquele relatório revela ainda que, entendendo como esquemas de planeamento fiscal abusivo os que resultam dos artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro e tendo em consideração o Despacho n.º 11873/2009, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, durante o ano 2010, a Inspeção Tributária identificou e corrigiu as situações que a seguir se enumeram:

- *Operação de titularização de créditos futuros* – esquema que implica a utilização de prejuízos fiscais;
- *Treaty shopping* – esquema que implica a requalificação do beneficiário (utilização abusiva das convenções);
- *Dedução de dividendos não sujeitos a tributação efetiva* – esquema que implica a participação de entidade total ou parcialmente isenta;
- *Parqueamento de operações financeiras* – esquema que implica a participação de entidade total ou parcialmente isenta;
- *Afetação de custos da atividade isenta à atividade sujeita ao regime geral* – esquema que implica o acréscimo de custos na atividade sujeita ao regime geral;
- *Perdão de dívidas* – esquema que implica acréscimo de custos na atividade sujeita ao regime geral;
- *Dação em cumprimento de participações financeiras desvalorizadas* – esquema que implica o reconhecimento de imparidades para participações financeiras recebidas em dação;

- *Utilização de contrato de “credit default swap” para maximização de crédito de imposto por dupla tributação internacional* – esquema que implica a utilização de uma terceira entidade com o objetivo de parquear custos para, desta forma, maximizar o montante de crédito de imposto por dupla tributação internacional;
- *Operação de titularização de créditos futuros* – esquema que implica a utilização de benefícios fiscais;
- *Operação de parqueamento de operações de financiamento* – esquema que implica a colocação de operações de financiamento em sociedades diferentes das sociedades utilizadoras do crédito para poder contornar as limitações impostas pelo n.º 2 do artigo 32.º do EBF relativamente à não dedutibilidade dos encargos financeiros.

Atualmente, no portal das finanças<sup>25</sup>, encontram-se divulgados pelo Diretor Geral, ao abrigo do art. 15.º do Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro, treze esquemas de planeamento considerados abusivos, constando 2010, como o último ano em que foi comunicado um esquema considerado abusivo.

Os esquemas divulgados, de uma forma bastante resumida, são os seguintes:

- D1 – Utilização de uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS) como veículo para a integração de ativos no património de uma sociedade residente em território português;
- D2 – Criação artificial de menos-valias no âmbito do apuramento dos resultados da partilha de uma sociedade;
- D3 – Aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica aos lucros distribuídos por sociedade residente em país terceiro, mediante a interposição de uma sociedade residente em Estado membro da União Europeia originando dupla não tributação de lucros distribuídos e o apuramento de menos-valias artificiais;
- D4 – Criação de uma estrutura de financiamento intragrupo, recorrendo a veículos constituídos para o efeito;

---

<sup>25</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/quem\\_somos/noticias/NEWS\\_Planeamento\\_fiscal.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/quem_somos/noticias/NEWS_Planeamento_fiscal.htm)

- D5 – Prestação de garantias através de sucursal financeira exterior constituída na Zona Franca da Madeira;
- D6 – Aproveitamento dos benefícios da Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho, em matéria de retenções na fonte sobre royalties;
- D7 – Venda de bens seguida de celebração de contrato com o vendedor;
- D8 – Operação de aumento de capital de uma sociedade residente realizada previamente à alienação de partes sociais para reduzir a tributação das mais-valias;
- D9 – Cedência de ramo de atividade para aproveitar a dedução de prejuízos fiscais;
- D10 – Aproveitamento abusivo de convenção para evitar a dupla tributação;
- D11 – Encargos de financiamento de uma operação de aquisição das partes de capital de uma sociedade suportados pela entidade adquirida;
- D12 – Operação de titularização de créditos futuros;
- D13 – Utilização abusiva da figura da doação.

O Quadro 3 apresenta de forma resumida a tipificação dos esquemas referidos com a indicação da legislação, em vigor à data da comunicação, a utilizar para atuação:

Tipo de Esquema	Ano da Comunicação	Entidades Envolvidas	Impostos
D1	2008	Sociedades residentes e não residentes em território português	IRC e IS <sup>26</sup>
D2	2008	Sociedades residentes e não residentes em território português	IRC
D3	2008 e 2009	Sociedades residentes e não residentes em território português	IRC
D4	2008 e 2009	Sociedades residentes e não residentes em território português	IRC e IS
D5	2008	Sociedades residentes e não residentes em território português	IRC e IS
D6	2010	Sociedades residentes em território português, na União Europeia e em Jurisdições com regime fiscal privilegiado	IRC
D7	2008	Sociedades residentes em território português e em outros Estados Membros da União Europeia	IRC
D8	2009	Sociedades residentes e não residentes em território português	IRC
D9	2009	Sociedades residentes em território português	IRC
D10	2010	Sociedades residentes e não residentes em território português	IRC
D11	2010	Sociedades residentes em território português	IRC
D12	2009	Sociedades residentes em território português	IRC e IS
D13	2009	Sociedades residentes em território português	IRS, IRC, IMT e IS

**Quadro 3** - Tipificação dos esquemas comunicados e considerados como planeamento fiscal abusivo

**Fonte:** Portal das Finanças

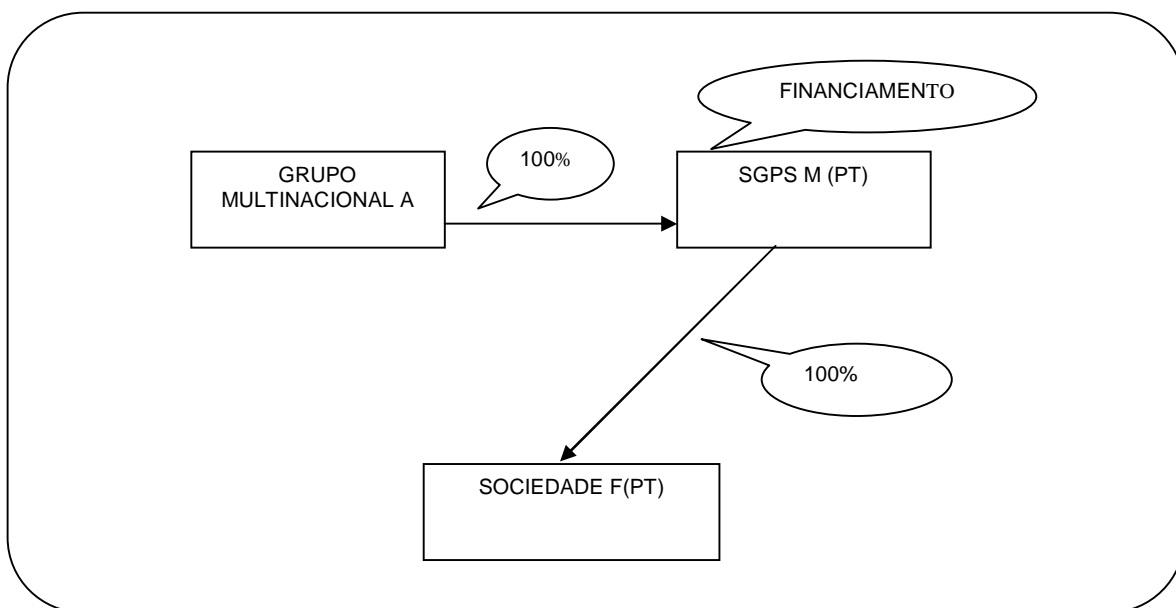
De uma forma simplificada, apresenta-se o esquema D11, pois, o mesmo, vai de encontro ao esquema que será apresentado como caso prático no capítulo seis da presente dissertação.

#### **a) Apresentação do esquema:**

O Grupo Multinacional A pretende adquirir a sociedade F residente em Portugal, efetuando para tal dois passos.

– 1º Passo: O Grupo Multinacional A constitui a sociedade M, SGPS, com sede em Portugal, a qual vai realizar a operação de aquisição da sociedade F e obter financiamento junto da banca para a dita operação, resultando no esquema apresentado na figura 2.

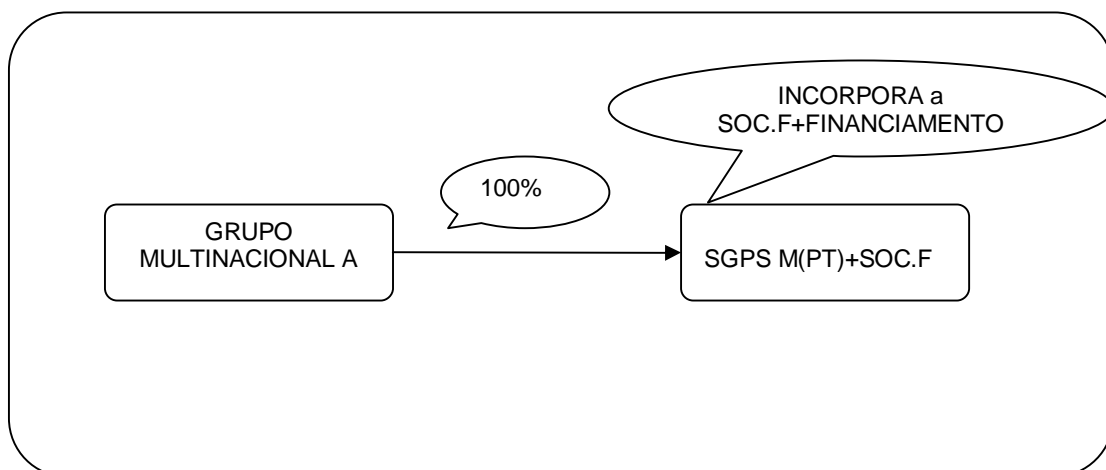
<sup>26</sup> Imposto do selo (IS)



**Figura 2** – Apresentação esquemática do primeiro passo da operação

**Fonte:** Elaboração própria

– 2º Passo: Após a aquisição, a sociedade M, SGPS incorpora, através de fusão, a sociedade F, passando a desenvolver a atividade de F, tal como apresentado esquematicamente na figura 3.



**Figura 3** – Apresentação esquemática do segundo passo da operação

**Fonte:** Elaboração própria

**b) Abordagem fiscal e conclusões:**

De uma forma resumida, o planeamento fiscal abusivo reduz-se ao seguinte:

Após a aquisição da sociedade F, a sociedade M incorpora a sociedade F, passando a desenvolver a atividade da sociedade F para, de forma abusiva, reduzir o resultado fiscal global mediante a dedução dos gastos incorridos com o empréstimo obtido para a aquisição da sociedade F.

A vantagem consiste na redução do IRC a pagar em M, após a operação de fusão, porque, na sociedade SGPS, em condições normais, os gastos incorridos com a aquisição da sociedade F, não contribuiriam para a formação do lucro tributável, nos termos do n.º 2 do art. 31.º do EBF <sup>27</sup>(participações detidas por período não inferior a um ano).

---

<sup>27</sup> Legislação em vigor à data dos factos (esquema declarado)





## 4. Breves noções de Auditoria Financeira, Fiscal e Tributária

A *International Standards on Auditing* (ISA) 200 refere que o objetivo de uma auditoria às Demonstrações Financeiras (DF) é o de permitir ao auditor expressar uma opinião, sobre se as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

O trabalho desenvolvido pelo auditor será o garante de que as DF foram preparadas de forma a proporcionar informação útil na tomada de decisões económicas<sup>28</sup>.

O auditor deve orientar a auditoria de acordo com as ISA, pelo que o auditor tem conhecimento e considera as recomendações internacionais de práticas de auditoria<sup>29</sup> aplicáveis ao trabalho de auditoria.

A auditoria financeira é uma revisão das DF, registos, transações e operações de uma entidade, efetuada por auditores, com a finalidade de assegurar a fiabilidade dos registos e proporcionar credibilidade às DF.

Segundo Costa (2010:49), a auditoria financeira “(...) *tem como objeto as asserções*<sup>30</sup> subjacentes às DF e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente.”. Podemos afirmar que o objetivo da auditoria financeira está diretamente relacionado com as asserções dos órgãos de gestão, as quais se presumem verdadeiras, e cujo papel do auditor é a sua confirmação ou não.

De acordo com Lourenço (2000:59) “(...) *a auditoria fiscal tem por objetivo fazer um exame da situação fiscal da empresa tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal.*” Poder-se-á referir que a auditoria fiscal consiste na realização de um diagnóstico acerca da situação fiscal da entidade, por forma a avaliar a sua estratégia fiscal, bem como a eficiência da gestão, numa única perspetiva, a diminuição máxima da carga fiscal, tornando-se como tal, instrumento da máxima importância ao serviço da gestão fiscal, na medida em que influencia significativamente as decisões de gestão. Esta

---

<sup>28</sup> No mesmo sentido, Costa (2010: 37,38)

<sup>29</sup> As recomendações internacionais de práticas de auditoria proporcionam orientação interpretativa e assistência prática aos auditores na implementação das ISA.

<sup>30</sup> De acordo com a ISA 315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment*, as asserções estão divididas em três categorias: Asserções relativas a classes de transações e acontecimentos durante o período sob auditoria; Asserções relativas a saldos de contas no final do período e asserções relativas à apresentação e divulgação.

auditoria é efetuada por auditores internos ou por auditores externos, designadamente, consultores e revisores oficiais de contas.

A Auditoria tributária, de acordo com Canedo *et al.* (2009), é aquela desenvolvida pela administração fiscal, através dos seus inspetores tributários e consiste na análise de contabilidades organizadas, a partir da verificação substantiva dos respetivos elementos de suporte, com recurso a técnicas muito próprias, tendo sempre como objetivo, a verificação e validação dos atos declarativos (confirmação da veracidade das declarações fiscais) e a sua correspondência com as transações efetivamente praticadas pelo contribuinte e ainda, a verificação da adequação das mesmas à situação económica e patrimonial do contribuinte.

Os objetivos da auditoria tributária consistem em verificar se as declarações fiscais refletem o cumprimento das normas contabilísticas e fiscais, se o resultado fiscal apurado pelo contribuinte corresponde à sua situação tributária real e se os impostos devidos foram efetivamente entregues. Esta definição vai de encontro ao disposto no n.º 1 do art. 2.º do RCPIT, o qual refere que *“O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.”*

O processo de auditoria tributária compreende a realização de ações relacionadas com a contabilidade e a fiscalidade e evolui em sentido inverso ao processo contabilístico, isto porque, o processo contabilístico desenvolve-se com o objetivo da obtenção das DF através dos documentos que lhe servem de suporte, enquanto que, o processo de auditoria tributária é desenvolvido a partir das DF e das declarações fiscais, até chegar aos documentos de suporte das mesmas.

Tal como na auditoria financeira, a auditoria tributária procura reconstruir o caminho inverso ao da obtenção das DF declaradas, com o objetivo de procurar evidências sobre a veracidade das asserções constantes das DF.

No entanto, vai além da contabilidade, porque necessita de validar as transações e respetivos documentos de suporte contabilizados numa perspetiva fiscal, e não numa perspetiva exclusivamente contabilística.

Na seu artigo, Silva (1992) reconhece que a auditoria tributária quando comparada com a auditoria financeira é mais limitada no seu âmbito, isto porque, a preocupação da auditoria tributária centra-se nos resultados, isto é, na consideração de que todos os

rendimentos obtidos, independentemente da sua origem<sup>31</sup> são registados, e ainda, atestar da indispensabilidade de todos os gastos<sup>32</sup>, sendo a fidelidade do património e da situação financeira complementar, a menos que esta tenha repercussões tributárias<sup>33</sup>.

Apesar do referido no paragrafo anterior, a auditoria tributária não pode ser tratada de forma redutora, porquanto, a sua análise não se resume apenas a análises financeiro-contabilísticas, mas também, à análise de factos económicos, os quais deram origem à contabilidade, e que, fiscalmente, têm que ser submetidos a qualificações jurídico-tributárias para se poder determinar e quantificar factos tributários, sujeitos a imposto, bases tributáveis e a cédula de imposto.

Canedo *et al.* (2009), consideram que face à diversidade e complexidade das matérias que devem constituir as competências de atuação dos inspetores tributários – contabilidade, auditoria, informática, direito comercial e civil, fiscal e processo tributário, contraordenacional e criminal – tal obriga a um trabalho multidisciplinar que exige níveis de especialização elevados e uma continua atualização de conhecimentos.

Aqueles autores consideram que no tocante aos objetivos de ambas as auditorias, eles são diferentes apenas no que respeita às consequências das mesmas, isto porque, enquanto que a auditoria financeira tem como objetivo emitir uma opinião, podendo estar associada a um conjunto de recomendações, da auditoria tributária podem resultar correções aos resultados tributáveis declarados com efeitos monetários efetivos, podendo originar liquidações oficiosas de imposto, coimas e juros.

No quadro 4 que se segue, vamos destacar as principais características da auditoria financeira, da auditoria fiscal e da auditoria tributária:

---

<sup>31</sup> Cf n.º1 do art. 20.º do CIRC “Consideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, (...)”

<sup>32</sup> Cf art. 23.º do CIRC “Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (...)”

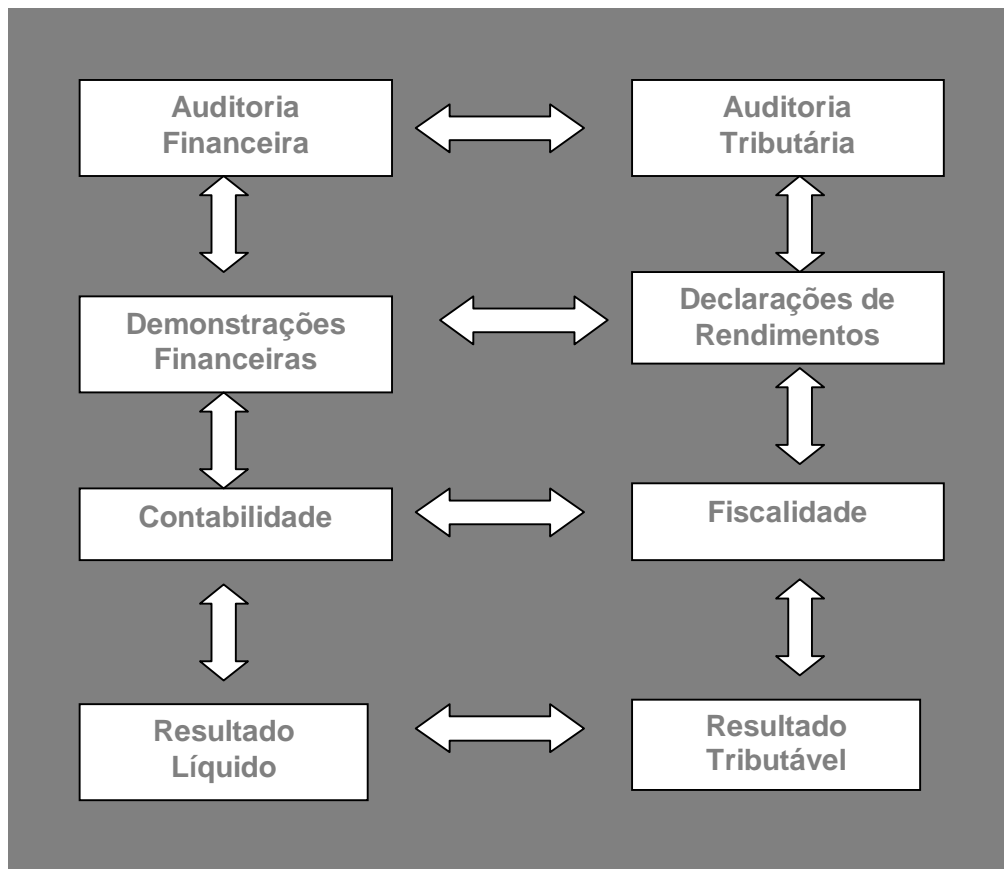
<sup>33</sup> Cf art. 89.º - A da LGT – Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados.

<b>Características/Auditoria</b>	<b>Financeira</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Tributária</b>
Identificar comportamentos fiscais de risco	Sim	Sim	Sim
Confirmação das asserções constantes nas DF	Sim	Sim	Sim
Confirmação do pagamento dos impostos/tributos	Sim	Sim	Sim
Deteção de erros contabilísticos	Sim	Sim	Sim
Tem por missão fazer exame da situação fiscal da entidade	Não	Sim	Sim
Importância das ISA	Sim	Não	Não
Preocupa-se com a gestão e o planeamento fiscal com vista à obtenção de economias fiscais	Não	Sim	Não
Deteção de operações marginais à contabilidade	Não	Não	Sim
Exige conhecimento da realidade dos impostos, ao nível do direito fiscal, da ciência fiscal e da fiscalidade	Sim	Sim	Sim
Aplicação de penalidades nos termos do RGIT	Não	Não	Sim
O auditor exerce funções de uma forma contínua de acordo com a durabilidade do contrato de prestação de serviços	Sim	Sim	Não
As relações com a entidade auditada são esporádicas	Não	Não	Sim
O auditor exige o cumprimento das obrigações fiscais	Não	Não	Sim

**Quadro 4** – Características da auditoria financeira, fiscal e tributária

**Fonte:** Elaboração própria

Como resulta do anteriormente explanado, é inequívoca a importância que a contabilidade e a fiscalidade assumem na auditoria financeira e na auditoria tributária, pois, redundam numa interação entre as duas, conforme se demonstra no esquema constante na Figura 4:



**Figura 4** – Interação entre a auditoria financeira e a auditoria tributária

**Fonte:** Guimarães (1998), Revista de Contabilidade e Comércio n.º 217, de fevereiro

O próprio preâmbulo do CIRC, no seu ponto 10, indica que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro<sup>34</sup> (o resultado líquido do exercício/período), pelo que, a contabilidade desempenha um papel essencial na determinação do resultado fiscal.

Afastada uma separação absoluta ou uma identificação total, conforme disposto no preâmbulo do CIRC, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que consiste em fazer reportar, na origem, o resultado fiscal ao resultado contabilístico, ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correções, positivas ou negativas,

<sup>34</sup> Cf n.º 1 do art. 3.º do CIRC (Base do imposto)

enunciadas na lei, para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade<sup>35</sup>.

Portanto, o resultado líquido, determinado com base na contabilidade, é o ponto de partida para a determinação do resultado fiscal.

## **A auditoria Tributária no contexto da inspeção tributária**

A inspeção tributária tem as suas funções definidas no RCPIT, o qual entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1999. Este diploma, de acordo com o seu art. 1.º, vem sistematizar e regulamentar o procedimento de inspeção tributária, definindo os princípios e regras aplicáveis aos atos de inspeção. No seu art. 2.º são elencadas as atuações da Administração Fiscal, destacando-se as seguintes:

- A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- O esclarecimento e orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração fiscal;
- A realização de estudos individuais, setoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos setores económicos em que se insere a sua atividade;
- A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza;
- A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias.

Portanto, a inspeção tributária exerce a sua atividade através do controlo das obrigações tributárias dos contribuintes, detetando o incumprimento que tradicionalmente assume as seguintes formas:

- Contribuintes que operam no mercado, mas que não estão devidamente registados;
- Contribuintes que, embora estejam registados, não declaram quaisquer valores para efeitos fiscais;
- Contribuintes que, embora declarem, fazem-no de forma incorreta ou insuficiente;
- Contribuintes que declaram incorretamente de forma dolosa.

---

<sup>35</sup> Cf n.º 1 do art. 17.º do CIRC (Determinação do lucro tributável)

Atendendo ao definido no Relatório de Atividades Desenvolvidas, Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2011. Ministério das Finanças e Administração Pública, a inspeção tributária controla a veracidade das declarações dos contribuintes registados, que ascendem a cerca de 390.000 no âmbito do IRC e a cerca de 800.000 no imposto sobre o valor acrescentado.

O procedimento de inspeção<sup>36</sup> tributária obedece aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação e tem como objetivo a descoberta da verdade material, pelo que, as ações devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos da inspeção tributária, sendo que, tem de ter sempre presente o princípio do contraditório (audição prévia)<sup>37</sup> bem como, o dever mútuo de cooperação entre a inspeção tributária e os contribuintes.

Importa ainda referir, que a atuação da inspeção tributária pauta-se sempre pela assunção de uma atitude de responsabilidade, competência e ceticismo profissional, o que implica por parte de cada inspetor tributário uma conduta idónea e o conhecimento das normas técnicas e legais aplicáveis a cada inspeção em concreto, para minimizar a probabilidade de cometer erros, podendo assim obter conclusões válidas e mais seguras juridicamente.

---

<sup>36</sup> Cf art. 5.º do RCPIT

<sup>37</sup> Cf art. 60.º do RCPIT e art.º 60.º da LGT





## 5. As fases do processo de auditoria tributária

Tendo em consideração, Canedo *et al.* (2009), o processo de auditoria tributária desenvolve-se em três fases principais: o planeamento, a execução e o relato e assenta nos princípios geralmente aceites da auditoria financeira, sendo fundamental e fulcral ter em consideração o seguinte:

- Deve ser efetuado um planeamento adequado do trabalho a realizar para que possa ser dada maior atenção às áreas consideradas mais relevantes, permitindo que a auditoria seja realizada de uma forma eficiente, tempestiva e eficaz;
- Deve ser suficientemente compreendido o negócio, a organização e gestão da empresa (avaliação do respetivo controlo interno, do sistema informático e do sistema de contabilidade), bem como, a sua situação fiscal de forma a determinar os procedimentos inspetivos mais adequados;
- O trabalho efetuado e as conclusões retiradas devem ser registadas (obtenção da prova e sua avaliação), permitindo ao inspetor elaborar o respetivo relatório de inspeção.

### 5.1. O planeamento na auditoria tributária

O planeamento de uma auditoria encontra-se definido na ISA 300 – *Planning na Audit of Financial Statements* (Planear uma Auditoria de DF), a qual cita a fase do planeamento como o desenvolvimento de uma estratégia geral atendendo à natureza, tempestividade e extensão que o auditor espera da auditoria.

Na ausência de normas específicas para o desenvolvimento do trabalho de auditoria tributária, de acordo com Canedo *et al.* (2009), o inspetor deve orientar algumas das partes do processo de auditoria, com as necessárias adaptações, com base nas normas de auditoria geralmente aceites e nos seus desenvolvimentos.

Os inspetores tributários ao não disporem de uma norma específica sobre o planeamento, devem orientar o seu trabalho pela Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 300, a qual contempla um conjunto de informações e esclarecimentos que podem ser úteis e servir de orientação ao inspetor. Este poderá acrescentar ao processo de planeamento aspetos que não são abordados na DRA. A extensão do planeamento é variável, pois depende da dimensão da entidade a auditar, da complexidade da auditoria

e da experiência que o próprio inspetor tem da empresa e do setor em que está inserida e do seu negócio.

Independentemente da natureza do trabalho realizado pelo inspetor, todo ele deve ser planeado, de forma a que seja desenvolvida uma estratégia geral e uma metodologia adequada, isto é, o inspetor deve ter em consideração a natureza e a profundidade do trabalho a realizar, a sua tempestividade e as cédulas fiscais a verificar, porquanto, a auditoria (a ação inspetiva) deve decorrer de forma eficiente e eficaz.

Segundo Canedo *et al.* (2009), o planeamento em auditoria tributária é normalmente constituído por três etapas: a avaliação do risco de incumprimento fiscal, a definição do plano de auditoria e a programação do trabalho.

### **5.1.1. Avaliação do risco de incumprimento fiscal**

O planeamento de qualquer auditoria tributária, de acordo com Canedo *et al.* (2009) inicia-se sempre com a verificação de todos os aspetos relacionados com o grau de cumprimento fiscal do contribuinte. Esta análise é efetuada com base em procedimentos analíticos (análise e relacionamento da informação financeira, contabilística e fiscal disponível no sistema informático tributário), com base no conhecimento do negócio e com base na avaliação do controlo interno.

Por sua vez, a avaliação do risco de incumprimento fiscal, divide-se em duas áreas de atuação: a análise preliminar e a realização dos procedimentos iniciais.

A análise preliminar, consiste na recolha e análise de toda a informação disponível (recolha e tratamento do dossier fiscal, análise aos elementos declarativos e realização de cruzamentos entre as várias informações obtidas).

A realização dos procedimentos iniciais, visa complementar a informação disponível, tendo em vista a definição do plano de auditoria. Normalmente os procedimentos iniciais, realizam-se numa primeira visita ao sujeito passivo a inspecionar, e passa pela análise da estrutura da empresa, pela análise do sistema contabilístico e informático e pela análise do sistema de controlo interno. Estes procedimentos visam complementar a análise do risco do contribuinte.

Para tal, o inspetor deve socorrer-se de toda a informação financeira e fiscal disponível, utilizando vários procedimentos analíticos, conforme a seguir se descrevem, de forma a poder identificar os riscos específicos da auditoria. Deve começar por analisar a informação disponível nas bases de dados da administração fiscal e ainda de outras

fontes externas. A análise global de coerência dos registos contabilísticos e fiscais e a identificação dos riscos específicos decorrentes dessa análise, é efetuada através da realização de procedimentos analíticos, os quais possibilitam uma revisão analítica global da informação financeira e fiscal da entidade a analisar.

Os procedimentos analíticos, consistem essencialmente no tratamento dos dados financeiros e fiscais do contribuinte, os quais vão permitir a comparação dos principais saldos com os anos anteriores e ainda a sua comparação com os dados do setor, possibilitando a identificação de operações não usuais ou de elevada materialidade.

Conforme referem Canedo *et al.* (2009), no tocante à materialidade da informação (definição do nível de materialidade), em auditoria tributária a sua definição é diferente da aplicada em auditoria financeira, pois, na auditoria tributária todos os erros ou omissões devem ser considerados, independentemente dos limites de materialidade estabelecidos pelo inspetor.

Nesta fase, o inspetor não deve descurar a leitura cuidada, atenta e crítica (ceticismo profissional do inspetor) dos relatórios de gestão e dos anexos às DF, bem como, de outras informações que estejam disponíveis, nomeadamente na *internet*.

A metodologia de apoio à realização de ações de inspeção tributária, em conjunto com o juízo profissional do inspetor, conduzem, aquando da realização de qualquer auditoria tributária à efetivação de várias tarefas, as quais se encontram identificadas no Quadro 5 que a seguir se apresenta.

Descrição de tarefas a realizar pelo inspetor na Análise Preliminar
Verificar a existência de dívidas fiscais.
Proceder à análise dos antecedentes da entidade, nomeadamente, no que respeita à existência de procedimentos de inspeção anteriores e às respetivas conclusões.
Analisar as relações especiais da entidade, essencialmente ao nível dos sócios ou acionistas, bem como, analisar a situação tributária destes.
Analisar os valores constantes das declarações fiscais, no tocante à declaração anual de informação contabilística e fiscal e à declaração de rendimentos modelo 22, com vista a observar a evolução do volume de negócios, as variações nas principais rubricas do balanço e da demonstração dos resultados.
Análise das declarações periódicas do imposto sobre o valor acrescentado, com vista à análise da variação das bases tributáveis, do imposto a pagar ou a receber e a natureza das operações tributáveis ativas

**Quadro 5** - Descrição de tarefas a realizar pelo inspetor na análise preliminar

**Fonte:** Elaboração própria

Portanto, após a análise das DF, o inspetor deve cruzar alguns dos elementos com informações obtidas externamente, e ainda, comparar os rácios da entidade com os rácios do setor para o mesmo exercício económico.

Deve também proceder à identificação de divergências no tocante ao cruzamento de dados constantes nos diferentes modelos fiscais, cruzar os dados do Anexo, da Certificação Legal das Contas, do sítio, tal como descritos no Quadro 6 que se apresenta de seguida.

<b>Descrição de outras tarefas a realizar pelo inspetor na Análise Preliminar</b>
Cruzar os valores constantes da declaração modelo 10 e da declaração modelo 30 com as respetivas retenções declaradas e pagas.
Cruzamento das aquisições intracomunitárias com os valores constantes do campo 10 das declarações periódicas de imposto sobre o valor acrescentado.
Cruzamento dos anexos O e P (anexos recapitulativos de clientes e fornecedores);
Análise do anexo às DF.
Identificação das relações da entidade, nomeadamente com os seus sócios e participadas e ainda, verificar a existência de alterações na estrutura acionista.
Verificar se a entidade tem Revisor Oficial de Contas, e se sim, averiguar se a Certificação Legal das Contas foi emitida com alguma reserva ou ênfase.
Visita ao sítio institucional da entidade / grupo em que está inserida.
Outras tarefas que o inspetor considere relevantes para a realização do trabalho.

**Quadro 6** - Descrição de outras tarefas a realizar pelo inspetor na análise preliminar

**Fonte:** Elaboração própria

Depois de identificado o risco específico da auditoria após a análise da informação financeira e fiscal disponível, o inspetor deve proceder à recolha de informação complementar que lhe permita avaliar o risco inerente.

O risco inerente, está diretamente relacionado com as particularidades de cada setor de atividade económica e mercados onde o contribuinte opera, com o modelo de gestão por si praticado e com a sua proatividade fiscal. Este risco será mais elevado em setores de atividade onde é usual a omissão de rendimentos, o registo de operações simuladas ou a prática de planeamento fiscal abusivo, com o objetivo da redução ou eliminação da tributação.

Na determinação do risco inerente, e de acordo com Canedo *et al.* (2009), o inspetor deve dar especial enfoque ao conhecimento do negócio e do modelo de gestão do contribuinte e deve avaliar a sua proatividade fiscal.

No que respeita ao conhecimento do negócio, o inspetor pretende avaliar a natureza do negócio, avaliar as regras e os regulamentos do setor em que o contribuinte está inserido, bem como, os mercados em que opera.

Quanto ao modelo de gestão, o inspetor deve procurar avaliar o grupo económico em que o contribuinte está inserido, a estrutura societária e ainda avaliar as características da gestão, no que respeita à ética, integridade e motivação para viciação dos elementos contabilísticos e fiscais.

A avaliação da proatividade fiscal do contribuinte assume especial relevância na deteção de esquemas de planeamento fiscal abusivo, pois, quanto mais a entidade pretende antecipar o resultado fiscal a obter, mais propensa é à utilização de meios e de esquemas artificiosos que lhe permitam diminuir a carga fiscal ou dilatar o pagamento dos impostos no tempo. São entidades que praticam transações sem qualquer interesse económico, ou com um interesse económico muito pequeno, mas que, fiscalmente, lhes permite uma economia fiscal forte, recorrendo, quase sempre a assessoria fiscal externa.

No decurso do planeamento da ação inspetiva e na primeira visita, o inspetor deve avaliar o controlo interno de forma a determinar o risco de controlo. Esta avaliação é importante, pois, se a avaliação do sistema de controlo interno for positiva, o inspetor, sabe que um sistema do controlo interno eficaz e sem pontos fracos, é garante para o bom funcionamento da entidade e, conseqüentemente, para que as DF possam apresentar de forma apropriada e verdadeira a situação da entidade.

Em auditoria tributária é relevante conhecer o sistema de controlo interno da entidade, para que o inspetor possa identificar operações que sejam fiscalmente relevantes e que possam ser omitidas.

De acordo com Canedo *et al.* (2009), os elementos principais da organização do controlo interno de uma entidade são o sistema contabilístico, o sistema informático, o ambiente de controlo e os procedimentos de controlo.

Segundo aqueles autores, o sistema contabilístico é um conjunto de princípios, normas e práticas que orientam o fornecimento da informação financeira num dado momento e num determinado lugar. Portanto, identifica, agrupa, analisa, calcula, classifica, regista, resume e relata transações e outros acontecimentos. A sua análise é importante para que

o inspetor perceba o seu funcionamento, de forma a identificar a natureza e as funções dos registos efetuados (o tipo de diários e de balancetes utilizados, os descritivos dos registos, a numeração contabilística, e outras informações que considere relevantes).

Quanto ao sistema informático, e tendo em consideração o definido pelos referidos autores, o seu conhecimento é imprescindível, pois, como suporta o sistema contabilístico, poderá permitir a realização de testes (substantivos e de conformidade) partindo diretamente dos ficheiros informáticos (atualmente é abundante a informação em suporte digital). O inspetor acede de uma forma mais eficaz e eficiente a um volume significativo de informação, o que lhe permite a seleção de amostras e a realização dos já referidos testes.

O ambiente de controlo respeita à atitude e consciencialização da entidade e dos seus responsáveis, relativamente à importância do controlo interno. Assim, está diretamente relacionado com os valores éticos da entidade e seus gestores, e ainda, com o rigor implementado no cumprimento e execução dos princípios e normas estabelecidos. O inspetor deve ter sempre presente que a eficácia do sistema de controlo interno depende principalmente das pessoas, como tal, aquele sistema pode estar sujeito a enganos não intencionais e a enganos intencionais (prática de fraude), suscetíveis, de gerar erros que podem ser considerados materialmente relevantes.

Attie (1998:113) refere que “ (...) o sistema de controlo interno previne que funcionários possam cair em tentação dado a possíveis problemas pessoais ou financeiros e incorrer em atos ilícitos.”. De facto, um bom controlo interno, inclui uma série de procedimentos bem definidos, os quais quando conjugados de forma adequada, asseguram o cumprimento dos objetivos definidos.

Os procedimentos de controlo prendem-se com as políticas e procedimentos que permitem assegurar que as diretivas emanadas pelos órgãos de gestão são cumpridas.

Saliente-se que não é objetivo do inspetor testar o sistema de controlo interno da entidade a analisar, no entanto, ao testa-lo, vai permitir-lhe validar a sua eficácia, não comprometendo o seu objetivo principal que é a análise contabilística e fiscal, a avaliação do grau de incumprimento fiscal e ainda, a propensão para a prática de planeamento fiscal agressivo.

Attie (1998), alerta para o facto de a existência de um bom controlo interno prevenir a fraude e o risco de irregularidades e de erros, no entanto, não é suficiente para evitá-los. No caso da inexistência ou deficiência de um sistema de controlo interno, em auditoria

tributária, tal obriga o inspetor a aprofundar os seus procedimentos de auditoria, tais como a realização de análise exaustiva documental às áreas consideradas de risco e ao cruzamento com informação externa.

Em face do acima descrito, o inspetor para avaliar o risco inerente e o risco de controlo deverá efetuar as tarefas identificadas no Quadro 7 que a seguir se apresenta, as quais já decorrem numa primeira visita à entidade. Esta fase do planeamento é designada por realização dos procedimentos iniciais.

<b>Descrição de tarefas a realizar pelo inspetor nos procedimentos iniciais</b>
Identificação da estrutura da entidade e da natureza do negócio, bem como, o conhecimento dos mercados em que opera e ainda as regras específicas do setor.
Avaliação da organização contabilística, do plano de contas e diários utilizados, e ainda, a regularidade dos registos.
Avaliação do sistema de controlo interno.
Solicitar a extração dos ficheiros SAFT38, relativos à faturação e contabilidade, e, posteriormente, analisar a consistência do ficheiro
Proceder à avaliação do volume de movimentos e identificar os que tem natureza anómala ou irregular.
Visita às instalações fabris e outras tarefas que o inspetor considere relevantes

**Quadro 7** - Descrição das tarefas a realizar pelo inspetor nos procedimentos iniciais

**Fonte:** Elaboração própria

### 5.1.2. Definição do plano de auditoria

Depois de realizada a avaliação do risco de incumprimento fiscal é necessário determinar quais as matérias e as áreas contabilísticas e fiscais consideradas relevantes para análise, isto é, definir a estratégia de auditoria tributária.

O desenvolvimento desta estratégia deve ter em consideração a identificação dos riscos específicos da entidade, a identificação do impacto dos riscos inerentes e a identificação dos pontos fortes e fracos do sistema contabilístico e sistema informático.

<sup>38</sup> *Standard Audit File for Tax Purposes* – Portuguese version (SAFT) é um ficheiro normalizado (formato XML) com o objetivo de permitir uma exportação fácil, e em qualquer altura, de um conjunto predefinido de registos contabilísticos, num formato legível e comum, independente do programa utilizado, sem afetar a estrutura interna da base de dados do programa ou a sua funcionalidade. A Portaria n.º 321-A/2007, de 26/03 estabelece que todos os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos ficam obrigados a produzir um ficheiro, de acordo com a estrutura de dados divulgada em anexo à portaria e sempre que solicitado pelos serviços de inspeção, no âmbito das suas competências. A Portaria n.º 1192/2009, de 08/10, veio alterar o anexo da Portaria n.º 321-A/2007, de 26/03, com efeitos a 01.01.2010 e estabelecer uma nova estrutura de dados e correspondente ficheiro XSD, com a estrutura XML do ficheiro a disponibilizar à Inspeção Tributária.

Na identificação dos riscos específicos da entidade, a qual só é possível aquando das conclusões sobre os procedimentos analíticos realizados inicialmente, o inspetor pretende identificar incoerências e variações anormais face a períodos homólogos nas contas e respetivas rubricas e nas declarações fiscais apresentadas.

A identificação da probabilidade do impacto dos riscos inerentes na determinação do resultado tributável decorre da avaliação do inspetor do conhecimento do negócio e da gestão e da propensão do contribuinte para a realização de planeamento fiscal abusivo (proatividade do contribuinte), bem como, da determinação do grau de incumprimento fiscal.

Para além da identificação dos riscos específicos da entidade e dos riscos inerentes, a determinação do risco de controlo também deve ser tida em conta pelo inspetor aquando da definição do plano de auditoria, isto porque, a identificação pelo inspetor de pontos fracos no controlo dos registos das transações, poderá ter um efeito negativo e materialmente relevante nas DF apresentadas pela entidade com consequências em sede de imposto a pagar.

Para terminar, há que referir que o plano de auditoria varia com a dimensão da entidade a analisar e com alterações que possam surgir ao longo da auditoria, todavia, para que o plano seja satisfatório, deverá ser simples, flexível e dinâmico.

### **5.1.3. Programação do trabalho**

A programação do trabalho, deriva dos procedimentos a efetuar, definidos para cada área, e estabelecidos no plano de auditoria. De acordo com Costa (2010:302) *“Um programa de trabalho é um documento escrito destinado fundamentalmente a servir de guia à execução dos testes aos controlos e dos procedimentos substantivos.”*

Canedo *et al.* (2009), consideram que deve existir um programa de trabalho por cada área contabilístico-fiscal a examinar. A sua execução tem os seguintes objectivos:

- A definição dos objetivos específicos para cada área e a definição da técnica a utilizar: realização de testes de controlo, realização de testes substantivos de detalhe de transações, realização de testes substantivos de detalhes de saldos ou realização de procedimentos analíticos – função enquadramento.
- Orientar o inspetor na execução da auditoria, para que aquele execute todos os procedimentos previstos, minimizando o risco de omissão de alguns procedimentos ou da sua não execução no momento oportuno – função guia.



- Garantir que todas as verificações previstas na fase do planeamento são efetuadas – função controlo.

Segundo, Canedo *et al.* (2009) existem vantagens na utilização de programas de trabalho padronizados (conjunto de procedimentos mínimos a realizar aplicáveis à generalidade das áreas contabilístico-fiscais), todavia, é necessário articular aqueles programas com aspetos específicos da auditoria a realizar.

Aqueles autores defendem que os programas de trabalho padronizados deverão ser ajustados, sendo sempre necessário acrescentar procedimentos que se considerem relevantes e excluir outros sem qualquer interesse para a auditoria que se pretende realizar. O programa de trabalho deverá ser um instrumento sujeito a revisão de acordo com a evolução do processo da auditoria, isto porque, só depois de realizados os testes de controlo e os testes substantivos de detalhes das transações se poderá avaliar da necessidade de inserir outros procedimentos com vista à realização da auditoria e dos seus objetivos propostos.

## 5.2. Execução

Esta fase corresponde à aplicação dos procedimentos de auditoria e à realização de testes de controlo e de testes substantivos de detalhes de transações e de saldos, os quais foram definidos na fase do planeamento.

Os procedimentos de auditoria utilizados para recolha da prova, variam consoante a entidade a auditar, sendo que, na deteção de esquemas de planeamento fiscal abusivo, os procedimentos mais aplicados são a inspeção, o varrimento (*scanning*) e a indagação.

A inspeção consiste na verificação de registos ou de documentos, a qual pode ser efetuada de duas formas, ou partindo do registo contabilístico para o documento (teste à realidade dos registos – “*Vouching*”) ou partindo do documento para o registo contabilístico (teste à exaustividade dos registos – “*Tracing*”).

O varrimento resume-se ao exame visual dos registos contabilísticos ou de documentos, com vista à pesquisa de anomalias ou incoerências.

A indagação<sup>39</sup> (perguntas) consiste na realização de reuniões, elaboração de autos de declarações ou notificações, com e aos membros da organização, essencialmente aos administradores ou gerentes, técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas.

---

<sup>39</sup> Segundo Costa (2010:274) “Torna-se indispensável ao auditor fazer todas as perguntas (indagações) que entender necessárias a fim de obter os esclarecimentos inerentes à prossecução do seu exame.”

Este procedimento é um dos mais utilizados, pois, permite a recolha de informações, quer para o conhecimento do sistema de controlo interno, quer para a obtenção de dados e identificação de operações ou explicações, necessárias para analisar as matérias cuja complexidade é elevada. Porém, como elemento de prova não se apresenta suficiente se isolado.

### 5.3. Relato

Esta fase corresponde à obtenção das conclusões sobre o grau de cumprimento fiscal do contribuinte. O inspetor deve avaliar as provas obtidas no sentido da verificação e aferição de se as mesmas são suficientes e válidas, para que, na elaboração do relatório de inspeção, este possa estar devidamente quantificado e fundamentado.

Attie (1998:131), considera que *“A opinião formada pelo auditor precisa de estar apoiada em bases sólidas.”*

De acordo com Canedo *et al.* (2009), o relatório de inspeção tributária está normalizado e é composto pelas seguintes partes:

- Conclusão da ação inspetiva;
- Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção
- Descrição dos factos e fundamentos das correções à matéria tributável;
- Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação inspetiva;
- Direito de audição.

O inspetor, no decurso da sua análise deve carrear para o processo todos os elementos de prova que considere relevantes, quer para os papéis de trabalho quer para a elaboração do próprio relatório de inspeção.

Os autores anteriormente referidos consideram que na realização do seu relatório o inspetor deve observar algumas regras, das quais se destacam as seguintes:

- O relatório elaborado pelo inspetor deve estar devidamente fundamentado com base na prova que foi recolhendo durante a fase da execução e do planeamento.
- Os fundamentos devem ser redigidos com lógica e com uma determinada sequência: descrição do facto tributário e descrição do seu enquadramento legal.
- O inspetor deve utilizar linguagem técnica clara e concisa.

- A documentação verificada e que se reporta a operações que foram fiscalmente consideradas anómalas pelo inspetor, deverá ser descrita nos fundamentos de acordo com o definido na Al. a) do art. 55.º do RCPIT.
- Os documentos, tais como, contratos, mapas, extratos de contas ou outros documentos facultados pelo contribuinte não devem ser anexados aos fundamentos das correções na fase do projeto de conclusões do relatório, uma vez que aqueles elementos já são do conhecimento do contribuinte, contudo, ressalvam-se aqueles considerados de manifesta e comprovada indispensabilidade.
- O inspetor deve proceder à recolha de cópias dos documentos referidos na Al. a) do art. 55.º do RCPIT, as quais devem ser juntas ao relatório, excetuam-se os casos em que os elementos de prova respeitantes a uma mesma situação são muito elevados, caso em que o inspetor deve apenas elaborar uma relação dos documentos e juntar algumas cópias a título exemplificativo.



## **6. Aplicação prática da auditoria tributária em esquemas de planeamento fiscal abusivo**

Em qualquer auditoria, todo o trabalho deve ser planeado, a fim de ser estabelecida uma estratégia e uma metodologia específica para cada trabalho, para que o mesmo seja realizado de forma eficaz, eficiente e tempestiva.

A auditoria tributária a entidades que realizem esquemas de planeamento fiscal abusivo não é exceção, sendo que, nestes trabalhos, a análise da informação financeira e fiscal disponível e o conhecimento do negócio, assumem especial relevância.

Refira-se que, de acordo com o Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014, a prática de planeamento fiscal abusivo, quer pela utilização de operações anómalas sem substância económica, quer pela utilização de paraísos fiscais, vão ser objeto de medidas específicas no sentido da sua deteção e controlo.

De seguida apresenta-se um caso prático, sobre o qual irá ser definido um plano de auditoria, a sua execução e as respetivas conclusões.

### **6.1. Apresentação do caso**

O caso baseia-se em factos reais, envolvendo quatro entidades, as quais, apenas quando analisadas em conjunto, permitem a deteção de um esquema de planeamento fiscal abusivo. Saliente-se que se as entidades fossem analisadas individualmente, não seria possível ao inspetor a deteção do esquema de planeamento fiscal abusivo. Este exemplo compreende os anos de 2008 a 2011, com especial enfoque ao ano de 2009, e as correções detetadas recaem sob a cédula de IRC.

Estes caso teve a sua origem numa seleção interna, tendo por base uma amostragem realizada de forma aleatória, atendendo também ao volume de negócios. Da amostra resultante, foram assinalados vários contribuintes para procedimento de inspeção interna<sup>40</sup>, nomeadamente a sociedade ALFA, S.A..

A realização de procedimentos analíticos pelo inspetor, a nível interno, mostrou-se uma ferramenta de trabalho extremamente útil pois, a comparação dos saldos das várias rubricas das declarações anuais de informação contabilística e fiscal dos anos de 2007 a

---

<sup>40</sup> Cf Al. a) do art. 13.º do RCPIT – Lugar do procedimento de inspeção

2010, permitiu a identificação de variações anormais e de elevada materialidade em várias rubricas do balanço e da demonstração dos resultados, o que despoletou a realização de um procedimento de inspeção externo à sociedade ALFA, S.A..

Só depois de iniciado o processo de auditoria na sociedade ALFA, S.A. é que foram detetados factos e operações relacionados com as sociedades BETA SGPS, S.A., OMEGA, S.A. e KAPA, SGPS, S.A.

**a) Identificação das partes envolvidas:**

A sociedade **ALFA, S.A.**, com sede em território nacional, foi constituída em 1990, tratando-se de uma sociedade familiar, cujos acionistas eram os pais e os filhos, detendo 100% do capital social. O seu objeto social é a produção de máquinas e ferramentas não especificadas.

A sociedade **BETA, SGPS, S.A.**, com sede em território nacional, foi constituída em três de dezembro de 2007, com o objeto social de gestão de participações sociais de outras sociedades. Os seus acionistas são os acionistas da sociedade ALFA, S.A. (as participações dos acionistas na BETA, SGPS S.A. são detidas na mesma proporção das participações detidas na sociedade ALFA, S.A.).

A sociedade **KAPA, SGPS, S.A.**, com sede em território nacional, foi constituída no ano de 2000, com o objeto social de gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta do exercício de atividades económicas.

A sociedade **OMEGA, S.A.**, com sede em território nacional, foi constituída em dois de janeiro de 2009, sendo detida em 100% pela sociedade KAPA, SGPS, S.A. e tem o mesmo objeto social que a sociedade ALFA, S.A.

**b) Apresentação das DF das entidades envolvidas<sup>41</sup>:**

**b.1) Sociedade ALFA, S.A.**

	2008	2009	2010	2011
<b>Rubricas</b>				
Vendas+Prestações de Serviços	14.800.000,00	19.300.000,00	19.900.000,00	15.600.000,00
Variação da produção	200.000,00	400.000,00	900.000,00	200.000,00
Proveitos suplementares	130.000,00	200.000,00	0,00	0,00
Subsídios à exploração	2.500,00	1.000,00	100,00	0,00
Outros Proveitos e Ganhos Operacionais/Outros Rendimentos e ganhos	1.000,00	0,00	170.500,00	151.300,00
Reduções de amortizações e provisões	0,00	57.000,00	0,00	0,00
Proveitos e ganhos financeiros/juros e outros rendimentos	16.000,00	19.000,00	10.000,00	5.000,00
Proveitos e ganhos extraordinários	100.000,00	150.000,00	0,00	0,00
<b>TOTAL DOS PROVEITOS/RENDIMENTOS</b>	<b>15.249.500,00</b>	<b>20.127.000,00</b>	<b>20.980.600,00</b>	<b>15.956.300,00</b>
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	8.000.000,00	12.000.000,00	13.000.000,00	7.000.000,00
Fornecimentos e Serviços Externos	2.000.000,00	3.000.000,00	2.500.000,00	3.100.000,00
Impostos	6.000,00	25.000,00	48.000,00	200.000,00
Custos/Gastos com o pessoal	2.000.000,00	2.500.000,00	2.800.000,00	3.000.000,00
Outros Custos/Gastos e Perdas	20.000,00	50.000,00	75.000,00	120.000,00
Amortizações do exercício/Gastos de depreciação e de amortização	300.000,00	400.000,00	400.000,00	450.000,00
Custos e perdas/gastos financeiros	20.000,00	400.000,00	1.100.000,00	1.000.000,00
<b>TOTAL DOS CUSTOS/GASTOS</b>	<b>12.346.000,00</b>	<b>18.375.000,00</b>	<b>19.923.000,00</b>	<b>14.870.000,00</b>
Imposto rendimento exercício	800.000,00	400.000,00	210.000,00	200.000,00
<b>RESULTADO LIQ EXERCÍCIO/DO PERÍODO</b>	<b>2.103.500,00</b>	<b>1.352.000,00</b>	<b>847.600,00</b>	<b>886.300,00</b>

**Quadro 8** - Demonstração dos resultados por naturezas

Fonte: Elaboração própria baseada em factos reais

Rubricas/Anos	2008	2009	2010	2011
Imobilizações incorpóreas/Ativo intangível	600.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00
Amorizações acumuladas	550.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00
Imobilizado incorpóreo líquido/Ativo intangível líquido	50.000,00	14.400.000,00	14.400.000,00	14.400.000,00
Capital	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
Acções próprias	-2.000.000,00	0,00	0,00	0,00
Prestações suplementares	0,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00
Reservas	3.000.000,00	4.103.500,00	5.455.500,00	6.303.100,00
Resultado líquido do exercício/do período	2.103.500,00	1.352.000,00	847.600,00	836.300,00
Dívidas a terceiros: Médio e longo prazo	500.000,00	16.600.000,00	14.600.000,00	12.700.000,00

**Quadro 9** – Balanço – Elementos considerados mais relevantes

Fonte: Elaboração própria baseada em factos reais

<sup>41</sup> Os dados constantes do caso apresentado encontram-se relevados contabilisticamente com base no normativo POC (Plano Oficial de Contabilidade) e no normativo SNC (Sistema de Normalização Contabilística), pois, abrange os anos de 2007 a 2011.

## b.2) Sociedade BETA, SGPS, S.A.

Rubricas/Anos	2007	2008	2009
Investimentos Financeiros	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00
Capital	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Resultado líquido do exercício	-1.000,00	-1.500,00	999.500,00
Capital	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Reservas	0,00	-1.000,00	-2.500,00
Dívidas a terceiros: Médio e longo prazo	15.000.000,00	15.000.000,00	14.000.000,00
Vendas+Prestações de serviços	0,00	0,00	0,00
Proveitos/ganhos financeiros	0,00	0,00	1.000.000,00
Fornecimentos e Serviços Externos	200,00	250,00	400,00
Resultado Tributavel	-1.000,00	-1.500,00	-500,00

**Quadro 10** – Demonstração dos resultados e balanço - Elementos considerados mais relevantes

**Fonte:** Elaboração própria baseada em factos reais

Nesta apresentação é importante salientar o valor do resultado tributável declarado, para que esteja evidenciada de forma clara que, embora no ano de 2009 o resultado líquido do exercício tenha atingido o montante de €999.500,00, o resultado tributável foi negativo, à semelhança dos anos anteriores.

## b.3) Sociedade OMEGA, S.A.

Rubricas/Ano	2009
Investimentos Financeiros	18.000.000,00
Depósitos bancários e caixa	10.000,00
Capital	1.000.000,00
Resultado líquido do exercício	5.000,00
Dívidas a terceiros: Médio e longo prazo	16.000.000,00
Prestações Serviços	500.000,00
Fornecimentos e serviços externos	80.000,00
Impostos	5.000,00
Custos com o pessoal	10.000,00
Custos e perdas financeiros	400.000,00

**Quadro 11** – Demonstração dos resultados e balanço - Elementos considerados mais relevantes

**Fonte:** Elaboração própria baseada em factos reais

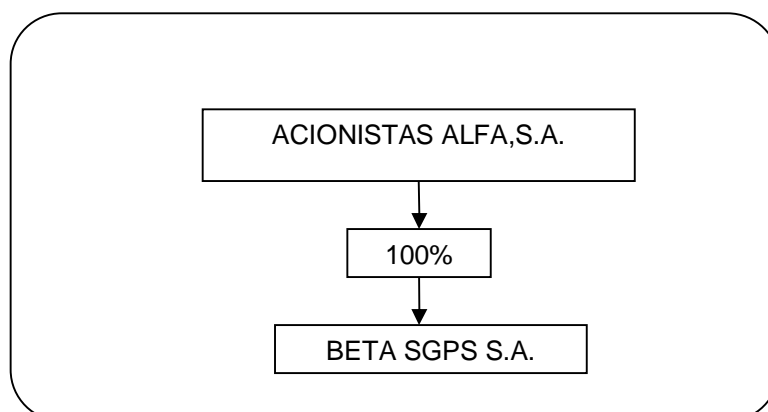
## b.4) Sociedade KAPA, SGPS, S.A.

No que respeita a esta entidade, não se considera relevante para efeitos de análise a apresentação das suas DF, pelos motivos que se apresentarão nos pontos que se seguem.

## c) Descrição dos factos

**1.º Facto:** Constituição da sociedade BETA SGPS, S.A. no dia 3 de dezembro 2007, cujos acionistas são os acionistas da sociedade ALFA, S.A.

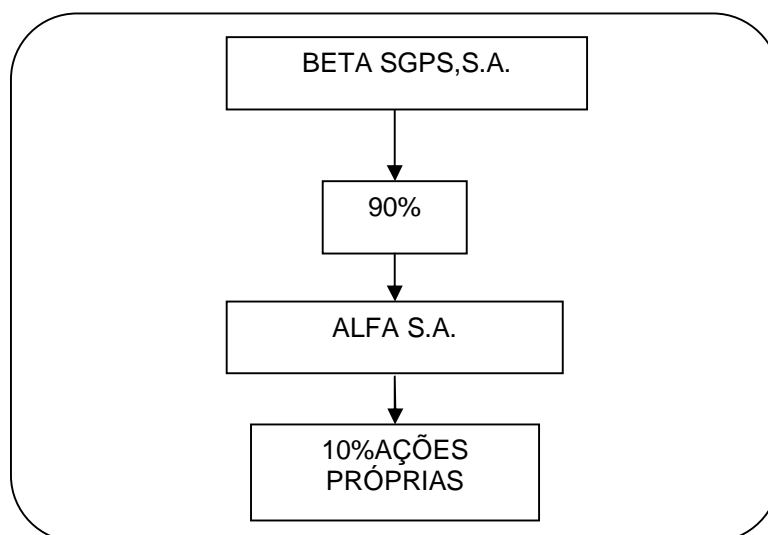




**Figura 5** – Apresentação esquemática do 1.º Facto

**Fonte:** Elaboração própria

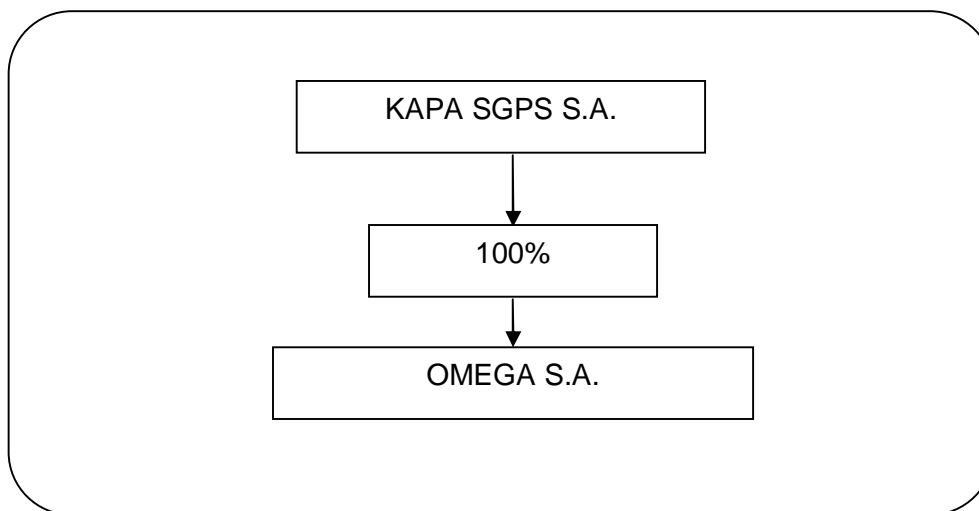
**2.º Facto:** Celebração em 29 de dezembro de 2007, do contrato de aquisição de 90% das ações da sociedade ALFA, S.A. pela sociedade BETA, SGPS, S.A. aos acionistas da sociedade ALFA, S.A., pelo montante de €15.000.000,00, ficando a sociedade BETA, SGPS, S.A. devedora do valor total da aquisição. Contabilisticamente, na sociedade BETA, aquela operação foi relevada a crédito numa conta 25 (Acionistas) e a débito numa conta 41 (Investimentos Financeiros). Os restantes 10%, foram adquiridos pela sociedade ALFA, S.A., passando esta a deter 10% de ações próprias.



**Figura 6** – Apresentação esquemática do 2.º Facto

**Fonte:** Elaboração própria

**3º Facto:** A 2 de janeiro de 2009 é constituída a sociedade OMEGA, S.A., com um capital social de €50.000,00 com o mesmo objeto social da sociedade ALFA, S.A. Em finais de fevereiro do ano de 2009 aumentam aquele capital para €1.000.000,00. A sociedade OMEGA, S.A. é detida em 100% pela sociedade KAPA SGPS, S.A.



**Figura 7** – Apresentação esquemática do 3.º Facto

**Fonte:** Elaboração própria

**4.º Facto:** A 2 de janeiro de 2009 a sociedade ALFA, S.A, deliberou distribuir reservas livres (dividendos) no montante de €1.000.000,00, à sua única acionista, a sociedade BETA, SGPS, S.A.. Por sua vez, a sociedade BETA, SGPS, S.A., com aqueles dividendos, amortiza parte da sua dívida junto dos acionistas, reduzindo aquela para €14.000.000,00.

**5.º Facto:** A 2 de fevereiro de 2009 a sociedade OMEGA, S.A., juntamente com a sua sociedade mãe, a sociedade KAPA SGPS, S.A., celebraram um contrato de financiamento junto de uma Instituição Bancária. A sociedade OMEGA S.A., obteve um financiamento no montante de €16.000.000,00. Neste contrato de financiamento encontra-se explicita, de forma escrita, numa das suas cláusulas, a intenção de fusão por incorporação da sociedade BETA, SGPS, S.A e da sociedade OMEGA, S.A. na sociedade ALFA S.A.

**6.º Facto:** A 2 de fevereiro de 2009 os acionistas e credores da sociedade BETA, SGPS, S.A, celebram um contrato de compra e venda das ações da sociedade BETA SGPS, S.A. com a sociedade OMEGA S.A. e com a sociedade KAPA, SGPS, S.A. A sociedade OMEGA, S.A. adquiriu 75% das ações da sociedade BETA SGPS, S.A. e a sociedade KAPA SGPS S.A. adquiriu os restantes 25%. Simultaneamente, os credores (acionistas

originários da sociedade ALFA, S.A.) cedem os créditos que detinham na sociedade BETA, SGPS, S.A. à sociedade OMEGA, S.A.

**7.º Facto:** No dia 1 de julho de 2009 foi elaborado o Projeto de Fusão<sup>42</sup>, com efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2009, o qual refere que a modalidade de fusão assumirá a modalidade de fusão prevista na alínea a) do n.º 4 do art. 97.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), fusão por incorporação, por via da qual, os patrimónios da sociedade BETA, SGPS, S.A. e da sociedade OMEGA, S.A (sociedades incorporadas) serão globalmente transferidos para a sociedade ALFA, S.A. (sociedade incorporante), com a consequente extinção das sociedades incorporadas. Tratou-se de uma fusão inversa, na medida em que a sociedade filha incorpora as sociedades mães.

**8.º Facto:** Com a operação de fusão, a sociedade ALFA, S.A. absorve os ativos e passivos das sociedades BETA SGPS, S.A e OMEGA, S.A., sendo que, da sociedade OMEGA, S.A., incorporou a título de passivo, o financiamento junto da instituição bancária, no montante de €16.000.000,00 e da sociedade BETA, SGPS, S.A. incorporou os seus ativos que correspondem às suas próprias ações.

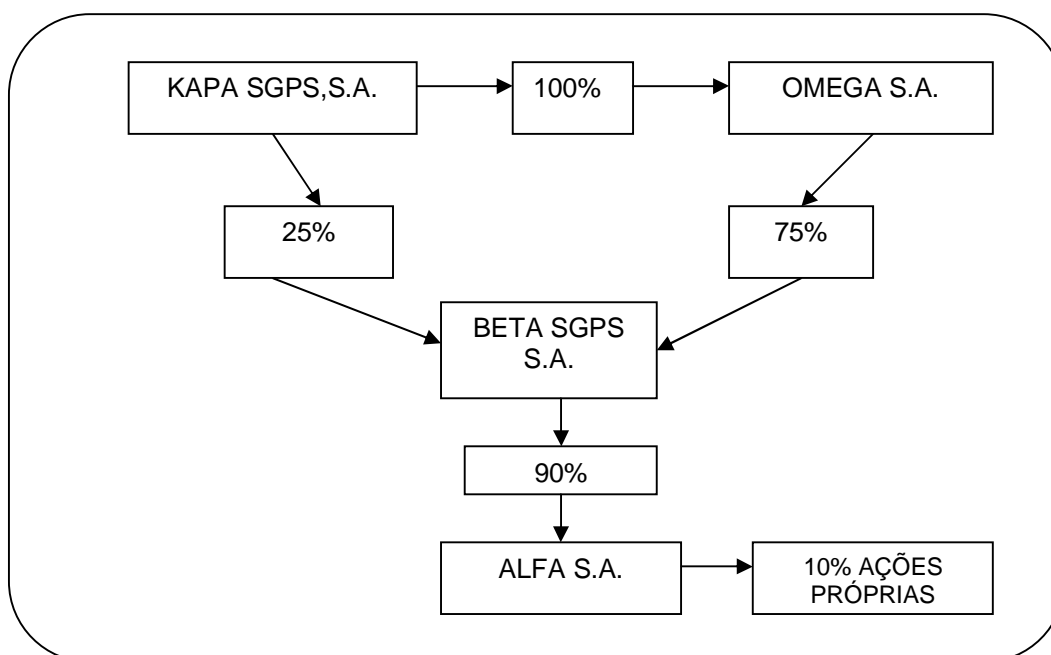
**9.º Facto:** No final do ano de 2009, a sociedade ALFA S.A. vende as suas ações próprias à sociedade KAPA, SGPS, S.A., passando esta a deter a totalidade do seu capital social (100%). Não é relevante apresentar as DF da sociedade KAPA, SGPS, S.A., pois, o seu balanço apenas é alterado quando fica a deter 100% das ações da sociedade ALFA, S.A.

#### **IV) APRESENTAÇÃO ESQUEMÁTICA**

**1.º ESQUEMA:** Antes da operação de fusão por incorporação e após aquisição pela sociedade OMEGA S.A. de 75% das ações da sociedade BETA SGPS, S.A e de 25% das ações da sociedade BETA SGPS, S.A. pela sociedade KAPA SGPS, S.A.

---

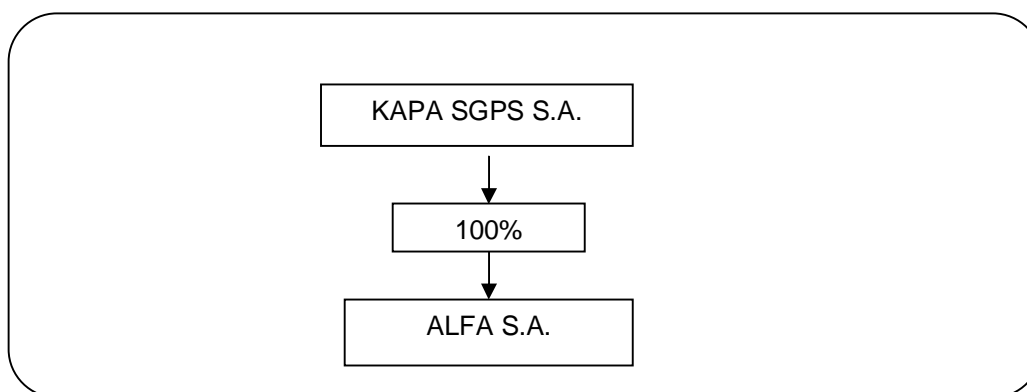
<sup>42</sup> Cf art.º 98.º do CSC



**Figura 8** – Apresentação do 1.º esquema

Fonte: Elaboração própria

**2.º ESQUEMA:** Após a operação de fusão por incorporação, das sociedades OMEGA S.A. e BETA SGPS, S.A., na sociedade ALFA, S.A., e alienação das ações próprias.



**Figura 9** – Apresentação do 2.º esquema

Fonte: Elaboração própria

## 6.2. Aplicação da auditoria tributária ao caso apresentado

### 6.2.1. O Planejamento da auditoria

Independentemente da natureza do trabalho realizado pelo inspetor, todo ele deve ser planejado, de forma a que seja desenvolvida uma estratégia geral e uma metodologia

adequada, pois, o auditor deve ter em consideração a natureza e a profundidade do trabalho a realizar, as cédulas fiscais a verificar e a tempestividade do mesmo.

As primeiras questões que se colocam ao inspetor são as seguintes:

- O que analisar?
- Como analisar?
- Estará o Inspetor na presença de um esquema de planeamento fiscal abusivo?

O processo de auditoria é uma metodologia que ajuda o inspetor a orientar o trabalho a realizar, para que seja recolhida evidência suficiente e relevante, para proceder à elaboração de um relatório de inspeção tributário devidamente fundamentado e sustentado.

#### **6.2.1.1. 1.ª Fase: Análise preliminar e realização dos procedimentos iniciais**

Para efeitos de análise do caso apresentado, a auditoria tributária foi realizada por partes, isto é, entidade a entidade, tendo sido iniciada na entidade operacional, a sociedade ALFA, S.A.. Portanto, o plano de auditoria inicialmente apresentado aplica-se à sociedade ALFA, S.A., sendo que, posteriormente, à medida que o inspetor tomou conhecimento da existência duma interligação complexa entre as várias entidades, foi sendo alargado às outras entidades, nomeadamente às sociedades BETA SGPS, S.A. e OMEGA, S.A.

#### **1.º) Avaliação do risco de incumprimento fiscal**

O planeamento de qualquer auditoria tributária, inicia-se sempre com a verificação de todos os aspetos relacionados com o grau de cumprimento fiscal do contribuinte. Para tal, o inspetor deve socorrer-se de toda a informação financeira e fiscal disponível que lhe permita aferir sobre o grau de cumprimento das normas fiscais.

Como já foi referido, esta análise tem por base os elementos a seguir discriminados.

- a) A informação financeira e fiscal disponível/revisão analítica global - identificação de riscos específicos (análise preliminar).
- b) O conhecimento do negócio e da proatividade fiscal do contribuinte – avaliação dos riscos inerentes (procedimentos iniciais).
- c) O sistema de controlo interno - organização contabilística, ambiente de controlo e procedimentos de controlo – avaliação do risco de controlo (procedimentos iniciais).

É importante referir que em auditorias a entidades que utilizem esquemas de planeamento fiscal abusivo, é frequente verificarem-se operações localizadas, especializadas, complexas e não habituais, essencialmente ao nível dos capitais próprios, dos investimentos financeiros, das contas de terceiros e dos custos/gastos financeiros, operações que envolvem vários sujeitos passivos de grandes recursos, existência de muitos documentos de suporte relacionados com todas as operações realizadas (exemplo: escrituras, atas, contratos, entre outros), sendo as quantias envolvidas de montantes bastante elevados.

Nesta fase inicial do planeamento, o inspetor deve procurar determinar o risco específico de auditoria, realizando os passos descritos no Quadro 12, que a seguir se apresenta.

<b>Passos</b>	<b>Descrição das atividades preliminares – Entidade ALFA, S.A.</b>	<b>Resultado</b>
<b>A.1)</b>	Verificar a existência de dívidas fiscais, através da consulta do sistema de execuções fiscais;	Não existiam quaisquer dívidas.
<b>A.2)</b>	Analisar os antecedentes da entidade, através da verificação da existência ou não de procedimentos de inspeção anteriores e quais as conclusões retiradas (recorrer aos elementos constantes do arquivo);	Existia procedimento interno, para 2008. Permitiu aferir a atividade desenvolvida, e ainda avaliar o tipo de custos em que incorria.
<b>A.3)</b>	Análise da informação disponível nas bases de dados da administração fiscal, através da realização de procedimentos analíticos	Verificou-se a existência de variações relevantes em várias rubricas do balanço e da demonstração dos resultados.

**Quadro 12** - Determinação do risco específico de auditoria – passos A.1), A.2) e A.3)

**Fonte:** Elaboração própria

Em relação ao ponto A.3), resultado, do quadro 12, o mesmo está relacionado com a descrição dos procedimentos analíticos realizados e com as respetivas conclusões.

Assim, com base na declaração anual de informação contabilística e fiscal enviada pela sociedade ALFA S.A. à administração fiscal, foi efetuada, em primeiro lugar, uma análise comparativa dos saldos das várias rubricas que compõem o balanço e a demonstração dos resultados, com vista à análise das principais variações ocorridas nas várias rubricas. Este procedimento consta do Quadro 13, que a seguir se apresenta.

Rubricas	2008	2009	Δ2009/2008	2010	Δ2010/2009	2011	Δ2011/2010
Vendas + Prestações serviços	14.800.000,00	19.300.000,00	4.500.000,00	19.900.000,00	600.000,00	15.600.000,00	-4.300.000,00
Variação da produção	200.000,00	400.000,00	200.000,00	900.000,00	500.000,00	200.000,00	-700.000,00
Proveitos suplementares	130.000,00	200.000,00	70.000,00	0,00	-200.000,00	0,00	0,00
Subsídios à exploração	2.500,00	1.000,00	-1.500,00	100,00	-900,00	0,00	-100,00
Outros proveitos e ganhos operacionais	1.000,00	0,00	-1.000,00	170.500,00	170.500,00	151.300,00	-19.200,00
Reversões de amortizações e provisões	0,00	57.000,00	57.000,00	0,00	-57.000,00	0,00	0,00
Prov/ganhos financeiros	16.000,00	19.000,00	3.000,00	10.000,00	-9.000,00	5.000,00	-5.000,00
Proveitos e ganhos extraordinários	100.000,00	150.000,00	50.000,00	0,00	-150.000,00	0,00	0,00
Total Proveitos/Rendimentos	15.249.500,00	20.127.000,00	4.877.500,00	20.980.600,00	853.600,00	15.956.300,00	-5.024.300,00
Custo de mercadorias vendidas e de matérias consumidas	8.000.000,00	12.000.000,00	4.000.000,00	13.000.000,00	1.000.000,00	7.000.000,00	-6.000.000,00
Fornecimentos Serviços Externos	2.000.000,00	3.000.000,00	1.000.000,00	2.500.000,00	-500.000,00	3.100.000,00	600.000,00
Impostos	6.000,00	25.000,00	19.000,00	48.000,00	23.000,00	200.000,00	152.000,00
Custos/Gastos pessoal	2.000.000,00	2.500.000,00	500.000,00	2.800.000,00	300.000,00	3.000.000,00	200.000,00
Outros Gastos	20.000,00	50.000,00	30.000,00	75.000,00	25.000,00	120.000,00	45.000,00
Amortizações e ajustamentos do exercício	300.000,00	400.000,00	100.000,00	400.000,00	0,00	450.000,00	50.000,00
Custos/gastos financeiros	20.000,00	400.000,00	380.000,00	1.100.000,00	700.000,00	1.000.000,00	-100.000,00
<b>TOTAL CUSTOS/GASTOS</b>	<b>12.346.000,00</b>	<b>18.375.000,00</b>	<b>6.029.000,00</b>	<b>19.923.000,00</b>	<b>1.548.000,00</b>	<b>14.870.000,00</b>	<b>-5.053.000,00</b>
Imp. Rend. Exercício	800.000,00	400.000,00	-400.000,00	210.000,00	-190.000,00	200.000,00	-10.000,00
Resultado líquido exercício	2.103.500,00	1.352.000,00	-751.500,00	847.600,00	-504.400,00	886.300,00	38.700,00
Imobilizado incorpóreo	600.000,00	15.000.000,00	14.400.000,00	15.000.000,00	0,00	15.000.000,00	0,00
Imobilizado incorpóreo líquido	50.000,00	14.400.000,00	14.350.000,00	14.400.000,00	0,00	14.400.000,00	0,00
Capital	1.500.000,00	1.500.000,00	0,00	1.500.000,00	0,00	1.500.000,00	0,00
Ações (quotas) próprias	-2.000.000,00	0,00	2.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prestações suplementares	0,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	0,00	600.000,00	0,00
Reservas	3.000.000,00	4.103.500,00	1.103.500,00	5.455.500,00	1.352.000,00	6.303.100,00	847.600,00
Dívidas a terceiros: Médio e longo prazo	500.000,00	16.600.000,00	16.100.000,00	14.600.000,00	-2.000.000,00	12.700.000,00	-1.900.000,00

**Quadro 13** – Procedimento analítico passo A.3)

**Fonte:** Elaboração própria

Da análise às variações ocorridas nas várias rubricas constantes das DF da sociedade ALFA S.A., o inspetor verificou um acréscimo substancial dos custos/gastos financeiros, um acréscimo desproporcional das imobilizações incorpóreas no ano de 2009, um acréscimo exponencial das dívidas a terceiros de médio e longo prazo no ano de 2009, uma variação nas ações próprias também no ano de 2009 e a uma forte diminuição do resultado líquido do exercício no ano de 2009.

O inspetor constatou também que o ano de 2009 foi um ano económico anormal quando comparado com o anterior com consequências fiscais e contabilísticas relevantes nos anos seguintes.

Depois de analisadas as DF da sociedade ALFA, S.A., o inspetor deverá proceder à análise do anexo às DF, conforme se descreve no Quadro 14, que a seguir se apresenta.

Passos	Descrição das atividades preliminares – Entidade ALFA, S.A.	Resultado
A.4)	<p>Análise do anexo às DF constante da declaração anual de informação contabilística e fiscal do ano 2009 (onde se verificaram as variações nas rubricas das DF mais relevantes).</p> <p>Acontecimentos marcantes – Q10 da folha de rosto.</p> <p>Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados: Q05 anexo A</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Conteúdos não comparáveis com o ano anterior – Nota 2.</li> <li>– Indicação das empresas do grupo e associadas em que participa – Nota 16.</li> <li>– Dívidas a terceiros a mais de 5 anos - Nota 29.</li> <li>– Dívidas a terceiros cobertas por garantias reais – Nota 30.</li> <li>– Realização e movimentos ocorridos no capital social – Nota 35.</li> <li>– N.º de ações – Nota 36.</li> <li>– Participação (superior a 10%) no capital subscrito por cada uma das pessoas coletivas – Nota 37.</li> <li>– Variações nas rubricas de capital próprio – Nota 40.</li> <li>– Demonstração dos resultados financeiros – Nota 45.</li> </ul> <p>Outras Informações contabilísticas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Deliberação de aprovação de contas – Q07.</li> <li>– Relatório de gestão/parecer do órgão de fiscalização /certificação legal das contas – Q08.</li> <li>– Operações com entidades relacionadas – Q10.</li> </ul> <p>Ver os comentários constantes do anexo</p>	Ocorreu uma operação de fusão com contornos que necessitam ser avaliados

**Quadro 14** – Determinação do risco específico de auditoria – passo A.4)

**Fonte:** Elaboração própria

Na análise da informação contida na declaração anual de informação contabilística e fiscal o inspetor constatou os factos que a seguir se descrevem.

Concluiu que ocorreu um processo de fusão por incorporação, pois, no quadro 10 da folha de rosto da declaração anual de informação contabilística e fiscal, acontecimentos marcantes, a sociedade ALFA, S.A. é identificada como a empresa de “destino” e as empresas BETA, SGPS, S.A. e OMEGA, S.A. são indicadas como empresas de “origem”.

Verificou no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, na nota 2, que os conteúdos das DF não são comparáveis, por força de uma operação de fusão. Esta informação é deveras importante e, quando conjugada com a informação constante no Q10 da folha de rosto, permite identificar as sociedade de destino e as sociedades de origem, pelo que, o inspetor deverá elaborar também um plano de auditoria para as empresas de origem, a sociedade BETA SGPS, S.A. e a sociedade OMEGA, S.A.



Da análise à nota 16, apurou que a sociedade ALFA, S.A. participa em 100% numa sociedade anónima com o mesmo objeto social.

O estudo das notas 29 e 30 permitiu ao inspetor aferir da existência de ações penhoradas, sendo referido que as mesmas foram dadas como garantia num financiamento que ocorreu antes da operação de fusão. A nota 29 identifica um empréstimo bancário de longo prazo no montante de €16.000.000,00.

Da observação das notas 36 e 37 o inspetor concluiu pelo número de ações da sociedade ALFA, S.A. e seu respetivo valor nominal, mas também, qual a empresa participante, a sua sede e data de aquisição da empresa ALFA, S.A.. A sociedade KAPA SGPS, S.A. passou a deter a sociedade ALFA, S.A. a partir de 1 de novembro de 2009.

No tocante à variação na rubrica dos capitais próprios, o inspetor constatou que aqueles variaram essencialmente pela alienação de ações próprias, pela aplicação normal dos resultados, pela distribuição de reservas e pela criação de uma reserva de fusão (diferença entre o valor das percentagens nas sociedades incorporadas e o valor dos seus ativos e passivos).

Quanto à nota 45, demonstração dos resultados financeiros, a sua análise permitiu aferir que os custos financeiros respeitam essencialmente a juros suportados com empréstimos bancários.

As visitas ao site institucional da sociedade bem como ao site institucional do grupo, permitiram ao inspetor a obtenção de informações relevantes. No que respeita à sociedade ALFA, S.A. permitiu ao inspetor obter informações no tocante ao grupo em que estava inserida, ao organigrama de participações do grupo e à descrição da atividade desenvolvida e setor de atividade em que estava inserida. Portanto, foi possível verificar que a entidade estava inserida num grupo económico de grande dimensão e com grande expressão no mercado.

Nesta fase, ou pessoalmente na primeira visita, o inspetor poderá solicitar a extração do ficheiro SAFT para o ano de 2009, o que lhe vai permitir realizar testes de conformidade e acesso de forma fácil e expedita a todos os extratos contabilísticos, diários e balancetes.

Após a determinação do risco específico de auditoria, o inspetor deverá desenvolver a análise preliminar a qual ocorre normalmente na primeira visita às instalações do contribuinte, com vista à determinação do risco inerente de auditoria e do risco de controlo.

Seguidamente, o inspetor vai proceder à determinação do risco inerente da sociedade ALFA, S.A., começando por realizar os passos descritos no Quadro 15 que se segue.

Passos	Descrição dos procedimentos iniciais – Entidade ALFA	Resultado
B.1)	<p>Avaliar grupo económico em que a entidade Alfa, S.A. está inserida.</p> <p>Avaliar a integridade dos administradores e dos acionistas.</p> <p>Confronto dos valores declarados pela sociedade ALFA, S.A, com os valores expectáveis, face à natureza do negócio e à conjuntura económica.</p> <p>Avaliar a dependência da entidade em relação a capitais alheios.</p>	Conhecer todas as condições da fusão

**Quadro 15** – Determinação do risco inerente de auditoria – passo B.1)

**Fonte:** Elaboração própria

O passo B.1) possibilitou ao inspetor entender o negócio da sociedade ALFA, S.A. e identificar áreas que possam ser consideradas críticas. Após análise dos procedimentos descritos no quadro 10, o inspetor chegou às conclusões que a seguir se descrevem.

A sociedade ALFA, S.A. após o processo de fusão foi inserida num grande grupo económico.

O processo de fusão envolveu valores muito elevados, tendo sido assessorados por vários auditores externos, face aos valores relevados nas rubricas de trabalhos especializados e honorários.

Após a operação de fusão, a entidade ALFA, S.A. aumentou a sua dependência perante capitais alheios no montante de €16.000.000,00.

Face ao já relatado, nesta fase, o inspetor deverá solicitar para avaliação os elementos que a seguir se apresentam.

Cópia do projeto de fusão, a que alude o art. 98.º do CSC, na medida em que, aquele projeto reúne um conjunto de informações relevantes para o conhecimento da operação de fusão, tais como:

- A modalidade, os motivos, as condições e os objetivos da fusão, relativamente a todas as sociedades participantes.
- A firma, a sede, o montante do capital e o número e data da inscrição do registo comercial de cada uma das sociedades:
  - Sociedade BETA, SGPS, S.A.
  - Sociedade OMEGA, S.A.

- Sociedade KAPA, SGPS, S.A.
- A participação que alguma das sociedades tenha no capital de outra. Foi possível reunir os seguintes elementos:
  - A sociedade KAPA, SGPS, S.A. detém em 100% a sociedade OMEGA, S.A.;
  - A sociedade KAPA, S.A. detém 25% da sociedade BETA, SGPS, S.A.
  - A sociedade OMEGA, S.A. detém em 75% a sociedade BETA, SGPS, S.A.;
  - A sociedade BETA, SGPS, S.A. detém em 90% a sociedade ALFA, S.A.
- Balanço das sociedades intervenientes, onde conste designadamente o valor dos elementos do ativo e do passivo a transferir para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade.
- As partes e ações a atribuir aos sócios da sociedade a incorporar ou das sociedades a fundir e, se as houver, as quantias em dinheiro a atribuir aos mesmos sócios, especificando-se a relação de troca das participações sociais. Com base neste ponto, o inspetor aferiu a atribuição de 75% das ações da sociedade ALFA, S.A., detidas pela sociedade OMEGA, S.A., à sociedade KAPA, SGPS S.A., bem como, a atribuição das restantes 25%, na medida em que, a sociedade KAPA, SGPS, S.A. detinha 25% da sociedade BETA SGPS, S.A.
- O projeto de alteração a introduzir no contrato da sociedade incorporante ou o projeto de contrato da nova sociedade.
- As medidas de proteção dos direitos de terceiros não sócios a participar nos lucros da sociedade.
- As modalidades de proteção dos direitos dos credores.
- Data a partir da qual as operações da sociedade incorporada ou das sociedades a fundir é considerada, do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade incorporante ou da nova sociedade. Neste ponto, foi possível apurar que embora o Projeto de Fusão tivesse sido elaborado em 1 de julho de 2009, a fusão teve efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2009.
- Os direitos assegurados pela sociedade incorporante ou pela nova sociedade a sócios da sociedade incorporada ou das sociedades a fundir que possuem direitos especiais.

- Quaisquer vantagens especiais atribuídas aos peritos que intervenham na fusão e aos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das sociedades participantes na fusão.
- Nas fusões em que seja anónima a sociedade incorporante ou a nova sociedade, as modalidades de entrega das ações dessas sociedades e a data a partir da qual estas ações dão direito a lucros, bem como as modalidades desse direito.

Na continuação da determinação do risco inerente de auditoria, o inspetor deverá verificar os elementos constantes do Quadro 16, que a seguir se apresenta.

<b>Passos</b>	<b>Descrição dos procedimentos iniciais – Entidade ALFA</b>	<b>Resultado</b>
<b>B.2)</b>	Verificar a existência de processos em contencioso e avaliação de relatórios de inspeção anteriores.	Não aplicável.
<b>B.3)</b>	Verificar a existência de relações especiais com entidades não residentes.	Não aplicável.
<b>B.4)</b>	Avaliar o recurso a auditores externos.	Da análise ao balancete analítico, verifica-se que, a rubrica de trabalhos especializados e honorários tem valores muito elevados.

**Quadro 16** – Determinação do risco inerente de auditoria – passos B.2), B.3) e B.4)

**Fonte:** Elaboração própria

Os procedimentos acima referidos, relacionados com a determinação do risco inerente, permitiram ao inspetor conhecer o negócio da sociedade ALFA, S.A., identificar as áreas críticas da sociedade (todas as operações relacionadas com a operação de fusão) e de certa forma, avaliar a propensão da sociedade ALFA, S.A. para a supressão ou adulteração de factos tributários.

Quanto à determinação do risco de controlo, nas organizações com alguma dimensão, a avaliação do sistema de controlo interno é normalmente positiva, pois a própria entidade, dada a sua dimensão, necessita de assegurar que toda a informação gerada é de confiança e íntegra, estando em conformidade com as políticas definidas pelos órgãos de gestão.

No que respeita à determinação do risco de controlo, o inspetor deverá verificar os elementos que se apresentam no Quadro 17.

Passos	Descrição dos procedimentos iniciais – Entidade ALFA	Resultado
C.1)	Verificação e reconhecimento do sistema contabilístico. Perceber o funcionamento do sistema contabilístico. Identificar a natureza e as funções dos registos.	Foi verificado o tipo de diários utilizado. Os descritivos e a numeração dos documentos. Verificou-se ainda a existência de um diário de fusão, apenas para o registo dos movimentos decorrentes do processo de fusão.
C.2)	Verificação do sistema informático.	Foi verificado aquando da recolha dos ficheiros SAFT, e, não foram detetadas incongruências.
C.3)	Teste ao ambiente de controlo e aos procedimentos de controlo.	As funções estão perfeitamente identificáveis, segregadas, existindo rigor no cumprimento e execução dos princípios e normas estabelecidos.

**Quadro 17** – Determinação do risco de controlo

**Fonte:** Elaboração própria

Uma vez que o risco de controlo está diretamente relacionado com a forma como a sociedade está organizada, o risco de controlo é tão mais elevado quanto mais deficiente for a organização da sociedade, bem como a própria gestão. Este risco é medido em relação a cada área contabilística e fiscal, sendo elevado se não existirem controlos ou se os mesmos não forem eficazes. No caso, face às conclusões do inspetor, o risco de controlo da sociedade ALFA, S.A. é baixo.

#### 6.2.1.2. 2.<sup>a</sup> Fase: Definição do plano de auditoria

Depois de realizada a primeira fase do planeamento, o inspetor está em condições de definir o plano (estratégia) de auditoria, o qual consiste em determinar, face à avaliação do risco de cumprimento fiscal anteriormente efetuado, quais os riscos específicos e inerentes da entidade, quais as matérias relevantes para a auditoria, quais as áreas contabilísticas e fiscais a analisar e por fim, definir os procedimentos de auditoria mais adequados.

No caso prático apresentado, o inspetor, nesta fase do planeamento, deverá determinar os riscos associados à auditoria a realizar, os quais se encontram definidos no Quadro 18 que a seguir se apresenta.

Risco de auditoria	Observações
Risco específico	<p>a) Após a realização dos procedimentos analíticos, foram identificadas incoerências e variações anormais em várias rubricas das DF essencialmente no ano de 2009:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Imobilizações Incorpóreas/Ativo intangível.</li> <li>- Ações próprias.</li> <li>- Custos/gastos financeiros.</li> <li>- Dívidas de médio e longo prazo.</li> </ul> <p>b) Necessidade de realizar uma auditoria às sociedades BETA SGPS, S.A. e OMEGA, S.A. (sociedades incorporadas), uma vez que, foi realizada uma operação de fusão inversa complexa.</p>
Risco Inerente	Na operação de fusão está envolvido um grande grupo económico, apoiado por grandes gabinetes de auditoria, o que por si só, pode indiciar a realização de algum planeamento com vista ao pagamento de menos impostos, aumentando desta forma o risco de incumprimento fiscal.
Risco controlo	Da análise efetuada na primeira visita à sociedade ALFA, S.A., concluiu-se que o risco de controlo era muito baixo.

**Quadro 18** – Determinação do risco de auditoria

**Fonte:** Elaboração própria

### 6.2.1.3. 3.ª Fase: Programação do trabalho

A programação do trabalho funciona como guia para o inspetor pois, vai ser definido um programa de trabalho para cada área contabilística e fiscal, no sentido de identificar os procedimentos a realizar pelo inspetor para este operacionalizar e verificar as áreas consideradas de risco e ainda determinar os tipos de testes a realizar.

No caso em apreço, não é relevante para o inspetor, dado o seu julgamento profissional e os testes de controlo já realizados aquando da realização dos procedimentos iniciais, a realização de mais testes de controlo, uma vez que, o inspetor já verificou que o risco de controlo na sociedade ALFA, S.A. é baixo.

Todavia, deverá realizar testes substantivos para confirmar o adequado registo contabilístico, os respetivos documentos de suporte e o ainda o correto enquadramento fiscal.

O inspetor deverá realizar testes substantivos analíticos e testes substantivos de conteúdo. Os primeiros respeitam ao estudo e comparação dos registos contabilísticos com a informação relacionada, cujo objetivo é a determinação da coerência entre os valores registados na contabilidade e os valores declarados e ainda identificar variações

anormais. Os segundos permitem a confirmação dos registos contabilísticos individualmente, através da análise dos respetivos documentos de suporte.

O inspetor deverá programar o trabalho a realizar pelas áreas contabilísticas e fiscais que considere de risco, sendo que, as áreas consideradas de risco pelo inspetor na sociedade ALFA, S.A., estão perfeitamente identificadas: imobilizações incorpóreas, ações próprias, dívidas de médio e longo prazo e custos financeiros.

O programa de trabalho encontra-se definido no quadro 19 que a seguir se apresenta. De referir que a inspeção irá ser efetuada ao ano de 2009, ano em que ocorreram os principais factos e variações que poderão ter efeitos fiscais.

Área contabilística e fiscal	Programa de trabalho – Ano 2009
Imobilizações incorpóreas	<p>Selecionar a conta de Imobilizações incorpóreas.</p> <p>Verificar as respetivas amortizações através da conta 66 e dos respetivos mapas de amortização que integram o dossier fiscal.</p>
Ações próprias	<p>Selecionar a conta de ações próprias.</p> <p>Solicitar atas da assembleia-geral onde se possa apreciar a decisão da alienação das ações.</p> <p>Se houve alienação, verificar se houve mais ou menos-valia.</p> <p>Aferir a existência de consequências a nível fiscal (variação patrimonial positiva ou negativa).</p>
Dívidas de médio e longo prazo	<p>Selecionar a rubrica de dívidas de médio e longo prazo.</p> <p>Solicitar os respetivos contratos de financiamento.</p> <p>Aferir se existe relação entre o endividamento e a atividade normal da empresa.</p>
Custos Financeiros	<p>Selecionar a conta de custos financeiros.</p> <p>Analisar a relação do custo com a atividade da empresa.</p> <p>Verificar se os juros contabilizados como custos do exercício correspondem a empréstimos reais e se estão contabilizados na sociedade ALFA, S.A.</p> <p>Análise dos documentos de suporte, no sentido da verificação se os custos são fiscalmente dedutíveis nos termos do art. 23.º do CIRC.</p>
Imobilizações incorpóreas Ações próprias Dívidas de médio e longo prazo Custos financeiros	<p>Aferir o impacto a nível fiscal.</p> <p>Extrair extrato contabilístico das contas.</p> <p>Analisar as sub contas.</p> <p>Verificar os elementos que constituem as contas.</p> <p>Verificar quais os documentos que originaram as variações anormais naquela conta.</p> <p>Selecionar e analisar os respetivos documentos de suporte.</p>

**Quadro 19** – Programa de trabalho

**Fonte:** Elaboração própria

Da análise de risco resultou a necessidade de verificar também as sociedades BETA SGPS, S.A. e OMEGA, S.A..

A realização de uma ação inspetiva às sociedade BETA, SGPS, S.A. e OMEGA, S.A. assume especial relevância, dado que, a operação de fusão não pode ser analisada de forma isolada e estanque, isto é, o inspetor tem que examinar aquela operação como um todo, pois, a sociedade ALFA S.A. incorporou os ativos e os passivos das sociedades BETA, SGPS, S.A e OMEGA, S.A.

### 6.2.2. A Execução

Esta fase assume especial importância, vão ser aplicados os procedimentos de auditoria e vão ser realizados os testes substantivos.

Na sociedade ALFA, S.A.vão ser realizados os testes e procedimentos evidenciados no Quadro 20 que se segue.

Rubricas	Testes e procedimentos efetuados
Imobilizações incorpóreas Ações próprias Custos de financiamento Empréstimos de médio e longo prazo	Os constantes do programa de trabalho: testes substantivos de pormenor das transações e dos saldos. <i>Vouching</i> : partir da conta corrente para a análise do documento de suporte. Indagação: questionar a administração ou o Técnico Oficial de Contas sobre a razão daquele movimento. Recalculo – Verificação do rigor matemático do lançamento/do registo.
Custos de financiamento Empréstimos de médio e longo prazo	Indagação: questionar a administração ou o Técnico Oficial de Contas sobre a razão do saldo da conta 23 e analisar os respetivos contratos de financiamento. Selecionar todos os documentos relacionados com o empréstimo de médio e longo prazo e quantificar os juros/encargos associados. Análise da relação dos custos financeiros com a atividade da empresa.

**Quadro 20** – Testes e procedimentos efetuados nas várias rubricas

**Fonte:** Elaboração própria

Face aos testes e procedimentos efetuados, o inspetor verificou que o acréscimo na rubrica de imobilizações incorpóreas derivou do goodwill decorrente da fusão entre as sociedades ALFA S.A, BETA SGPS, S.A e a OMEGA S.A. O sujeito passivo não amortizou este ativo, pelo que, não existe qualquer efeito a nível fiscal.



Concluiu que a sociedade ALFA, S.A. alienou ações próprias à sociedade mãe, a sociedade KAPA, SGPS, S.A. Desta alienação resultou uma mais-valia, a qual, foi refletida corretamente, como variação patrimonial positiva no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, nos termos do art.º 21.º do CIRC, pelo que, não existe qualquer ajustamento fiscal a efetuar.

Da análise aos documentos de suporte e ao respetivo saldo da conta 23 (empréstimos obtidos), constatou que as dívidas de médio e longo prazo respeitavam a um único empréstimo. Solicitado o respetivo contrato de financiamento verificou que o mesmo foi efetuado no dia 2 de fevereiro de 2009, pela sociedade OMEGA, S.A., pelo que, aquele financiamento encontra-se refletido na sociedade ALFA, S.A. por força da operação de fusão.

Aferiu que 90% dos juros registados na conta 68 (Custos Financeiros) estão associados ao contrato de financiamento celebrado em 2 de fevereiro pela sociedade OMEGA, S.A. Para aferir da indispensabilidade daqueles juros e outros custos associados àquele empréstimo, nos termos do art. 23.º do CIRC, verificou a necessidade de desenvolver e executar um plano de auditoria junto das entidades OMEGA S.A. e também da BETA, SGPS, S.A.

Na sociedade ALFA, S.A. é necessário, face à operação de fusão, efetuar uma análise direcionada àquela operação, conforme se expõe no Quadro 21 que se apresenta.

Rubricas/Diário	Testes e procedimentos efetuados
Lançamentos da fusão	Solicitar o diário de fusão. Analisar os respetivos documentos de suporte. Analisar as consequências fiscais da fusão (avaliar se a operação goza do regime de neutralidade fiscal previsto no art.º 67.º do CIRC).

**Quadro 21**– Procedimentos a efetuar no âmbito da análise do diário de fusão

**Fonte:** Elaboração própria

No que respeita à análise do regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais, estatuído no CIRC, tal regime aplica-se às operações, tal como são definidas no referido código. Para efeitos da aplicação do regime de neutralidade fiscal, as operações de fusão devem estar contempladas na enumeração taxativa do n.º 1 do art. 73.º do CIRC e observar os requisitos aí previstos. Pelo que, se uma operação não se integrar no elenco das previsões constantes naquele n.º 1, isto é, se não se subsumir a uma das específicas caracterizações legais aí

enunciadas, isto implica que a operação de fusão não pode beneficiar do regime de neutralidade fiscal.

Numa operação de fusão em que a sociedade incorporante é totalmente detida pela sociedade incorporada, situação em que o caso se enquadra, já não se encontra qualquer previsão ou regulação específica no CIRC para que essa operação goze de neutralidade fiscal, pois, trata-se de uma fusão inversa. Acresce ainda que, de acordo com informação vinculativa, proferida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, as fusões inversas não são passíveis de enquadramento no regime de neutralidade fiscal, conforme ficha doutrinária, constante da informação vinculativa, Processo nº 1204/2001 – XV do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 19 de Maio de 2004.

Face ao avaliado pelo inspetor, o processo de fusão tem consequências fiscais, porquanto aquela operação não goza do regime de neutralidade fiscal, dado tratar-se de uma fusão inversa. Contudo, as sociedades incorporadas e incorporantes, trataram aquela operação com base no regime de neutralidade fiscal, pelo que, haverá lugar a correções em sede de IRC, na sociedade BETA, SGPS, S.A. e na sociedade OMEGA S.A (apuramento de mais-valias fiscais).

Não obstante, o facto de a operação de fusão não gozar do regime de neutralidade fiscal, face à sua complexidade, o inspetor para formar uma opinião com segurança, tem de proceder à realização de uma auditoria tributária (ação inspetiva) às entidades incorporadas. Assim, urge realizar um planeamento de auditoria para ambas as sociedades, embora, neste caso, esta auditoria seja direccionada: análise das rubricas de investimentos financeiros, acionistas e empréstimos obtidos.

#### **6.2.2.1. Sociedade BETA, SGPS, S.A. e Sociedade OMEGA S.A.**

##### **6.2.2.1.1. Planeamento**

No planeamento da ação de inspeção às sociedades BETA, SGPS, S.A. e OMEGA S.A., é de referir que não é importante a determinação do risco de controlo interno e do risco inerente, pois os mesmos já foram implicitamente determinados, aquando da análise da sociedade ALFA, S.A., no entanto, é de extrema importância a avaliação do risco específico de auditoria de cada sociedade.

O inspetor na fase do planeamento da auditoria a realizar às sociedades BETA, SGPS, S.A. e OMEGA, S.A. vai dar especial atenção à realização dos procedimentos analíticos, os quais irão ter por base a declaração anual de informação contabilística e fiscal enviada pelas sociedades à administração fiscal, o que irá permitir ao inspetor efetuar uma

análise comparativa dos saldos das várias rubricas que compõem o balanço e a demonstração de resultados com vista à análise das variações ocorridas nas principais rubricas, e que em principio serão, as rubricas de investimentos financeiros, acionistas e empréstimos bancários.

#### 6.2.2.1.1.1. Sociedade BETA, SGPS, S.A.

A informação contida na declaração anual de informação contabilística e fiscal, enviada pela sociedade BETA SGPS, S.A. à administração fiscal, permitiu ao inspetor a análise comparativa dos saldos das várias rubricas que compõem o balanço e a demonstração dos resultados com vista à análise das variações mais significativas ocorridas nas principais rubricas. Este procedimento consta do Quadro 22 que a seguir se apresenta.

Rubricas	2007	2008	$\Delta 2008/2007$	2009	$\Delta 2009/2008$
Investimentos Financeiros	15.000.000,00	15.000.000,00	0,00	15.000.000,00	0,00
Capital	50.000,00	50.000,00	0,00	50.000,00	0,00
Resultado líquido do exercício	-1.000,00	-1.500,00	-500,00	999.500,00	1.001.000,00
Capital	50.000,00	50.000,00	0,00	50.000,00	0,00
Reservas	0,00	-1.000,00	-1.000,00	-2.500,00	-1.500,00
Dívidas a terceiros: Médio e longo prazo	15.000.000,00	15.000.000,00	0,00	14.000.000,00	-1.000.000,00
Vendas+Prest. Serviços	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Proveitos financeiros	0,00	0,00	0,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Fornecimentos e serviços externos	200,00	250,00	50,00	400,00	150,00

**Quadro 22** – Procedimentos analíticos efetuados na sociedade BETA, SGPS, S.A.

**Fonte:** Elaboração própria

Da análise às variações das principais rubricas constantes das DF o inspetor constatou que quer os investimentos financeiros quer as dívidas a terceiros de médio e longo prazo refletem um saldo elevado e coincidente e no ano de 2009 observa-se um acréscimo de €1.000.000,00 nos proveitos financeiros e uma diminuição das dívidas a terceiros de médio e longo prazo no mesmo montante.

Face aos procedimentos analíticos realizados, o inspetor pode executar as avaliações preliminares e definir os procedimentos iniciais a realizar, com vista à definição do plano de auditoria, conforme o Quadro 23 que a seguir se apresenta.

<b>Passos</b>	<b>Avaliação preliminar e procedimentos iniciais</b>	<b>Conclusão</b>
<b>a.1)</b>	Verificar a existência de dívidas fiscais, através da consulta do Sistema de Execuções Fiscais.	Não tem dívidas.
<b>a.2)</b>	Analisar os antecedentes da entidade, através da verificação da existência ou não de procedimentos de inspeção anteriores e quais as conclusões retiradas (recorrer aos elementos constantes do arquivo).	Não existe qualquer procedimento.
<b>a.3)</b>	Solicitar a extração do ficheiro SAFT e verificar a existência ou não de erros e solicitar cópia da certidão permanente.	A efetuar na primeira visita à empresa.

**Quadro 23** – Avaliação preliminar e procedimentos iniciais efetuados na sociedade BETA, SGPS, S.A.

**Fonte:** Elaboração própria

Estão reunidas as condições para o inspetor definir o programa de trabalho para cada área contabilística e fiscal no sentido da identificação dos procedimentos a realizar de forma a operacionalizar e a verificar as áreas consideradas de risco, bem como, determinar o tipo de testes a realizar, conforme se descreve no Quadro 24 que se segue.

<b>Área contabilística e fiscal</b>	<b>Programa de trabalho</b>
Investimentos Financeiros	<p>Selecionar a conta de investimentos financeiros.</p> <p>Extrair extrato contabilístico da mesma.</p> <p>Verificar os elementos que constituem a conta e verificar a origem do saldo.</p> <p>Selecionar e analisar os respetivos documentos de suporte.</p> <p>Aferir da existência de impacto a nível fiscal.</p>
Dívidas a terceiros de médio e longo prazo	<p>Selecionar a conta de dívidas a terceiros de médio e longo prazo.</p> <p>Extrair extrato contabilístico da mesma.</p> <p>Verificar as subcontas que constituem a conta geral.</p> <p>Verificar quais os documentos que originaram o saldo da conta.</p> <p>Selecionar e analisar os respetivos documentos de suporte.</p> <p>Aferir da realidade da operação e aferir a existência de consequências a nível fiscal.</p>
Proveitos Financeiros	<p>Selecionar a rubrica de proveitos financeiros.</p> <p>Analisar as subcontas.</p> <p>Extrair extrato contabilístico das mesmas.</p> <p>Verificar os elementos que constituem as contas e analisar quais os documentos que originaram variações anormais naquela conta.</p> <p>Selecionar e analisar os respetivos documentos de suporte.</p> <p>Aferir da existência de impacto a nível fiscal.</p>

**Quadro 24** – Definição do programa de trabalho na sociedade BETA, SGPS, S.A.

**Fonte:** Elaboração própria

No que respeita à execução, esta fase assume especial importância, pois, vão ser aplicados os procedimentos de auditoria e vão ser realizados os testes substantivos, conforme se evidencia no Quadro 25 que se segue.

Rubricas	Testes e procedimentos efetuados	Conclusões
Investimentos Financeiros	<p>Os constantes do programa de trabalho: testes substantivos de pormenor das transações e dos saldos.</p> <p><i>Vouching</i>: partir da conta corrente para a análise do documento de suporte.</p> <p>Indagação: questionar a administração ou o Técnico Oficial de Contas sobre a razão de um saldo tão elevado.</p> <p>Recalculo: Verificação do rigor matemático do lançamento/do registo.</p>	<p>Verifica-se que esta rubrica reflete o montante pago pelas ações da sociedade ALFA., aos seus antigos acionistas.</p>
Proveitos Financeiros	<p>Os constantes do programa de trabalho: testes substantivos de pormenor das transações e dos saldos.</p> <p><i>Vouching</i>: partir da conta corrente para a análise do documento de suporte.</p> <p>Indagação: questionar a administração ou o Técnico Oficial de Contas sobre a razão daquele saldo.</p> <p>Recalculo: Verificação do rigor matemático do lançamento/do registo.</p>	<p>Da análise aos documentos de suporte e ao respetivo saldo da conta, constatou-se que os proveitos financeiros são resultado de uma distribuição de reservas pela sociedade ALFA, S.A.. Não existem quaisquer efeitos em sede de IRC, tratam-se de rendimentos não sujeitos a tributação, na medida em que aproveitam a eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos prevista no art. 51.º do CIRC.</p>
Dívidas de médio e longo prazo	<p>Os constantes do programa de trabalho: testes substantivos de pormenor das transações e dos saldos.</p> <p><i>Vouching</i>: partir da conta corrente para a análise do documento de suporte.</p> <p>Recalculo: Verificação do rigor matemático do lançamento/do registo.</p>	<p>A sociedade BETA, SGPS S.A., comprou as ações da sociedade ALFA, S.A., no ano de 2007, mas não as pagou, ficando os acionistas com um crédito na sociedade. Posteriormente, no ano de 2009, a sociedade OMEGA S.A., adquiriu as ações da BETA SGPS S.A., sendo que, no mesmo momento, pagou o montante em dívida da sociedade BETA SGPS, S.A. aos antigos acionistas da ALFA S.A., no entanto, as dívidas de médio e longo prazo mantiveram-se pois o movimento acima descrito foi efetuado por contrapartida de um empréstimo da sociedade OMEGA S.A à sociedade BETA SGPS, S.A..</p>

**Quadro 25** – Testes, procedimentos e conclusões: sociedade BETA, SGPS, S.A.

**Fonte:** Elaboração própria

#### 6.2.2.1.1.2. Sociedade OMEGA, S.A.

Com base na declaração anual de informação contabilística e fiscal enviada pela sociedade OMEGA, S.A. à administração fiscal, foi efetuada uma análise aos saldos das várias rubricas que compõem o balanço e a demonstração dos resultados, não tendo sido possível, analisar quaisquer variações, isto porque a sociedade OMEGA S.A. foi constituída em 2 de janeiro de 2009, tendo sido incorporada nesse mesmo ano pela sociedade ALFA, S.A.. Daquele estudo destacam-se algumas rubricas com valores muito elevados, conforme se pode verificar pela análise do Quadro 26, que a seguir se apresenta.

Rúbricas	2009
Investimentos Financeiros	18.000.000,00
Depósitos bancários e caixa	10.000,00
Capital	1.000.000,00
Resultado líquido do exercício	5.000,00
Dívidas a terceiros: Médio e longo prazo	16.000.000,00
Prestações Serviços	500.000,00
Fornecim. e serviços externos	80.000,00
Impostos	5.000,00
Custos com o pessoal	10.000,00
Custos e perdas financeiros	400.000,00

**Quadro 26** – Procedimentos analíticos efetuados na sociedade OMEGA S.A.

**Fonte:** Elaboração própria

A análise às principais rubricas constantes das DF da sociedade OMEGA, S.A, permitiu ao inspetor constatar que quer os investimentos financeiros quer as dívidas a terceiros de médio e longo prazo, bem como os custos e perdas financeiras apresentam valores elevados.

Após os procedimentos realizados o inspetor vai iniciar a avaliação preliminar e definir os procedimentos iniciais a realizar, com vista à definição do plano de auditoria e à sua posterior execução, conforme se expõe no Quadro 27 que a seguir se apresenta.

Passos	Avaliação preliminar e procedimentos iniciais	Conclusão
a.1)	Verificar a existência de dívidas fiscais, através da consulta do Sistema de Execuções Fiscais.	Não tinha quaisquer dívidas.
a.2)	Solicitar a extração do ficheiro SAFT, e verificar a existência ou não de erro e solicitar a certidão permanente.	A efetuar na primeira visita à empresa.

**Quadro 27** – Procedimentos analíticos e procedimentos iniciais efetuados na sociedade OMEGA, S.A.

**Fonte:** Elaboração Própria

Após a avaliação preliminar e a realização dos procedimentos iniciais estão reunidas as condições para a definição do programa de trabalho para cada área contabilística e fiscal,

no sentido de identificar os procedimentos a realizar de forma a operacionalizar e a verificar as áreas consideradas de risco, bem como, determinar o tipo de testes a realizar, conforme se descreve no Quadro 28 que se segue.

Área contabilística e fiscal	Programa de trabalho
Investimentos Financeiros	Selecionar a conta de investimentos financeiros. Extrair extrato contabilístico da mesma. Verificar os elementos que constituem a conta. Verificar a origem do saldo. Selecionar e analisar os respetivos documentos de suporte. Aferir da existência de impacto a nível fiscal.
Dívidas a terceiros de médio e longo prazo	Selecionar a conta de dívidas a terceiros de médio e longo prazo. Extrair extrato contabilístico da mesma. Verificar as subcontas que constituem a conta geral. Verificar quais os documentos que originaram o saldo da conta. Solicitar, caso existam, cópia dos contratos de financiamento. Selecionar e analisar os respetivos documentos de suporte. Aferir da realidade da operação. Aferir da existência de impacto a nível fiscal.
Custos e Perdas Financeiras	Selecionar a rubrica de custos e perdas financeiras. Analisar as subcontas. Extrair extrato contabilístico das mesmas. Verificar os elementos que constituem as contas e analisar os documentos de suporte. Aferir da existência de impacto a nível fiscal.

**Quadro 28** – Definição do programa de trabalho na sociedade OMEGA, S.A.

**Fonte:** Elaboração própria

No tocante à execução do plano de auditoria vão ser aplicados os procedimentos de auditoria e vão ser realizados os testes substantivos em relação às áreas contabilísticas e fiscais selecionadas, conforme se evidencia no Quadro 29 que se segue.

Rubricas	Testes e procedimentos efetuados	Conclusões
Investimentos Financeiros	<p>Os constantes do programa de trabalho: testes substantivos de pormenor das transações e dos saldos.</p> <p><i>Vouching</i>: partir da conta corrente para a análise do documento de suporte.</p> <p>Indagação: questionar a administração ou o Técnico Oficial de Contas sobre a razão de um saldo tão elevado. Recalculo – Verificação do rigor matemático do lançamento/do registo.</p>	<p>Esta rubrica reflete duas operações:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aquisição das ações da sociedade BETA SGPS, S.A. por €4.000.000,00.</li> <li>- Empréstimo a empresa do grupo (sociedade BETA SGPS, S.A.), no montante de €14.000.000,00.</li> </ul>
Dívidas de médio e longo prazo	<p>Os constantes do programa de trabalho: testes substantivos de pormenor das transações e dos saldos.</p> <p><i>Vouching</i>: partir da conta corrente para a análise do documento de suporte.</p> <p>Recalculo – Verificação do rigor matemático do lançamento/do registo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- As dívidas de médio e longo prazo respeitam a um contrato de médio e longo prazo celebrado com uma instituição financeira em 2 de fevereiro de 2009, no montante de €16.000.000,00.</li> <li>- Destes €16.000.000,00, uma parte, €14.000.000,00, serviu para emprestar à sociedade BETA SGPS S.A., para esta amortizar a sua dívida junto dos antigos acionistas da sociedade ALFA, S.A., isto é, serviu para pagar as ações da sociedade ALFA, S.A.</li> </ul>
Custos e Perdas Financeiras	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os constantes do programa de trabalho: testes substantivos de pormenor das transações e dos saldos.</li> <li>- <i>Vouching</i>: partir da conta corrente para a análise do documento de suporte.</li> <li>- Recalculo: Verificação do rigor matemático do lançamento/do registo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Da análise aos documentos de suporte e ao respetivo saldo da conta, constatou que os custos financeiros resultam de encargos com o contrato de financiamento de médio e longo prazo, celebrado em 2 de fevereiro de 2009.</li> <li>- Tem consequências fiscais no tocante à indispensabilidade dos custos nos termos do art. 23.º do CIRC.</li> </ul>

**Quadro 29** – Testes, procedimentos e conclusões efetuados na sociedade OMEGA, S.A.

**Fonte:** Elaboração própria

### 6.3. O Relato

O relatório de inspeção tributária está normalizado, sendo composto por várias partes, e, no caso em análise, as mais relevantes, são a descrição dos factos e fundamentos.

O inspetor no decurso da sua análise deve carrear para o processo todos os elementos de prova que considere relevantes, quer para os papéis de trabalho quer para a elaboração do próprio projeto e relatório de inspeção.

Tal como referem Canedo *et al.* (2009), tanto o projeto como o relatório de inspeção, devem estar devidamente fundamentados, com base nas provas que o inspetor foi recolhendo durante a fase do planeamento e da execução. Os fundamentos do projeto ou



relatório devem ser redigidos com lógica e com sequência (primeiro a descrição do facto tributário e posteriormente a descrição do enquadramento legal).

Com a aplicação do plano de auditoria apresentado e com a sua execução, as conclusões a relatar pelo inspetor serão de certa forma transversais às sociedades ALFA, S.A., BETA SGPS, S.A. e OMEGA, S.A.

O inspetor, após a reunião de todas as provas recolhidas, da sua avaliação e juízo (sempre com base no princípio da legalidade), concluiu os factos que a seguir se descrevem.

Verifica-se uma relação de interdependência entre os vários atos ou negócios praticados, constatando a existência de uma montagem jurídica com uma finalidade puramente económica e fiscal.

Através da montagem de uma operação de fusão inversa, a sociedade KAPA, SGPS, S.A. passou a deter 100% da sociedade ALFA, S.A., sem que para tal tenha despendido o montante de €16.000.000,00, isto porque a sociedade ALFA SA ao incorporar a sociedade OMEGA, S.A (sociedade veiculo que serviu para contrair o empréstimo), incorporou os seus ativos e passivos, transportando para o seu passivo um empréstimo bancário no montante de €16.000.000,00, cujos encargos e amortização deverão ser suportados por si.

Por sua vez, a sociedade ALFA, SA, ao passar a suportar custos/gastos financeiros de um empréstimo contraído para a sua própria aquisição, diminuiu drasticamente os resultados contabilísticos e fiscais que vinha a apresentar.

A vantagem fiscal e a equivalência económica obtida no caso em análise prende-se com o facto de a sociedade KAPA, SGPS S.A. ter transferido para a sociedade ALFA, S.A. a responsabilidade do pagamento e de amortização de um empréstimo contraído junto da Banca, para a sua própria aquisição, na medida em que, caso fosse a sociedade KAPA, SGPS a contrair o empréstimo, aqueles encargos financeiros suportados com a aquisição das partes sociais da sociedade ALFA, S.A., como seriam detidos por período não inferior a um ano, não concorreriam para a formação do seu lucro tributável, de acordo com o disposto no EBF.

Após a aquisição, e de modo a reduzir, de forma abusiva, o lucro tributável da sociedade ALFA, SA, a sociedade KAPA, SGPS, S.A., transferiu para a sociedade ALFA, S.A., a dedução dos encargos financeiros incorridos com o financiamento da sociedade OMEGA, SA, através de fusão.

No negócio normal, existindo o interesse por parte da sociedade KAPA, SGPS SA em adquirir a sociedade ALFA, S.A., ao não dispor de meios financeiros para tal, deveria ela própria ter recorrido à banca, incorrendo desta forma em encargos financeiros, os quais não seriam dedutíveis fiscalmente, nos termos do n.º 2 e n.º 3 do art. 32.º do EBF, sendo que, ela própria teria de libertar meios financeiros para poder amortizar aquele empréstimo.

O conjunto dos atos e negócios que foram efetivamente realizados tiveram como finalidade exclusiva, substituir uma operação não dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável (encargos financeiros suportados com o financiamento) por outra, a transferência para a sociedade ALFA SA da dedução dos encargos financeiros incorridos com o financiamento da sociedade OMEGA, SA, através de uma fusão inversa, a qual não goza do regime de neutralidade fiscal previsto no art. 74.º e seguintes do CIRC.

A venda das ações da sociedade ALFA S.A. pelos acionistas originários à sociedade BETA, SGPS S.A., com elevados ganhos, só aconteceu, porque as mais valias decorrentes da alienação daquelas ações não foram tributadas por força da exclusão de tributação prevista no n.º 2 do art. 10.º do CIRS (já revogado pelo art. 2.º da Lei n.º 15/2010, de 26 de julho). Como o valor da alienação daquelas ações foi sobreavaliado, uma vez que a mais-valia está excluída de tributação, gerou um crédito a favor dos acionistas originários na sociedade adquirente, que vai sendo amortizado à medida que os rendimentos afluem à sociedade BETA SGPS, S.A., sem que, portanto, haja qualquer tributação, na esfera do originário alienante.

A distribuição de reservas, da sociedade ALFA, S.A. para a sociedade BETA, SGPS, S.A., serviu para amortizar o crédito a favor dos acionistas originários da ALFA, S.A. Naquela distribuição, também não houve qualquer incidência de imposto por força do art. 51.º do CIRC (eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos).

A sociedade KAPA, SGPS, S.A. constituiu a sociedade OMEGA, S.A. com um único objetivo, a sociedade OMEGA endividar-se junto da banca para pagar a compra das ações da sociedade ALFA S.A. e, após fusão, transferir os encargos financeiros para a entidade incorporante (sociedade ALFA, S.A.).

Com o conjunto daquelas operações, a sociedade ALFA, S.A., a única entidade operacional, acaba por suportar os custos financeiros com um financiamento, que não respeita à atividade normal que desenvolve e que serviu para pagar a compra das suas próprias ações.

Esta situação, só foi possível graças à montagem de um esquema de planeamento fiscal, que consistiu numa série de operações, as quais tiveram como objetivo encapotar e contornar a clareza da operação que pretendiam realizar, que seria a de pagar aos acionistas originários da ALFA, S.A. a compra das ações daquela, sendo no final, a própria sociedade ALFA, S.A. a gerar fundos para o seu pagamento ao longo dos tempos, através de financiamento contraído pela sociedade OMEGA, S.A. junto das entidades bancárias, o qual vai ser pago pela sociedade ALFA, S.A, por força da operação de fusão inversa.

Para terminar, o caso prático apresentado vai de encontro a um dos esquemas comunicados à Administração Fiscal, ao abrigo do Decreto - Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro, o esquema D11.

De facto, a essência do caso prático apresentado resume-se a uma operação de parqueamento de operações financeiras, através da criação de uma empresa veículo, de forma a contornar as limitações impostas às SGPS, pelo n.º 2 do art. 32.º do EBF, relativamente à não dedutibilidade dos encargos financeiros, e ainda, aos encargos de financiamento suportados pela própria entidade adquirida.



## 7. Conclusões

O planeamento fiscal é uma área que tem vindo a ser alvo de maior atenção em Portugal nos últimos anos. Contudo, a distinção entre planeamento fiscal (*tax planning*) e planeamento fiscal abusivo (*tax avoidance*) é ténue, pois esbate com o direito do contribuinte à liberdade de escolha, de acordo com as opções que o legislador coloca à sua disposição.

O planeamento fiscal ou gestão fiscal é incentivado e pretendido pelo legislador, nomeadamente através da figura dos benefícios fiscais, das exclusões tributárias e das alternativas fiscais.

A evasão fiscal *contra legem* ou *tax evasion* corresponde à prática de atos ilícitos com o objetivo de pagar menos ou não pagar impostos (crimes, contraordenações fiscais e a evasão fiscal não penal).

O planeamento fiscal abusivo, elisão fiscal ou evasão fiscal *extra legem* equivale à prática de atos jurídicos diferentes dos que estão previstos nas normas de incidência, evitando o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocando uma relação mais favorável ao contribuinte, a qual não é de todo pretendida pelo legislador.

Com vista à reação ao abuso de direito por parte dos contribuintes, isto é, à prática de planeamento fiscal abusivo, o legislador desenvolveu mecanismos de auto proteção: as normas específicas e setoriais anti abuso que procuram limitar a prática da utilização artificiosa de forma jurídicas para conseguir uma redução ou eliminação da tributação; o dever de comunicação, informação e esclarecimentos à administração fiscal previsto no Decreto – Lei n.º 29/2008 de 25 fevereiro e a CGAA prevista no n.º 2 do art. 38. da LGT.

De acordo com os dados revelados pelo Relatório de Atividades Desenvolvidas, Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2010, do Ministério das Finanças e Administração Pública, foram comunicados, pelo promotor ou pelo utilizador, desde 25 de Maio de 2008 até 31 de Dezembro de 2010, oitenta e sete (87) esquemas.

A auditoria tributária é uma atividade desenvolvida pela administração fiscal através dos seus inspetores tributários, com o objetivo de confirmar o conteúdo das declarações fiscais, procurando verificar se o resultado tributável apurado pelo contribuinte corresponde à sua situação tributária real e se os impostos devidos foram efetivamente entregues.

Nesta dissertação procurou-se demonstrar o papel determinante que a auditoria tributária assume na deteção da prática de esquemas de planeamento fiscal abusivo pelos contribuintes.

Para o efeito, apresentou-se um caso prático, baseado em factos reais, que envolveu quatro sociedades diferentes: ALFA, S.A., BETA SGPS, S.A., OMEGA S.A. e KAPA SGPS, S.A..

Este caso teve origem numa seleção interna, com base numa grelha de risco, e que atendeu também ao volume de negócios. Da amostra resultante, foram identificados vários contribuintes para procedimento de inspeção interna, nomeadamente a sociedade ALFA, S.A..

Um dos esquemas detetados no caso prático apresentado encontra-se divulgado, ao abrigo do Decreto – Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro, no portal das finanças e corresponde ao esquema D11, porquanto, foi detetada uma operação de parqueamento de operações financeiras, através da criação de uma empresa veículo, de forma a contornar as limitações impostas às SGPS pelo n.º 2 do art. 32.º do EBF, relativamente à não dedutibilidade dos encargos financeiros, e ainda, aos encargos de financiamento suportados pela própria entidade adquirida.

Pode-se também concluir que a utilização adequada de procedimentos analíticos e o correto planeamento e execução da auditoria, permitiu a deteção da utilização abusiva de esquemas de planeamento fiscal. Nestes casos assistimos às denominadas “*step by step transactions*”<sup>43</sup>, pois envolveram uma sucessão de negócios, que embora ocorram em momentos temporais diferentes, e com entidades diferentes, tiveram como objetivo comum a obtenção de vantagens fiscais. Neste tipo de operações, fiscalmente, o inspetor deve visualizá-las como uma única transação de forma a aferir a vantagem fiscal.

Para terminar, a auditoria tributária na deteção de esquemas de planeamento fiscal apenas é eficaz se o seu planeamento for realizado de uma forma correta, utilizando a filosofia “*step by step*”, porquanto, só quando o planeamento e execução da auditoria envolve todas as entidades é possível identificar a utilização daqueles esquemas.

Futuramente, somos da opinião que a elaboração de um manual de auditoria tributária adaptado a entidades que utilizem esquemas de planeamento fiscal será fundamental porque proporcionará à inspeção tributária uma linha condutora na realização daquele tipo de auditorias. A existência de metodologias de apoio permitirá no futuro melhorar a

---

<sup>43</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 04255/10 de 15 de fevereiro 2011

deteção atempada do esquema, a sua organização, o planeamento e a execução da auditoria com o conseqüente aumento da eficiência e eficácia da inspeção tributária.

É nossa convicção que o manual a elaborar deverá identificar os diferentes esquemas de planeamento fiscal abusivo e deve identificar metodologias de apoio à auditoria tributária aplicada a cada um dos esquemas detetados.





## 8. Referências Bibliográficas

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 04255/10 de 15 de fevereiro 2011

Attie, William (1998). Auditoria Conceitos e Aplicações. Atlas. 3.ª Edição.

Canedo, João; Guedes, Olga; Monteiro, Ana (2009). Manual de Auditoria Tributária.

Carvalho, João Filipe Pacheco (2005). O regime procedimental de aplicação das normas anti abuso. Revista Fiscalidade 23. julho-setembro. Edição do Instituto Superior de Gestão.

CIMT. Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro.

CIRC. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de Novembro.

CIRS. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de Novembro.

Costa, Carlos Batista (2010). Auditoria Financeira Teoria & Prática. Rei dos Livros. 9ª Edição.

Courinha, Gustavo Lopes (2004). A Cláusula Geral Anti Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão. Almedina.

CPPT. Código do Procedimento e do Processo Tributário aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433 /99 de 26 de Outubro.

CRP (2005). Constituição da República Portuguesa. Republicada pela Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de agosto.

CSC. Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262 /86 de 2 de Setembro.

Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República. 1.ª Série. N.º 39.

Despacho n.º 11873/2009, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Esclarecimentos sobre o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro. Diário da República Série II. N.º 95.

DRA 300 (1999). Diretriz de Revisão/Auditoria. Planeamento. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Guimarães (1998), Auditoria Fiscal, Revista de Contabilidade e Comércio n.º 217, fevereiro, [http://www.infocontab.com.pt/download/AuditoriaFiscal\\_25.pdf](http://www.infocontab.com.pt/download/AuditoriaFiscal_25.pdf) (consulta em 28/8/2012).

ISA 200. International Standard on Auditing 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

ISA 300. International Standard on Auditing 300. Planning an Audit of Financial Statements. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

ISA 315. International Standard on Auditing 315. Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Assembleia da República. Diário da República. Série I-A 3º Suplemento N.º299.

Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro. Orçamento do Estado para 2007. Diário da República.1.ª Série.N.º 249.

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro. Lei das Finanças Locais. Diário da República. 1ª Série N.º10. Revoga a Lei n.º 42/98 de 6 de agosto.

Lei n.º 15/2010, de 26 de julho. Assembleia da República. Diário da República. 1ª Série N.º143.

Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro. Orçamento do Estado para 2012. Diário da República.1.ª Série.N.º 250.

Leirião, Patricia Menezes (2012). A cláusula geral anti abuso e o seu procedimento de aplicação. Vida Económica.

LGT. Lei Geral Tributária aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro.

Lourenço, J.C.(2000). A Auditoria fiscal. Lisboa. Visilis Editora. 2.ª Edição

Nabais, José Casalta (2010), Liberdade de gestão fiscal das empresas. Fiscalidade 44. Outubro – dezembro. Edição do Instituto Superior de Gestão.

Nunes, Gonçalo N.C.A. Avelãs (2000). A cláusula geral anti abuso de direito em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da lei geral tributária: à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal. Fiscalidade 3. Julho. Edição do Instituto Superior de Gestão.

Pereira, M.H. de Freitas (2009). Fiscalidade. Almedina. 3ª Edição.

Pinto, J.A. Pinheiro (2010). Planeamento Fiscal e Normas Anti abuso, Planeamento e Evasão Fiscal. Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. Vida Económica.

Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014. outubro 2011. Ministério das Finanças.

Portaria n.º 321- A/2007 de 26 de março. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República.1.ª Série.N.º 60.

Portaria n.º1192/2009 de 08/10. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República.1.ª Série.N.º 195.

Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro. Ministério das Finanças. Diário da República.1.ª Série.N.º 214.

Processo n.º 1204/2001 – XV do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) de 19/5/2004. Fusão Inversa, a incorporante é totalmente detida pela incorporada. Enquadramento no regime de neutralidade fiscal. Ficha Doutrinária. Ministério das Finanças.

RCPIT. Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de dezembro.

Relatório de Atividades Desenvolvidas, Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2010. Ministério das Finanças e Administração Pública.

Relatório de Atividades Desenvolvidas, Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2011. Ministério das Finanças e Administração Pública.

RGIT. Regime Geral das Infrações Tributárias aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

Sanches, J.L. Saldanha (2006). Os limites do planeamento fiscal no direito português. Coimbra Editora.

Sanches, J.L. Saldanha (2009). As duas constituições – nos dez anos de cláusula geral anti abuso. Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal. Diogo Leite (Ed). Estudos de Direito Fiscal. Coimbra Editora.

Santos, António Carlos (2009). Fiscalidade 38, Revista de Direito e Gestão Fiscal. Abril -junho 2009. Edição do Instituto Superior de Gestão.

Silva, Amândio Fernandes (2008). O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal. Revista TOC 104, novembro.

Silva, José Manuel (1992). Auditoria Fiscal (I)- Auditoria Financeira e Auditoria Fiscal. Fiscália n.º 3/4 de maio /agosto.

Teixeira, Manuela Duro (2009). Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – algumas notas. Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal. Diogo Leite (Ed). Estudos de Direito Fiscal. Coimbra Editora.