



**GIULYANA CRISTINA
FERRER**

**EVASÃO FISCAL – EFICÁCIA E IMPORTÂNCIA DAS
MEDIDAS ANTIABUSO**



**GIULYANA CRISTINA
FERRER**

**EVASÃO FISCAL – EFICÁCIA E IMPORTÂNCIA DAS
MEDIDAS ANTIABUSO**

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 do Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

o júri

presidente

Prof. Dr. João Francisco Carvalho de Sousa
professor adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

vogal - Arguente

Prof. Dr. Luís Filipe Marinho Lima Santos
professor coordenador do Instituto Politécnico de Leiria – Escola Superior de Turismo e Tecnologia do mar

vogal - Orientador

Prof. Dr. Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz
professor adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Começo por agradecer à Universidade de Aveiro pelo excelente acolhimento quer a nível pedagógico, quer a nível profissional e pessoal.

Ao Exmo. Senhor Professor Sérgio Ravara Cruz que teve a bondade de aceitar a orientação da presente dissertação de mestrado, por todo o seu profundo saber e experiência transmitidos, bem como por toda a pronta disponibilidade revelada.

À minha família, pelo incentivo e dedicação, em especial à minha mãe pelo incansável apoio e confiança.

Sendo difícil mencionar tantos nomes gostaria de dirigir os meus sinceros agradecimentos a todos os meus amigos pelo carinho e paciência com que me acompanharam nesta etapa da minha vida.

palavras-chave

Evasão fiscal, Elisão fiscal, Planeamento fiscal, medidas antiabuso.

resumo

O objeto da presente dissertação de mestrado prende-se com as medidas antiabuso existentes no sistema fiscal português, concretamente no IRC, com o objetivo de avaliar a sua importância e eficácia no combate à fraude e evasão fiscal.

O estudo é composto pelo posicionamento de Portugal quanto à evasão fiscal, a apresentação de conceitos desta temática e a apreciação dos esforços praticados pelo Estado no combate à evasão.

Com base na análise documental e o recurso a entrevistas, concluímos que o sistema fiscal apresenta um conjunto de medidas antiabuso em sede de IRC fundamentais no combate à fraude e à evasão fiscal, sendo em parte, responsáveis pelo decréscimo da taxa de evasão fiscal em Portugal. Por outro lado, existem aspetos que merecem especial atenção dos Estados, nomeadamente os culturais, e a necessidade de um cruzamento de dados internacional cada vez maior.

keywords

Tax evasion, tax avoidance, tax planning, anti-abuse rules.

abstract

The object of the present dissertation, focus on the anti-abuse rules in the existing system tax Portuguese, with the objective of evaluating its importance and effectiveness in combating fraud and tax evasion. The study is related to positioning of Portugal Regarding tax evasion, a presentation of the concepts on this theme and Assessment of the efforts committed by the Government to fight tax evasion. With base on documentary analysis and the use of interviews, we conclude that the Fiscal System presents a set of measures anti abuse of tax income fundamental on the fight against fiscal fraud and tax evasion, partly responsible for the decrease of tax evasion rate in Portugal. On the other hand, there are aspects that deserve special attention from the Government, in particular the Cultural aspects, and an increasing need to cross data internationally.

ÍNDICE

Índice de gráficos	III
Índice de quadros	III
Índice de figuras	III
Introdução	1
1- Apresentação do tema	1
2- Relevância do tema	2
3- Organização dos capítulos	3
Capítulo I – Enquadramento teórico	5
1. Resenha histórica	5
1.1. Sistema fiscal português	6
1.2. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas	9
2. Opções fiscais	12
2.1. Tax planing	13
2.2. Tax avoidance	14
2.3. Tax evasion	15
2.3.1. Evasão internacional	17
2.3.2. Combate às práticas fiscais prejudiciais a nível internacional	20
3. Revisão de literatura	20
3.1. Medidas de combate à evasão fiscal	21
3.2. Fatores que influenciam o incumprimento fiscal	22
Capítulo II – combate a evasão fiscal	25
1. Enquadramento da evasão fiscal em portugal	25
1.1. Resultado do combate à evasão fiscal até 2015	30
1.2. Plano estratégico 2015-2017	35
2. Medidas antiabuso	37
2.1. Cláusula geral	38
2.2. Medidas específicas em sede de irc	42
2.2.1. Artigo 4.º – extensão da obrigação de imposto	43
2.2.2. Artigo 8.º n.º 6 – período de tributação	44
2.2.3. Artigo 23.ºa - encargos não dedutíveis para efeitos fiscais	45
2.2.4. Artigo 48.º - reinvestimento dos valores de realização	47
2.2.5. Artigo 50.º-a rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial	48

2.2.6.	Artigo 51.º - eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos	49
2.2.7.	Artigo 52.º - dedução de prejuízos fiscais	50
2.2.8.	Artigo 63.º - preços de transferência	53
2.2.9.	Artigo 64.º - correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis	57
2.2.10.	Artigo 66.º - imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	58
2.2.11.	Artigo 67.º - limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento	60
2.2.12.	Artigo 88.º - tributação autónoma.....	62
2.2.13.	Artigo 92.º - resultado da liquidação.....	63
2.2.14.	Artigo 123.º - obrigações contabilísticas das empresas	66
Capítulo III – Estudo empírico		69
1.	Problema e objetivos do estudo	69
2.	Metodologias de investigação	70
2.1.	Seleção e caracterização da amostra.....	71
2.2.	Processo de recolha de dados.....	73
2.3.	Modelo de análise dos dados	73
3.	Apresentação e interpretação dos resultados	74
3.1.	Bloco i – contexto português	74
3.2.	Bloco ii- medidas antiabuso	76
3.3.	Bloco iii - propostas	78
3.4.	Bloco iv- avaliação	80
Considerações finais		81
1-	Principais conclusões	81
2-	Contribuições do estudo	87
3-	Limitações e dificuldades do estudo.....	87
4-	Propostas para estudos futuros.....	88
Referências bibliográficas		89
Apêndice I – pedido de colaboração para entrevista.....		95
Apêndice II - guião das entrevistas		97
Apêndice III - transcrição da entrevista a df1		99
Apêndice IV – grelha de análise de conteúdo das entrevistas		103

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Receitas fiscais do Estado	10
Gráfico 2 – Receita recebida de impostos diretos	10
Gráfico 3 - Evolução da taxa geral de IRC	11
Gráfico 4 - Processos instaurados por tipo de crime em 2011	32
Gráfico 5 - Processos instaurados por tipo de contraordenações em 2015	32
Gráfico 6- Total de Imposto detetado em Falta (valores em M€)	33
Gráfico 7 - Declarações de IRC - recebidas e em falta	33
Gráfico 8 - Correções à matéria coletável em M€	34
Gráfico 9 - Notas de cobrança	34
Gráfico 10 - Programas certificados pela AT	67

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Tamanho e desenvolvimento da taxa de evasão (em % do PIB)	25
Quadro 2 - Propostas de medidas do Plano Estratégico para 2015-2017	36
Quadro 3 - Número de esquemas comunicados	41
Quadro 4 - Tipologia de esquema de planeamento fiscal comunicados à autoridade tributária	42
Quadro 5 - Número de declaração por tipo de SP	44
Quadro 6 - Correções fiscais referente ao artigo 23.ºA (nr de declarações)	46
Quadro 7 – Correções fiscais referente ao artigo 48.º (nr declarações)	48
Quadro 8 - Número de declarações por tipo de resultado	52
Quadro 9 - Controlo das divergências dos prejuízos fiscais	53
Quadro 10 – Correções fiscais referente ao artigo 63.º	55
Quadro 11 - Situação dos APPT	55
Quadro 12 - Caraterísticas dos APPT	56
Quadro 13 - Correções do VPT	58
Quadro 14 – Correções fiscais no âmbito do artigo 66.º	59
Quadro 15 – Correções fiscais do limite à dedutibilidade de gastos de financiamento	61
Quadro 16 - Taxas das Tributação Autónomas	62
Quadro 17 - TA no cálculo do imposto	63
Quadro 18 - Resultado da liquidação no cálculo do imposto	65
Quadro 19 - Controlo dos benefícios fiscais	65
Quadro 20 - Amostra das entrevistas	72

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Organização Dos Capítulos:	3
Figura 2 - Posição da Carga Fiscal na UE28 (em % do PIB)	8
Figura 3 - Classificação dos conceitos	12
Figura 4 -Economia Paralela em Portugal segundo vários autores	28
Figura 5 - Esquematização dos conceitos	29
Figura 6 - Esquema das Infrações Tributárias	31

ABREVIATURAS

AT – Autoridade tributária

ATI – Acordos sobre Troca de Informação

APPT - Acordo Prévio de Preços de Transferência

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

C.C – Contabilistas Certificados

CRP - Constituição da República Portuguesa

CGAA – Cláusula Geral Antiabuso

CPPT - Código do Procedimento e do Processo Tributário

CINM - Centro internacional de Negócios da Madeira

CDT - Convenções para evitar a Dupla Tributação

CEAA - Cláusulas Específicas Antiabuso

CFC - Controlled Foreign Companies

DGO/MEF – Direção geral do Orçamento

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

ENR - Economia Não Registada

EM - Estados Membros

FMI - Fundo Monetário Internacional

GAFI - Grupo de ação financeira Internacional

G8 - Grupo dos Oito

IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

IRC – Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

IMT - Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation

LGT – Lei Geral tributária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OEGF - Observatório de Economia e Gestão de Fraude

OLAF - Organismo Europeu de Luta Antifraude

OMC - Organização Mundial do Comércio

PIB - Produto interno bruto

RGIT - Regime geral das infrações tributárias

SICBEF - Sistema Informático de Controlo de Benefícios Fiscais

SP – Sujeito Passivo

UE - União Europeia

ZFM - Zona franca da madeira

INTRODUÇÃO

1- APRESENTAÇÃO DO TEMA

No âmbito do Mestrado de Contabilidade ramo Fiscalidade, promovido pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, optámos por abordar um tema que consideramos relevante para o Estado Português, para o mundo empresarial, para aqueles que lidam profissionalmente com questões fiscais, bem como para qualquer cidadão interessado no assunto, dado ser um problema que afeta a todos.

A nossa escolha recaiu sobre a evasão fiscal, na vertente da identificação das medidas de combate e a sua avaliação em sede de IRC, pretendendo responder à questão seguinte: “Estarão as medidas antiabuso implementadas em sede de IRC a ser úteis no combate à evasão fiscal?”. Atendendo ao problema formulado definimos os objetivos seguintes:

1. Analisar as medidas existentes antiabuso em sede de IRC;
2. Aferir sobre o desempenho das medidas implementadas no combate à evasão e fraude fiscal no âmbito empresarial.

Para o efeito, focámo-nos no âmbito do IRC, devido ao seu peso na receita de imposto para Portugal e sobre o qual se têm vindo a verificar um grande número de esquemas evasivos segundo o Governo de Portugal 2010-2011, (cerca de 90% da receita do Estado provém de impostos¹), sendo que o incumprimento da obrigação trará dificuldades para que este consiga cumprir com os seus deveres.

A nível empresarial a poupança fiscal é uma persistente preocupação dos gestores das empresas, uma vez que uma política fiscal vantajosa pode tornar uma empresa mais competitiva. Infelizmente, muitas empresas, voluntariamente ou não, praticam certos atos considerados ilícito pelo Estado.

As técnicas utilizadas para contornar o sistema fiscal têm sido inúmeras. Com base no estabelecido pelo decreto-lei n.º 29/2008, já foram comunicadas 13 tipologias de esquemas e, por isso, os ornamentos jurídicos, nomeadamente em Portugal, procuram combater a evasão e a fraude fiscal, implementando medidas e planos estratégicos preventivos. Nesse sentido, tem-se assistido ao incremento da fiscalização e controlo dos contribuintes, do sistema de penalidades, multas e das taxas de tributação, bem como de convenções e acordos de carácter internacional.

¹ Disponível para consulta em: <http://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+de+impostos+em+percentagem+da+receita+efectiva+do+Estado-2772>. Último acesso em 02-09-2016.

2- RELEVÂNCIA DO TEMA

Estamos certos de que a evasão fiscal não é um tema recente nem estará próxima do fim, prejudicando não só o Estado, mas todos os cidadãos. Nesta vertente consideramos importante efetuar um estudo que se debruce sobre as medidas antiabuso, em sede do CIRC, e avaliar a sua eficácia ao longo dos anos.

Portugal apresenta uma taxa de evasão fiscal muito elevada, comparativamente com a média da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), chegando a 2% do PIB (Produto Interno Bruto), apesar de ter vindo a diminuir nos últimos anos (Buehn e Schneider, 2012).

Após a grande crise mundial de 2008, cada vez mais se luta contra esta problemática. Portugal implementou vários tipos de medidas, unilaterais, bilaterais e multilaterais, e juntamente com os órgãos internacionais tem incrementado a troca de informação, facilitando o combate da evasão internacional.

A prática de atos evasivos pode ter como origem vários fatores e muitos estudos (Allingham, 1972; Torgler, 2006; Tsakumis, 2007; McGee, 2009; Jackson & Milliron, 2002; Richardson, 2006 e Chau & Leung, 2009) recaem sobre esta temática, em que pretendem analisar o que leva os contribuintes (tanto singulares como coletivos) a terem atitudes evasivas. Esses fatores enquadram-se, essencialmente, nos âmbitos económico, psicológico, sociológico e político. Sendo o mais comum a injustiça sentida pelos contribuintes no que respeita à sua “tax morale” – motivação para cumprir com os seus deveres, devido a carga fiscal elevada, e a educação fiscal, que não é trabalhada nos cidadãos por parte do Governo.

Assim sendo, de modo a complementar a literatura existente, o objetivo do presente estudo é analisar as medidas de combate, no âmbito empresaria, à fraude e evasão fiscal, avaliando particularmente os resultados quantitativos facultados pela AT (Autoridade Tributária) e pelo Governo de Portugal. Desta forma, pretende-se aferir o contributo das medidas antiabuso estabelecidas no CIRC no combate à fraude e evasão fiscal.

Para atingirmos estes objetivos, inicialmente será feita uma abordagem das medidas antiabuso existentes, analisando a cláusula geral e as normas específicas previstas no CIRC, apresentando simultaneamente, dados que nos indicam a sua evolução. Esta informação será complementada com a recolha de opiniões de diversas personalidades, que pela atividade que desenvolvem ou desenvolveram, posição que ocupam ou ocuparam, tenham conhecimento do tema em causa, irá permitir que possamos desenvolver intuitivamente uma ideia, sobre a eficácia dessas medidas implementadas.

3- ORGANIZAÇÃO DOS CAPÍTULOS

A presente dissertação encontra-se disposta, para além da introdução e das considerações finais, em três capítulos. O primeiro capítulo representa o enquadramento teórico do tema, sendo os dois últimos relativos ao estudo empírico, como podemos observar na figura 1.

FIGURA 1 - ORGANIZAÇÃO DOS CAPÍTULOS:

Capítulo I Enquadramento Teórico	Capítulo II Combate à Evasão Fiscal	Capítulo III Estudo Empírico
<ul style="list-style-type: none">• Resenha histórica;• Opções fiscais;• Revisão da literatura.	<ul style="list-style-type: none">• Enquadramento da evasão fiscal em Portugal;• Medidas antiabuso.	<ul style="list-style-type: none">• Problema e objetivos do estudo;• Metodologias de investigação;• Apresentação e interpretação dos resultados.

FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA.

Assim, no capítulo I efetuamos uma breve resenha histórica dos impostos, abordando o sistema fiscal português e, nomeadamente, o IRC. As opções fiscais são apresentadas de maneira a que o leitor possa estar familiarizado com os conceitos e, por isso, apresentamos as noções básicas ao longo do estudo. Ainda neste capítulo abordamos alguns estudos realizados sobre esta temática.

O capítulo II consiste no enquadramento da evasão fiscal em Portugal, com enfoque na análise de algumas medidas antiabuso existentes em sede de IRC, quantificando o resultado dessas medidas com os dados disponíveis nas estatísticas fornecidas pela AT e pelo Governo de Portugal.

Por fim, no capítulo III, em consequência do estudo realizado nos capítulos anteriores, selecionámos um conjunto de personalidades da área da contabilidade e fiscalidade que responderam a 11 perguntas, com o intuito de complementar a informação e poder ajudarem a responder ao problema do nosso estudo: “estarão as medidas antiabuso implementadas em sede de IRC a ser úteis no combate à evasão fiscal?”.

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Neste primeiro capítulo, será feita uma breve resenha histórica dos impostos, abordando o sistema fiscal português, nomeadamente, o IRC e, por fim, uma abordagem dos estudos realizados sobre esta temática.

1. RESENHA HISTÓRICA

“Há de ser, porém, que no tempo as colheitas dareis a quinta parte ao Faraó, e quatro partes serão vossas, para semente do campo, e para o vosso mantimento e dos que estão nas vossas casas, e para o mantimento de vossos filhinhos” (Gênesis, capítulo 47, versículo 24).

Segundo Miranda (2013), os seres humanos, enquanto seres sociais, tenderam desde os primeiros tempos a organizar-se através de estruturas mais ou menos hierarquizadas, visando o cumprimento dos seus objetivos individuais e coletivos.

Estas estruturas, que de início representavam pequenos conjuntos de indivíduos, começaram a ganhar organização e dimensão, obrigando à criação de entidades, cuja função passava por assegurar o seu funcionamento. Criando assim, a necessidade de angariar recursos para assegurar as funções dessas sociedades.

Não há data concreta da origem desta arrecadação de impostos, porém, existe ao longo da história vários indícios da existência do conceito de “imposto”. Como, por exemplo, na idade média, onde os camponeses e agricultores entregavam parte da colheita e os artesões alguns de seus trabalhos aos reis e príncipes, e, em troca, o governante da comunidade garantia-lhes segurança e estradas para o transporte.

Hoje, o conceito de imposto continua na mesma linha de pensamento, sendo definido como “prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos” (Ribeiro, 2010 p. 258).

Podemos resumir o conceito de imposto como sendo de acordo com Holmes, “aquilo que se paga para se ter uma sociedade civilizada” (*as cited in Andrade, 2014, p.18*), onde os cidadãos têm direitos e deveres iguais (artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa - CRP; artigo 5.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - LGT).

Atualmente o pagamento de impostos é visto, por vezes, como algo que apenas vem diminuir o rendimento disponível do contribuinte (Pinto, 2013) e, de acordo com Hoppe (2014)², muitas vezes, os serviços disponibilizados pelo Estado não são considerados pela população de boa qualidade, surgindo assim algumas opiniões divergentes sobre o papel do Estado ao longo dos anos, como por exemplo, a célebre máxima «*laissez faire, laissez passer*» (*invisible hand*). Seguindo esta linha de pensamento, para Moreira, “aceitar o facto básico de que o homem só vive em sociedade não implica reconhecer que necessariamente tem de viver numa sociedade política nem que o Estado é a sociedade política necessária” (2012, p.19).

O conceito de sistema fiscal é tradicionalmente usado para designar, “o conjunto dos impostos existentes num certo espaço, reportando-se, sobretudo, ao domínio normativo, ou seja, à legislação fiscal existente” (Pereira, 2007 p.61-62). O sistema fiscal é essencial na estrutura de qualquer país e a sua formação não foi “um processo simples nem se produziu ao mesmo tempo em toda a parte, mostrando-se lenta e espinhosa” (Vasques, 2009, p.10).

Atualmente, no sistema fiscal português existem três grandes categorias de impostos contempladas no artigo 104.º da CRP: (i) tributação sobre o rendimento; (ii) tributação do património; e (iii) tributação do consumo.

1.1. SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

O Sistema fiscal português tem como premissa principal “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” (artigoº 103.º n.º 1 da CRP).

O artigo 5.º da LGT ainda complementa:

“1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”

²Disponível para consulta em:
<http://www.mises.org.br/Article.aspx?id=1795>. Último acesso em 16-09-2016.

Para que o Estado possa cumprir essas necessidades financeiras é obrigado a financiar-se através de receitas públicas, que são obtidas principalmente através de impostos, de empréstimos, taxas, multas e coimas.

Das receitas anteriormente mencionadas, a mais importante é o imposto, sendo este a principal fonte de receita. De acordo com a DGO/MEF (Direção Geral do Orçamento), em 2014, 89,8% da receita efetiva do Estado proveio de impostos³. Atente-se que, em 1972, essa percentagem estava nos 77,3% e tem vindo a verificar-se um aumento ao longo dos anos.

Os impostos variam de país para país, e Portugal ao estar inserido numa economia globalizada, nomeadamente na União Europeia (UE), onde existe uma livre circulação de bens e serviços, a competitividade fiscal tem sido um fator cada vez mais importante. Por um lado, os países tendem a querer atrair investimentos estrangeiros e por outro, proporcionar a fixação de empresas nacionais no seu território, de modo a gerar emprego, alocar capital, e contribuir/desenvolver a economia.

Um inquérito no âmbito do Observatório da Competitividade Fiscal revela uma perceção mais positiva das empresas face às alterações implementadas no sistema fiscal Português (Deloitte, 2015). Em 2015, a percentagem de inquiridos a considerarem o sistema fiscal português ineficaz desceu de 78% para 54%, comparativamente com o ano anterior. Os inquiridos consideram o sistema “complexo, mas eficaz”, e cerca de 71% das empresas inquiridas, consideram que o sistema fiscal português deveria “promover uma maior estabilidade da lei fiscal”, por forma a tornar-se mais competitivo.

A instabilidade fiscal que se tem vivido, particularmente em Portugal, segundo Gomes (2008), provoca aos contribuintes empresariais, uma maior insegurança na sua decisão, expectativas alteradas, dificuldades acrescidas, custo acrescido do cálculo do imposto e interpretações incorretas da lei.

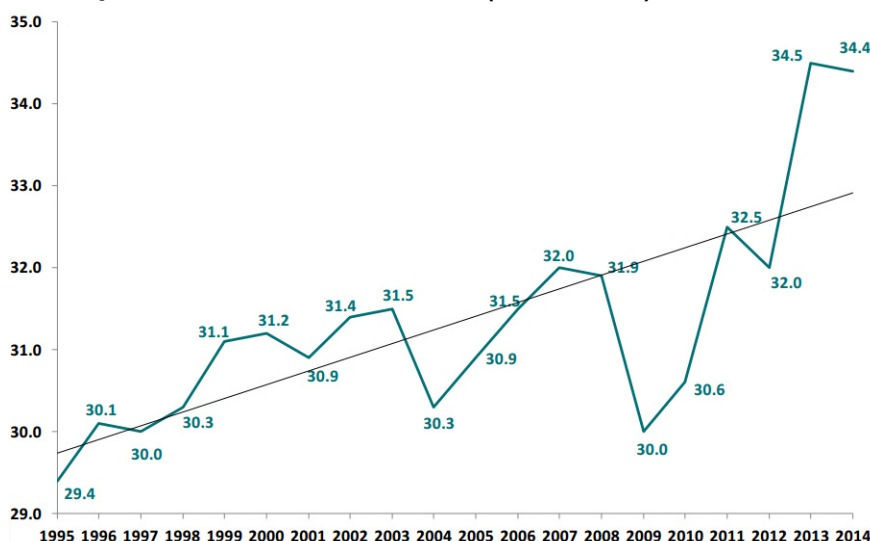
A carga fiscal, como veremos mais a frente, é um dos fatores que influenciam nas decisões dos contribuintes e através da nossa vivência pessoal, podemos afirmar que uma carga fiscal elevada sobre as empresas é outro grande motivo que leva um país a não ser alvo de escolha pelos investidores.

A figura 1, apresenta a evolução da carga fiscal verificada em Portugal entre 1995-2014. Esta aumentou 2% de 2012 a 2013 e em 2014 mostra uma ligeira descida relativamente o

³ Disponível para consulta em:
<http://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+de+impostos+em+percentagem+da+receita+efectiva+do+Estado-2772> Último acesso em 02-09-2016.

ano anterior de 0,10% com um valor de 34,4% do PIB. Com este aumento da carga fiscal, as receitas fiscais com o IRC diminuíram cerca de 11% (INE, 2015).

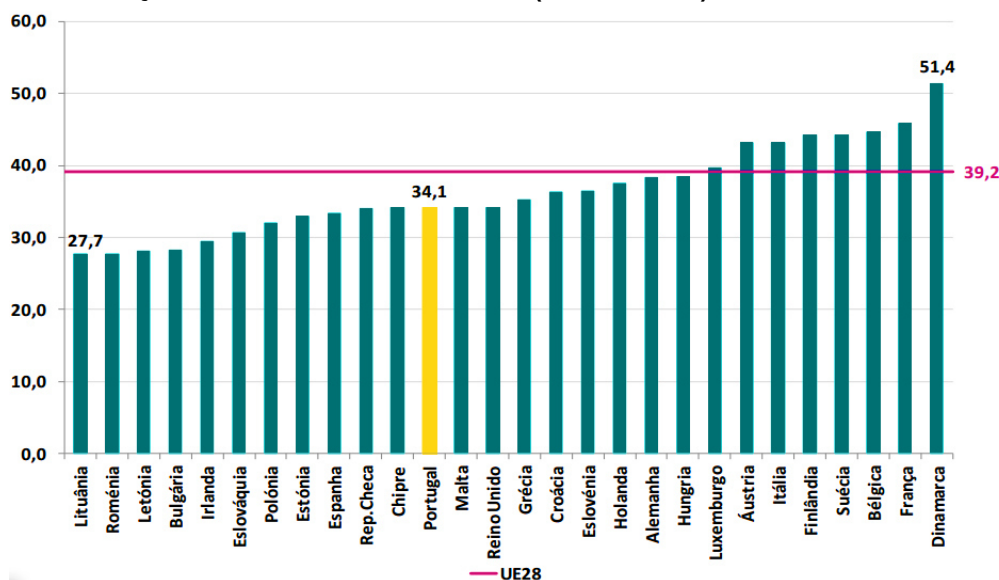
FIGURA 1 - EVOLUÇÃO DA CARGA FISCAL 1995-2014 (EM % DO PIB)



FONTE – INE - ESTATÍSTICAS DAS RECEITAS FISCAIS MAIO/2015

Comparando com os outros países da UE28, verifica-se que Portugal continuou a apresentar uma carga fiscal (34,1%)⁴ inferior à média da UE28, que se cifrou em 39,2%, como está exposto na figura 2.

FIGURA 2 - POSIÇÃO DA CARGA FISCAL NA UE28 (EM % DO PIB)



FONTE – INE - ESTATÍSTICAS DAS RECEITAS FISCAIS MAIO/2015

⁴ Os dados da figura 2, retirados do Eurostat sobre receitas fiscais, não consideram os impostos recebidos pelas Instituições da União Europeia (essencialmente, direitos aduaneiros, direitos agrícolas de importação e impostos sobre o rendimento). Utilizando este conceito, a carga fiscal em Portugal foi 34,1%, o que compara com 34,4% se for incluída a receita daqueles impostos (INE, 2015).

A carga fiscal de um país, não é o único fator problemático para os negócios, concorrendo para isso, a ineficiência da burocracia da administração pública (PWC, 2016). As empresas portuguesas despendem, cerca de 275 horas por ano para o pagamento de impostos, um valor superior à média de 185 horas por ano para os países da OCDE (PwC, 2016).

Uma vez que em Portugal existe uma carga fiscal elevada e despende-se muito tempo para o cumprimento fiscal, podemos facilmente entender, que estes dois fatores prejudicam a nossa competitividade, levando ao descontentamento por parte de empresas nacionais, levando a que escolham países que ofereçam melhores condições.

1.2. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

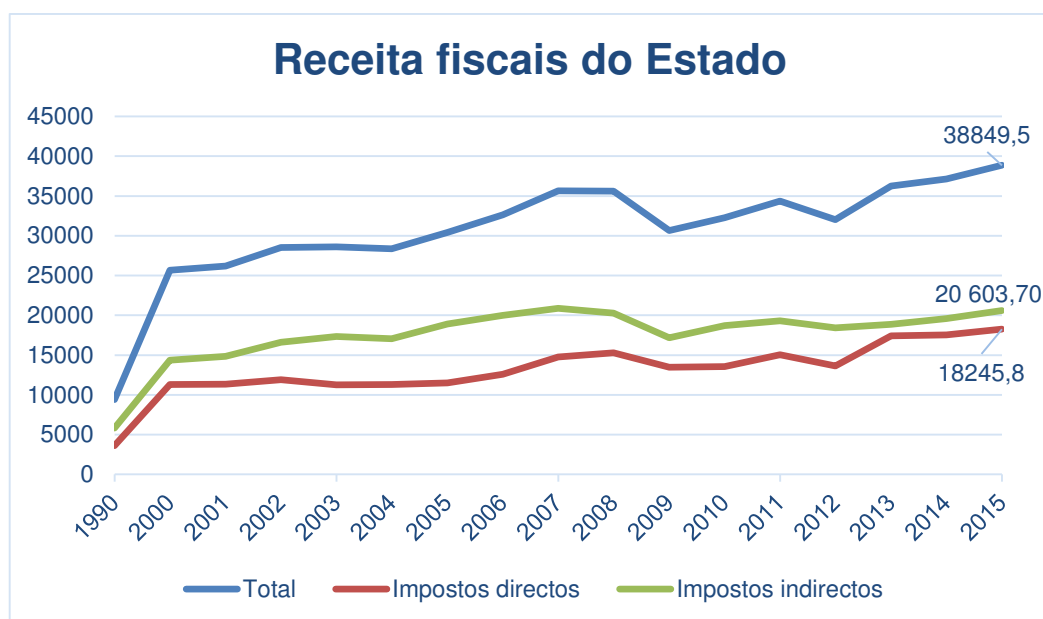
O código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (CIRC), aprovado pelo decreto-lei n.º 442-B/88 de 30 de novembro, entrou, em vigor a 1 de janeiro de 1989 no âmbito da reforma fiscal do rendimento e veio substituir, entre outros, a contribuição industrial e o imposto complementar.

De acordo com o artigo 1.º no CIRC, o IRC incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.

De acordo com o critério estabelecido, pelo decreto-lei n.º 26/2002 de 14 de fevereiro (classificação económica das receitas públicas), os impostos diretos são os que incidem sobre o rendimento ou sobre o património e indiretos aqueles que incidem sobre o consumo. O IRC é, então, caracterizado como imposto direto, estadual, periódico e proporcional (Silva, 2010).

De acordo com o gráfico 1, as receitas fiscais em 2015 ascenderam a 38.849,5M€, maioritariamente provindas de impostos indiretos (20.603,7M€) e o restante, 18.245,8M€ proveniente de impostos diretos. Não obstante, realçamos que a discrepância do peso entre dos impostos indiretos e diretos é reduzida, contribuindo ambos, quase na mesma proporção para a receita fiscal do Estado.

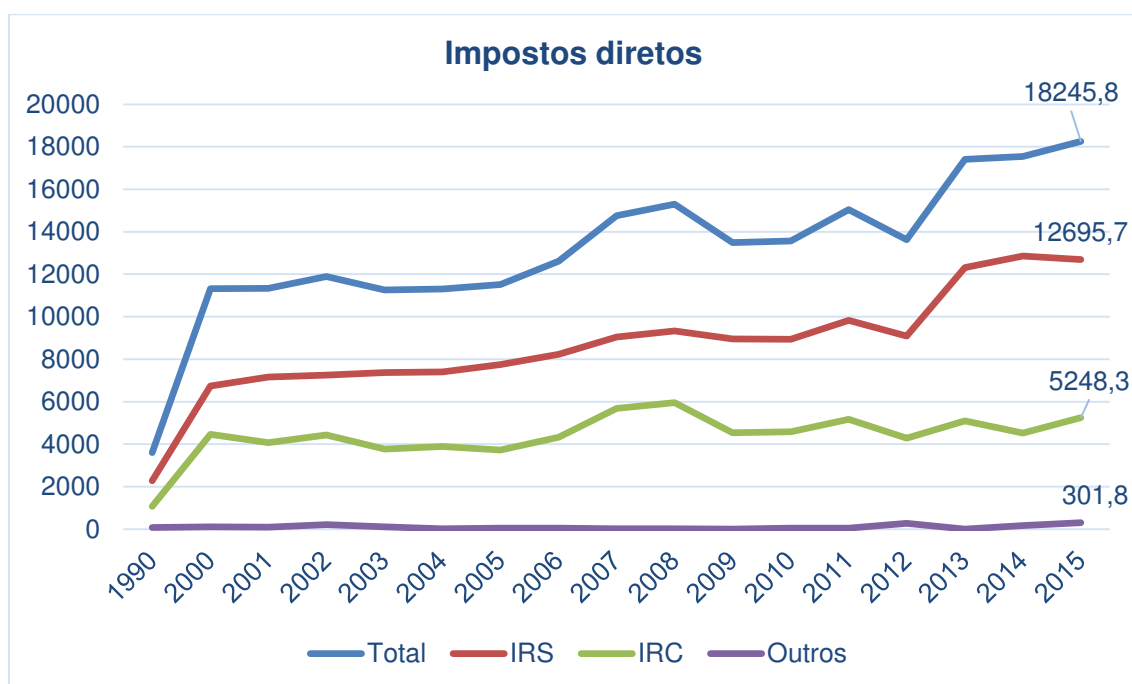
GRÁFICO 1 - RECEITAS FISCAIS DO ESTADO



FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA. DADOS RETIRADOS DA DGO/MF, PORDATA, 2015

No gráfico 2, o valor dos impostos directos apresenta-se dividido entre imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), e outros impostos directos, sendo o IRC, responsável por 5.248,3M€ de receita fiscal.

GRÁFICO 2 – RECEITA RECEBIDA DE IMPOSTOS DIRETOS

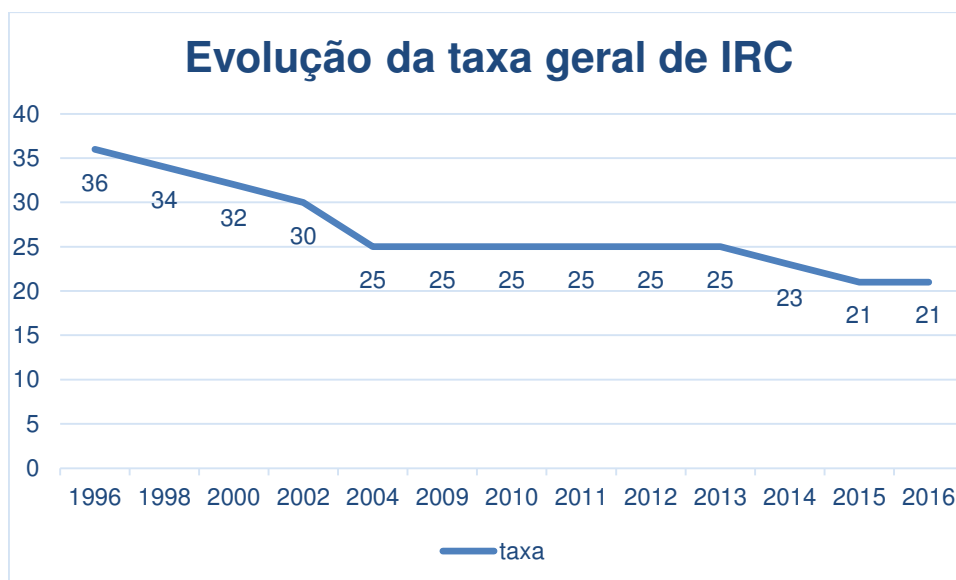


FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA. DADOS RETIRADOS DA DGO/MF, PORDATA, 2015

Cerca de 67,7% desses valores recibos de IRC, é garantido por apenas 2,1% das empresas portuguesas, cujo volume de negócios ultrapassa os 5M€ (Orçamento de Estado, 2012), mostrando consistência com a economia portuguesa, que é composta maioritariamente de pequenas e medias empresas.

Desde a sua criação, o IRC tem vindo a sofrer alterações de modo a adaptar o normativo fiscal à realidade económica portuguesa. O gráfico 3 evidencia as numerosas alterações que a taxa de IRC sofreu. Esta tem vindo a diminuir de forma gradual chegando a 21% em 2015 e 2016. Essa redução teve como objetivo primordial para a atração de investimento (nacional e estrangeiro), a criação de emprego e a dinamização da atividade económica.

GRÁFICO 3 - EVOLUÇÃO DA TAXA GERAL DE IRC



FONTE: ADAPTADO DE MAGALHÃES (2013).

De acordo com a Comissão Europeia (2015), Portugal apresenta uma taxa de IRC acima da média dos países da EU, e no sentido de dar às empresas uma oportunidade de reduzir a sua carga fiscal, o Estado deu a liberdade a que estas possam o fazer de forma legal, a partir da utilização do instrumento “planeamento fiscal”.

2. OPÇÕES FISCAIS

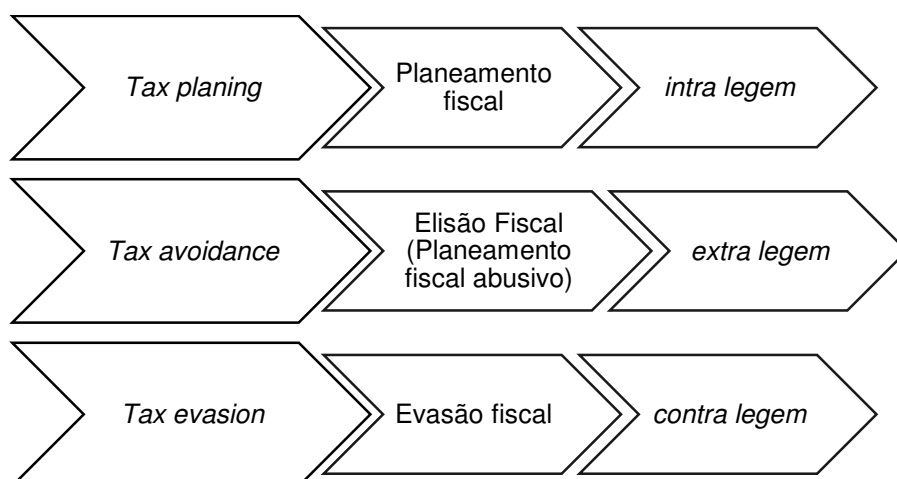
Num contexto de crise económica, de escassez de crédito e de resgate internacional, como o que se tem vivido em Portugal, tendem a agravar-se duas tendências antagónicas. Em primeiro lugar, o Estado necessita de arrecadar cada vez mais receita fiscal e, por isso, tende a aumentar de forma sucessiva e generalizada os impostos. Em segundo lugar, os contribuintes que enfrentam maiores dificuldades económicas e financeiras, procuram reduzir ou mitigar a carga fiscal sobre as suas atividades e os seus rendimentos de forma a assegurar os meios indispensáveis para fazer face às suas necessidades.

Assim, a pressão fiscal vivida por parte dos contribuintes é cada vez maior, agravando-se ainda mais num ambiente de instabilidade financeira, em que devido a inúmeros fatores a população tende a tentar reduzir a carga fiscal.

A redução da carga fiscal poderá ser feita de forma lícita ou de forma ilícita. Deste modo, é importante fazer a distinção entre alguns conceitos que são muito usados e, por vezes, até confundidos.

Iremos seguir uma classificação que é geralmente aceite pela maioria da doutrina (Nunes, 2000), identificando três tipos de situações, como mostra a figura 3:

FIGURA 3 - CLASSIFICAÇÃO DOS CONCEITOS



FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA

2.1. TAX PLANING

Uma vez que reduzir os encargos com os impostos é um assunto que interessa a qualquer contribuinte, estes têm a possibilidade de o fazer de forma legal através do planeamento fiscal. Tal figura consiste num comportamento que poderá ser tomado por parte dos contribuintes, e que se destinam a diminuir o imposto a pagar, dentro dos limites legais existentes, com base o princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica, estabelecido no artigo 61.º n.º 1 da CRP.

Portanto, trata-se de atos de poupança fiscal, de gestão fiscal ou de engenharia fiscal, designados na terminologia inglesa de “*tax planning*” (Pereira, 2009), a qual reflete a forma de escolher a via fiscalmente menos onerosa, designadamente de acordo com o tipo de entidade(s) envolvida(s), do tipo de proveito ou de custo, da localização e do período em causa.

Neste âmbito, o SP age de acordo com a lei – “*secundum legem*” - não tendo por intenção violar, direta ou indiretamente qualquer normal legal (Campos e Campos 2000).

Santos (2009, p. 64), define *tax planning* como “(...) os atos e negócios que conduzem a uma economia fiscal *intra legem*”. Esta noção 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.

O acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15 de fevereiro de 2012⁵, apresenta o conceito de planeamento e exemplifica algumas opções existentes no ornamento português:

“Procura-se a minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como sejam os benefícios fiscais e as alternativas fiscais (decisão de tributação separada, ou conjunta, em sede de uniões de facto no Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares – IRS; a opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada para a determinação do lucro tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas – IRC; a opção, ou não, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades em IRC) pelo que, dentro dos limites da lei e

⁵ Disponível para consulta em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument> Último acesso em 14-08-2016.

do direito, o sujeito passivo (SP) pode escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite da sua pretensão minimizadora a fraude à lei”.

De maneira a complementar o descrito no acórdão acima, listamos algumas formas para fazer a minimização da carga fiscal legalmente, como:

- Operações desenvolvidas no estrangeiro, pela via de estabelecimentos estáveis (sucursal) ou de filiais;
- Preços de transferência;
- Formas de financiamento (aumentos de capital, suprimentos, empréstimos);
- Regime de tributação de certas operações especiais: regime especial de tributação dos grupos de sociedades;
- Fusões/Cisões/Entrada de Ativos/Permuta de Participações Sociais;
- Reinvestimento das mais-valias (IRS e IRC);
- Escolha do método e taxas de depreciação/amortização;
- Benefícios fiscais contemplados no CIRC, código do IRS e estatuto dos benefícios fiscais (EBF);
- Incentivos fiscais ao investimento;
- (Tipo de) Reavaliações;
- Incentivos fiscais aos gastos de investigação e desenvolvimento.

É importante destacar que, mesmo com a existência de diversas formas lícitas como indicámos, em certos casos o planeamento fiscal é utilizado de forma abusiva, estando-se, assim, perante o termo – *Tax avoidance*.

De acordo com Courinha (2014), a identificação da utilização de um planeamento fiscal de forma abusiva é muito difícil, uma vez que se traduz na prática de atos lícitos, mas cujo resultado não é aceite pela ordem jurídica, porque vai de contrário aos princípios que fundamentam o nosso sistema fiscal, dificultando o seu combate.

2.2. TAX AVOIDANCE

Tax avoidance (do anglo-saxónico), também chamada de elisão fiscal ou evitação fiscal (Nunes, 2000), ou muitas vezes conhecido como planeamento fiscal abusivo (Courinha, 2004), traduz-se na redução dos encargos tributários por meios legais. Esta terminologia é frequentemente usada em sentido pejorativo: “é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoas ou empresariais,

aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário” (IBFD - *International Bureau of Fiscal Documentation*)⁶.

O planeamento fiscal abusivo é definido de acordo com Oliveira (2012), 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, mas ainda assim, tal conduta não é desejada pelo legislador, por ter um objetivo oposto aos valores que o estruturam.

Nem sempre é facilmente identificável a distinção das situações de planeamento fiscal lícito ou ilícito. Há efetivamente atuações do contribuinte que do ponto de vista da sua legalidade podem levantar dúvidas. Estas dúvidas surgem essencialmente pela subjetividade na interpretação dos conceitos previstos nas normas fiscais. Conforme refere Antunes (2014, p. 39): “aqui é que reside, como é sabido, o busílis da questão, nos tempos que correm. Determinar em que consistem ou o que exigem exatamente as leis aplicáveis pode estar rodeado de maior ou menor incerteza”.

2.3. TAX EVASION

“(...) Quando existe um imposto, o homem justo pagará mais, e o desonesto pagará menos, para o mesmo montante de rendimento” (Platão, as cited in Antunes, 2005, p.19).

O conceito *tax evasion* resulta da prática de atos ilícitos. “Toda a poupança fiscal realizada através de atos proibidos por lei corresponde à evasão fiscal ilícita, igualmente designada por evasão fiscal fraudulenta ou “*tax evasion*” segundo a doutrina anglo-saxónica” (Amorim, 2007, p. 17).

Como refere Silva (2008), o planeamento fiscal abusivo (ou elisivo) não se confunde com a evasão fiscal, na medida em que esta última respeita à redução da carga fiscal conseguida mediante atos ilícitos, tais como as faturas falsas e a falsificação da contabilidade.

Todavia, a definição de evasão fiscal não é unânime, e vários autores dão o seu contributo. Alguns deles distinguem e abrangem os conceitos de maneira diferente, como apresentamos de seguida.

⁶ Disponível para consulta em:
<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> Último acesso em 17-09-2016.

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

Para Nabais (2005), na evasão fiscal está expressa, tanto a evasão lícita como a ilícita (enquanto abuso do direito ao planeamento).

Por outro lado, Miranda considera a evasão fiscal como sendo:

“O planeamento fiscal ilegítimo, deixando de fora todo o planeamento legítimo que se funda em normas de isenção ou redução de imposto. A evasão fiscal abrange tanto a evasão fiscal “contra legem” ou fraude fiscal, as evasões fiscais “in fraudem legem” ou fraude à lei fiscal ou ainda o “tax avoidance”, sendo esta também designada por elisão por ação” (2013, p.7).

A dificuldade conceptual está bem expressa. Nota-se uma certa tendência para alguns autores qualificarem a evasão como sendo toda a forma de diminuir os impostos, e surge, em algumas opiniões um novo termo, a “fraude fiscal”.

Martínez (2000, p. 333 e seguintes) e Machado e Costa (2009, p. 364) defendem que a fraude fiscal pode ser utilizada em dois sentidos:

“(i) Em sentido amplo ou fraude fiscal, lato sensu, ou seja, qualquer comportamento ilícito dos contribuintes que visa fugir aos impostos. Assim, esta consiste na quebra, na violação, de toda e qualquer norma. Por exemplo: ocultar os bens ou valores colocando-os em nome de um familiar para obter uma poupança fiscal; falsificação dos valores ou documentos; simulação; alienação, ocultação, oneração de património (atos de frustração de créditos); obtenção indevida de benefícios fiscais, ou seja, comportamentos desviantes, ilícitos que visam obter uma poupança fiscal.

(ii) Fraude fiscal em sentido restrito, stricto sensu, ou seja, é um ilícito típico criminal previsto ordenamento jurídico português e punidos nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, que prevê o crime de fraude fiscal, nomeadamente no artigo 103.º e 104.º RGIT.”

Não existindo na legislação fiscal portuguesa uma distinção entre evasão e fraude fiscal, e havendo grande variação terminológica, na presente dissertação tomámos a opção de utilizar o termo evasão fiscal em sentido amplo, abrangendo, por isso, a fraude fiscal.

É importante referir que o incumprimento fiscal de que estamos a falar (evasão fiscal) pode ser voluntário ou involuntário. Tal como McKerchar (2007) (as cited in Pinto, Cruz e

Abrunheiro, 2014) e a OCDE (2008) (as cited in Pinto, Cruz e Abrunheiro, 2014) indicam que o incumprimento fiscal involuntário pode resultar do erro de interpretação da lei, do desconhecimento da lei, do descuido e imprudência da administração de documentos, ou mesmo da incapacidade legítima para pagar uma dívida fiscal. Ou seja, resulta da prática não premeditada de um ato que é contrário ou omissivo à lei (Pinto, Cruz e Abrunheiro, 2014). De qualquer maneira, voluntário ou involuntário, não deixa de ser uma prática gravosa e constitui, como tal, uma contraordenação fiscal.

De acordo com Leitão (1993), a nível internacional as implicações são ainda mais graves, na medida em que se repercutem seriamente na balança de transações com o exterior, e falseiam a concorrência internacional e os movimentos de capitais.

2.3.1. Evasão Internacional

Vários fatores como a tecnologia, a facilidade de comunicação e transportes, a livre circulação de bens nos países da UE e, eventualmente, acordos entre Estados, podem influenciar a internacionalização das empresas.

Por sua vez os Estados tiveram que se adaptar e tornarem-se atrativos para que as empresas aí se estabelecessem. Muitas vezes para atrair esses investimentos, diminuem os impostos de tal forma, que concorrem “deslealmente” com aqueles que, devido à sua característica económica, não conseguem fazer face às suas despesas com uma diminuição da receita, proveniente dos impostos das empresas.

As empresas tendencialmente irão preferir alocar os seus rendimentos nesses Estados que oferecem uma carga fiscal mais baixa, e, por vezes, para reduzir ainda mais essa carga, utilizam métodos artificiosos e ilegais para o fazer. Uma das principais formas de evasão fiscal internacional é a utilização dos paraísos fiscais ou países com regime claramente mais favorável.

Considera-se regime claramente mais favorável, quando de acordo com o n.º 5 do artigo 66.º do CIRC:

“a) O território de residência para pessoa singular ou coletiva deve constar da lista aprovada por portaria do Ministério das Finanças (Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, atualizada pela Portaria 292/2011, de 8 de novembro).

b) Não haja o imposto equivalente ao nosso CIRS ou CIRC, mesmo que não conste daquela listagem.

c) Mesmo que haja um imposto análogo ao nosso CIRS ou CIRC, o imposto pago seja menor 60% daquele que pagaria no ordenamento português”.

De acordo com o economista Gabriel Zucman, a utilização dos paraísos representa 8,6 bilhões de dólares em *offshores*⁷ (Anjos, 2016), sendo Portugal o país que apresenta o valor mais elevado da Europa, com 37,1% da riqueza em paraísos fiscais. A Grécia está em segundo lugar, com 25,8% do PIB, seguido da Irlanda com 19,5% e da França 18,1%. A Alemanha e o Reino Unido apresentam valores de, respetivamente, 15,5% e 17,1%.

Por sua vez, o conceito de paraíso fiscal está longe de um consenso. Laurent Leservoisier, no seu livro *“Os paraísos fiscais”*, mostra essa realidade, quando escreveu que “há tantas definições de paraísos fiscais quantos paraísos fiscais existem” (as cited in Silva, 2012, p.9). Deste modo, várias são as definições de paraíso fiscal constantes na literatura sobre a matéria.

Segundo a OCDE (1987) “o conceito de paraíso fiscal tem um carácter de tal modo relativo que não teria alguma utilidade consagrar esforços para o tentar definir”. Por isso, a OCDE (1988) apresentou um relatório no qual o seu objetivo foi apresentar critérios destinados à identificação de paraísos fiscais e países simplesmente com regimes fiscais preferenciais, sendo estes:

“a) Tributação muito baixa ou mesmo inexistente. Este fator é necessário, mas não é suficiente para a qualificação como paraíso fiscal, sendo suficiente no caso do país se oferecer como um local onde os não residentes se podem evadir à tributação do país de residência;

b) Falta de troca efetiva de informações relevantes com outros países;

c) Falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas, derivada, nomeadamente da não publicação das regras do regime ou do acesso de uma forma restrita;

d) Ausência de atividades económicas substanciais, traduzida na falta de imposição de que a atividade económica desenvolvida seja relevante, o que resulta no atracção de investimentos por motivos estritamente fiscais”.

Inicialmente os paraísos fiscais foram criados com o intuito de apoiar alguns países, como o território das Bahamas, que sofrem de condições climáticas adversas, que poderão

⁷ De acordo com Veiga (2013), em linguagem corrente, é chamado *offshores* às contas bancárias e empresas abertas em paraísos fiscais.

provocar grandes e graves estragos. Assim, este território “precisa” ser um paraíso fiscal, visto que é a única forma de atrair algum investimento (Silva, 2012).

Em Portugal, não existe nenhum paraíso fiscal. No entanto, persiste, desde final dos anos 80, como um instrumento fundamental da política de desenvolvimento da Região Autónoma da Madeira, imprescindível para fazer face às notórias e persistentes dificuldades estruturais de natureza económica e social de uma pequena ilha ultraperiférica, agravadas pelos problemas do relevo e do clima e pela dependência económica em relação a um número restrito de produtos. Por conseguinte, foi criado o centro internacional de negócios da madeira (CINM), também conhecido como zona franca da Madeira (ZFM), onde dispõe de uma tributação muito baixa, para as empresas licenciadas a operar nesta zona (Martins, 2011).

De acordo com a AT, em 2009, 2.435 num total de 2.678 empresas que entregaram o modelo 22 em 2009 na ZFM, não possuíam um único trabalhador. A ZFM é vista como um assunto polémico entre os autores, e alguns defenderem que deveria ser considerada como um paraíso fiscal e que tem vindo a ser utilizada de maneira corrupta (Martins, 2011).

A ZFM, não consta na lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada pela OCDE e não é, igualmente, considerada *offshore*, pela comissão europeia. Esta zona é referida no Grupo de Ação Financeira Internacional da OCDE (GAFI) como jurisdição ou regime fiscal que não apresenta risco significativo de utilização para fins de lavagem de dinheiro ou de branqueamento de capitais, pelo que também não é considerada um paraíso fiscal de acordo com esse organismo.

O facto de haver tantas opiniões e discordância sobre os paraísos fiscais, justifica-se por essas jurisdições, terem implicações negativas na economia, e serem utilizadas muitas vezes, de forma evasiva, chocando com o princípio da concorrência leal entre os Estados, podendo ser vistos como, “uma porta aberta para a evasão e fraude fiscal devido às suas características” (Tavares, 2011). De acordo com

Resumidamente, de acordo Veiga (2013), a globalização, o crescimento do comércio internacional e o seu domínio pelas grandes empresas multinacionais vieram facilitar o desenvolvimento de mecanismos fraudulentos complexos que dificultam a sua deteção, nomeadamente a utilização de países com taxas mais reduzidas. Com efeito, resulta uma erosão da base fiscal.

2.3.2. Combate às práticas fiscais prejudiciais a nível internacional

“O combate à fraude, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo é um objetivo comum à maioria dos Estados do mundo, os quais ao longo dos anos têm tentado compatibilizar as atuações e congregar os esforços no sentido de criar um espaço em que o fator tributação possa servir para a concorrência fiscal internacional, mas em que as atuações sejam lícitas, legítimas e ocorram dentro de determinados limites” (Sousa, 2012, p.2).

Entidades como a OCDE, a UE, o FMI (Fundo Monetário Internacional), a OMC (Organização Mundial do Comércio) e o G8 (Grupo dos Oito), têm-se debruçado sobre a regulação e o combate às práticas prejudiciais do fenómeno da concorrência fiscal. De acordo com Teixeira (2009), o fenómeno da concorrência fiscal prejudicial tem vindo a ser analisado, nomeadamente, o uso de paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais.

A recomendação do Conselho da OCDE, com base no Relatório elaborado em 1998, tem como objetivo o combate às práticas fiscais prejudiciais, no que respeita à sua natureza, esta recomendação é um mero compromisso de natureza política, sem força vinculativa, à semelhança do Código de Conduta, uma espécie de *“gentlemen’s agreement”*, que não afeta os direitos e as obrigações dos EM (estados membros), nem as respetivas competências, e os da Comunidade, mas que não significa, necessariamente, que o compromisso assumido não possa ser respeitado.

O Código de Conduta consagra dois compromissos basilares por parte dos EM. Por um lado, estes comprometem-se a informarem reciprocamente das medidas vigentes ou futuras potencialmente prejudiciais nos termos do Código, consagrando uma cláusula de *“standstill”*, compromisso de não introduzir novas medidas fiscais suscetíveis de virem a ser consideradas prejudiciais à luz dos critérios do Código de Conduta. Por outro lado, consagra uma cláusula de desmantelamento (*“roll over”*), que vincula os EM a reanalisar as disposições existentes e as práticas em vigor, nos termos do Código. Alterando-as, sempre que necessário, de forma a eliminar, o mais rapidamente possível, quaisquer medidas fiscais qualificadas como prejudiciais.

3. REVISÃO DE LITERATURA

De maneira a posicionar o nosso estudo relativamente a outros que recaem sobre a evasão fiscal, separamos os mesmos em duas partes. Na primeira escolhemos estudos no âmbito das medidas antiabuso de combate à evasão fiscal. No segundo, selecionámos investigações relacionadas com as motivações que levam à prática desses atos.

3.1. MEDIDAS DE COMBATE À EVASÃO FISCAL

A fraude e evasão fiscal conduzem à uma diminuição das receitas fiscais de tal forma que constitui um obstáculo à evolução do país (Miranda, 2013). Desta maneira, as medidas de combate à evasão fiscal, têm vindo a ser objeto de estudo ao longo dos anos, devido à complexidade do tema e às constantes mudanças na legislação.

Miranda (2013), focou-se na análise da fraude e evasão fiscal, quanto à sua natureza e aos meios para o seu combate. O autor concluiu que a AT tem vindo a implementar medidas eficazes no combate à fraude e evasão fiscais e, apesar de fundamental, só poderá ter sucesso se esta estiver sustentada numa legislação robusta, numa maior educação fiscal e numa ação penal eficaz.

Por outro lado, vários autores prenderam-se pela exposição e interpretação de algumas medidas de combate à evasão. Por exemplo, Amorim (2006) apresentou algumas medidas mais comuns de luta contra à evasão fiscal e vários dispositivos de combate a nível interno e internacional, de maneira a mostrar que a administração fiscal não está propriamente desarmada para fazer face às situações de evasão fiscal. Porém, esta luta não reside unicamente na criação de novas leis, mas sim na sua adequação à realidade e na aplicação efetiva dos dispositivos normativos às situações existentes. O autor ainda refere que, por mais soluções que o legislador apresente, os contribuintes vão procurar formas, não previstas na lei, de se furtarem ao pagamento dos impostos devidos, sendo necessário admitir uma maior intervenção das organizações económicas internacionais, no sentido de coordenar e uniformizar os dispositivos nacionais de prevenção e repressão no combate a evasão fiscal internacional.

Menezes (2003) analisou algumas das medidas antiabuso introduzidas na nossa legislação, concluindo que estas podem funcionar como repressão da evasão fiscal, uma vez que a introdução de cláusulas gerais antiabuso (CGAA), como a constante do artigo^o 38.^o da LGT, não têm produzido resultados apreciáveis. Para complementar este estudo, mais recentemente, Amaral (2014) e Antunes (2014) mostram a grande dificuldade de entendimento da mesma, cabendo ao legislador a sua interpretação. Antunes (2014) sublinha que todos os países que adotaram uma CGAA interpretam-na de forma diferenciada, desencadeando uma maior incerteza e dificuldade na sua aplicação.

Garcia (2006) mostra resultados indesejáveis da interpretação literal das normas antiabuso, e defende que deveria existir uma interpretação que permita garantir a segurança jurídica dos contribuintes e a cobrança efetiva de impostos pelo Estado.

Por outro lado, Vieira (2014) tem um entendimento diferente sobre a deteção de esquemas de planeamento fiscal abusivo. Este considera que a própria administração fiscal tem alguma dificuldade em implementar medidas para combater este tipo de esquemas e, desta maneira, a medida de divulgação disposta no decreto-lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, obteve pouca adesão pelos contribuintes e promotores, não tendo obtido o sucesso esperado em Portugal. Segundo o autor, a existência de uma elevada economia paralela é a razão da resistência por parte dos contribuintes em divulgar os esquemas implementados nas suas empresas.

Dias (2013) defende ainda que só se deve combater a evasão e a fraude fiscal e não o planeamento fiscal, na medida em que este resulta da liberdade de gestão fiscal. Uma vez que o diploma legal não distingue o que é abusivo do que não é, o autor sugere que seria mais apropriado que as atenções da AT se centrassem nos negócios de mais difícil controlo e fiscalização e que implicam muitas vezes (ou quase sempre) fatos tributários em conexão com vários ordenamentos jurídicos.

Pinto analisou o impacte na receita pública do Estado do crime de fraude fiscal, chegando a conclusão de que:

“Contrariamente ao que muitos pensam ou pretendem fazer crer a fraude, a evasão fiscal e os privilégios fiscais não têm diminuído no nosso País; muito pelo contrário, eles até têm aumentado com a crise financeira e social pois o combate a eles ou a sua redução é praticamente inexistente. (2013, p. 95)”

No que toca a medidas adotadas para o combate, Castro (2007) propõe que a primeira medida deveria passar por uma política de implementação de valores e de civismo, demonstrando, em simultâneo, uma contenção nas despesas desnecessárias realizadas pelo Estado e, por outro lado, um aumento nas despesas sociais prementes. Por outro lado, de acordo com um estudo de Nur-tegin (2008), um dos principais resultados é que o combate à corrupção é mais importante na dissuasão de evasão fiscal que as convencionais medidas. Isto é, deter a corrupção irá ajudar no cumprimento fiscal.

3.2. FATORES QUE INFLUENCIAM O INCUMPRIMENTO FISCAL

A evasão fiscal é um fenómeno presente na maioria dos países e que está longe de ter um fim. Muitos estudos recaem sobre as motivações pessoais que levam os contribuintes praticarem atos evasivos.

De acordo com Goerke (2006), a evasão fiscal no IRC e no IRS estão intrinsecamente ligados, ou seja, o que motiva a evasão fiscal no seio de uma empresa também irá motivar na sua esfera pessoal. Assim, estudos que recaem sobre a esfera do contribuinte também têm aplicação na evasão de IRC.

Richardson (2006) pretendeu responder no seu estudo à seguinte questão: porque é que os contribuintes de um país respeitam, e outros não, as regras fiscais? O autor concluiu, por um lado, que a evasão fiscal é maior nos países em que o sistema fiscal é menos complexo; por outro lado, nos países em que o nível de educação, a perceção de justiça e a moralidade fiscal é mais alta, a taxa de evasão fiscal nesses países é mais baixa.

Moreira (2014) efetuou uma análise empírica com o objetivo de perceber em que medida é que a evasão fiscal e a *tax morale* (moralidade fiscal) se relacionam. A autora concluiu que a motivação intrínseca para pagar impostos não é algo comum a todos os cidadãos, mas algo influenciado por vários fatores, desde económicos, a psicológicos, sociológicos e políticos.

A literatura internacional também sublinha a existência de diversos fatores ou determinantes que influenciam a decisão do contribuinte cumprir ou não cumprir com as suas obrigações fiscais. Entre eles salientamos os demográficos, os económicos, os culturais, os sociológicos, os psicológicos, os técnicos (fatores comportamentais) (Allingham, 1972; Torgler, 2006; Tsakumis, 2007; McGee, 2009; Jackson & Milliron, 2002; Richardson, 2006) e os fatores culturais, como defendem Chau & Leung (2009) mais recentemente.

Lopes e Santos (2013) desenvolveram um estudo com o objetivo de identificar os fatores que conduzem os contribuintes a erros e atrasos nas suas declarações de rendimentos. Os autores concluíram que os fatores sociológicos são os que mais influenciam no cumprimento fiscal, em particular, o materialismo, isto é, as pessoas mais materialistas, mais agarradas ao dinheiro, são aquelas que mudam mais facilmente de estado: “cumprir” para “não cumprir”.

Lopes (2011), com a finalidade de aferir o estado emocional dos contribuintes durante o cumprimento fiscal, analisou os sentimentos de *stress*/ansiedade, frustração/revolta/medo e indiferença. Ainda que este estudo não tenha tido resultados estatisticamente significativos, todavia, chegou a conclusões interessantes. Após a análise dos dados verificou-se que existem mais contribuintes que se confessam sentir ansiosos e/ou stressados (34%) e frustrados, do que indiferentes em relação ao cumprimento de tarefas fiscais. Estes estados de espírito tendem a ser menos afetados após a entrega da declaração via *on-line*. Concluiu-se também que 71% das pessoas entregam a declaração de rendimentos por obrigação e que 12% já pensaram em não cumprir, ou seja, não entregar a declaração. Cerca de 13%

afirmaram ainda que se sentem influenciados psicologicamente em épocas de cumprimento de tarefas fiscais.

Miranda (2013) concluiu que a fraude e evasão fiscais conduzem a uma diminuição das receitas fiscais, de tal forma que constitui um obstáculo à evolução do país. Posto esta conclusão, interessa analisar a percepção da evasão e fraude fiscais dos contribuintes individuais em Portugal. Poço, Lopes e Silva (2013) concluíram que os portugueses estão conscientes do problema da evasão fiscal e da fraude e apoiam a luta contra estes fenómenos, ou seja, a maior parte dos entrevistados têm consciência do problema e defendem que todos os cidadãos devem ser inspecionados de forma igual, independentemente do seu nível de remuneração. No entanto, os cidadãos com mais de 55 anos e as pessoas com menor nível de educação divergiram da opinião genérica, por defenderem que a inspeção tributária deve centrar-se essencialmente sobre os cidadãos com rendimentos mais elevados. No geral, as pessoas com rendimentos mais baixos sentem-se injustiçadas, porque acreditam que não têm *tax morale*, devido à sua baixa capacidade de pagamento. O resultado é consistente com McGee *et al.* (2009), que afirma que as pessoas se tornam mais éticas à medida que envelhecem.

Estudos realizados nos Estados Unidos, em Inglaterra e no Canadá, tal como citados por Borrego *et al.* (2013), mostraram-se unânimes no que diz respeito à influência da fonte de rendimento como fator de incumprimento fiscal, ao concluírem que os trabalhadores dependentes são menos propensos a cometer evasão fiscal, do que os trabalhadores independentes.

O não cumprimento da obrigação prende-se pela injustiça sentida e por considerarem que tal situação diminuiria substancialmente o seu rendimento disponível. O contribuinte considera, ainda, que a aplicabilidade do imposto sobre si é feita de uma "(...) forma injusta e desproporcionada" (Lacerda, 2009, p.65).

Em suma, podemos afirmar que existem diversas razões para o incumprimento fiscal, nomeadamente demográficos, económicos, culturais, sociológicos e psicológicos, sendo necessário que o Estado tenha em considerações outros aspetos e tome medidas para que os mesmos não ocorram.

De realçar, que o incumprimento voluntário ou não, é qualificado como fraude fiscal e sujeito a punição. Por isso, a AT continua a trabalhar na luta contra a prática desses comportamentos, como veremos no capítulo seguinte.

CAPÍTULO II – COMBATE A EVASÃO FISCAL

Este capítulo consiste no enquadramento da evasão fiscal em Portugal e na análise de algumas medidas antiabuso existentes em sede de IRC, quantificando o resultado dessas medidas de acordo com dados disponíveis nas estatísticas da AT (disponível no Portal das Finanças) e do Governo de Portugal através dos relatórios de combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira.

1. ENQUADRAMENTO DA EVASÃO FISCAL EM PORTUGAL

De acordo com Pimenta (2009), os comportamentos fraudulentos são pouco visíveis por diversas razões e mostra que muitas fraudes são de uma simplicidade impressionante e é essa própria singeleza que as pode tornar praticáveis e despercebidas, como por exemplo se todas as caixas de fósforos trouxerem menos cinco fósforos, ninguém dará por isso.

De acordo com a informação apresentada no quadro 1, Portugal apresentava, no ano 2010, uma taxa de evasão de 1,8% sobre o PIB, um valor mais elevado comparativamente com a média de 1,5% nos 38 países da OCDE. Observamos ainda que, no período compreendido entre 1999 e 2010, em Portugal as taxas diminuíram 0,5 pontos percentuais em relação ao PIB – acompanhando a variação positiva, em termos médios, na zona da OCDE – tendo nesse período a taxa de evasão fiscal média sido de 2,0% do PIB – valor superior à média da OCDE (1,8% do PIB) para o mesmo período.

QUADRO 1 – TAMANHO E DESENVOLVIMENTO DA TAXA DE EVASÃO (EM % DO PIB)

Países	AUS	BEL	FRA	GRE	ITA	LUX	PT	ES	UK	USA	Média
1999	1.2	1.5	1.3	2.0	1.7	1.1	2.3	1.4	1.3	0.1	2.0
2000	1.1	1.4	1.2	2.0	1.6	1.0	2.1	1.3	1.2	0.1	1.9
2001	1.1	1.4	1.1	1.9	1.6	1.0	2.1	1.2	1.2	0.1	1.9
2002	1.1	1.4	1.2	1.9	1.6	1.0	2.2	1.3	1.2	0.1	1.9
2003	1.1	1.4	1.2	1.9	1.7	1.1	2.2	1.3	1.3	0.1	2.0
2004	1.1	1.4	1.1	1.9	1.6	1.0	2.2	1.3	1.2	0.1	1.9
2005	1.1	1.4	1.1	1.8	1.6	1.0	2.2	1.3	1.2	0.1	1.8
2006	1.0	1.3	1.1	1.7	1.5	0.9	2.0	1.2	1.1	0.1	1.7
2007	1.0	1.2	1.0	1.6	1.4	0.9	1.9	1.1	1.1	0.1	1.6
2008	0.9	1.1	0.9	1.5	1.3	0.8	1.7	1.1	1.0	0.1	1.5
2009	0.8	1.0	0.9	1.4	1.2	0.8	1.6	1.1	1.0	0.1	1.4
2010	0.9	1.1	1.0	1.5	1.4	0.9	1.8	1.1	1.0	0.1	1.5
Média	1.0	1.3	1.1	1.8	1.5	1.0	2.0	1.2	1.1	0.1	1.8

FONTE: BUEHN E SCHNEIDER (2012).

Durante o nosso estudo, verificamos que o cálculo da taxa de evasão fiscal, não é simples, existindo uma série de terminologias associadas. De acordo com a OCDE (2016), os termos “*tax evasion*” e “*tax avoidance*” são componentes do “*tax gap*”⁸.

O cálculo do tax gap é aplicável a todos os impostos (Miranda 2013), sendo mais utilizado para o IVA, uma vez que para a taxa de evasão fiscal, “é bastante difícil encontrar indicadores fiáveis sobre tais atividades” (OCDE, 2016, p. 29). Para o cálculo da taxa de evasão fiscal deve-se selecionar a metodologia mais adequada para a sua estimação, considerando a estrutura do sistema fiscal, os dados e recursos disponíveis e ainda a utilização de vários métodos para a garantia do rigor da informação dada pela taxa.

Reconhecemos essa dificuldade através da pesquisa que efetuámos para recolher informação sobre essa taxa, em que nos deparámos com diversas variações. De acordo com a OCDE, essas variações refletem não só as diferenças da aplicação das metodologias, mas também das “características específicas do tipo do imposto para o qual a estimativa é feita e os métodos e dados utilizados” (2016, p.16).

O alto nível de evasão fiscal é um problema à escala mundial. De acordo com um estudo da Oxfam (2016), verificam-se altos níveis de evasão e desigualdades na distribuição da riqueza. A investigação revelou que 1% da população mundial mais rica, acumula mais riqueza que todo o resto do mundo e, em 2015, apenas 62 indivíduos detinham a mesma riqueza que 3,6 bilhões de pessoas.

“A indústria de evasão fiscal que floresceu nas últimas décadas representa um exemplo inquestionável de um sistema econômico manipulado para favorecer os poderosos” (Oxfam, 2016, p.7). A evasão fiscal poderá ser responsável por boa parte desses problemas económicos vividos nos países, devendo ser combatido.

Infelizmente é praticamente impossível controlar todas as transações e tributá-las. Um exemplo é a existência de compra e venda de bens ilegais. Desta maneira, e quando falamos do tema evasão fiscal, temos um fenómeno intrinsecamente ligado, chamado economia paralela.

De acordo com Afonso (2015), em todos os países existe uma parte da economia, a economia não registada (ENR) (economia paralela ou sombra).

⁸ Tax gap é definido como sendo o valor total de impostos não cobrados resultantes de todas as formas de não cumprimento de todos os impostos administrados por uma administração fiscal num determinado ano fiscal (OCDE (2016))

De acordo com OCDE (2002), a economia não observada não é contabilizada no cálculo do PIB, uma vez que se trata das seguintes situações:

“(i) Produção subterrânea (clandestina, oculta ou subdeclarada) – representa as atividades produtivas que não são observadas diretamente, seja por razões económicas (atividades que são executadas com o desejo deliberado de evasão fiscal e o desrespeito pelas disposições legais como o salário mínimo e número de horas de trabalho), ou por razões estatísticas (quando as atividades produtivas não são declaradas devido a falhas ou defeitos no sistema estatístico).

(ii) Produção ilegal – inclui as atividades ligadas à produção de bens e serviços cuja venda, distribuição ou posse é proibida por lei, como é o caso das drogas ilegais e a prática de medicina sem licença.

(iii) Produção informal – representa a produção de bens e serviços legais, realizada por entidades com baixo nível organizacional como os vendedores ambulantes, os artesãos, os trabalhadores agrícolas, os trabalhadores domésticos e os pequenos comerciantes sem atividade registada.

(iv) Produção para uso próprio ou autoconsumo – representa a produção de bens e serviços com o objetivo de serem consumidos por quem os produz”.

A grande questão que se coloca muitas vezes é como quantificar monetariamente estas situações. Afonso (2014) apelida cada um destes casos como “o invisível” e, para isso, a economia recorre a métodos estatísticos e econométricos para que o valor da economia paralela se aproxime o máximo possível da realidade.

Recorrendo a estes métodos, o OEGF (Observatório de Economia e Gestão de Fraude) apurou, para o ano de 2013, o valor máximo de 26,81%⁹ PIB, referente à economia paralela. É um valor elevado, e devido às suas características torna-se muito difícil de se contabilizar, e principalmente combater por se estarmos perante problemas sociais, como o caso das drogas ilegais e a produção para uso próprio ou autoconsumo.

Como podemos observar na figura 4, esta expõe a dificuldade de calcular, de forma unânime, um valor para a ENR.

⁹Disponível para consulta em:
<http://apodrecetuga.blogspot.pt/2015/01/459-mil-milhoes-de-euros-e-o-valor-da.html#.V1O0BJErJdh>
Último acesso em 02-09-2016.

FIGURA 4 -ECONOMIA PARALELA EM PORTUGAL SEGUNDO VÁRIOS AUTORES



FONTE: BARBOSA (2012)

A grande dificuldade de contabilização desses valores, reforça a ideia da complexidade do tema “evasão fiscal”, sendo uma evidência de que vivemos num “mundo onde o dinheiro nem sempre é verde” – economia invisível.

Apesar da economia paralela estar relacionado com a evasão fiscal, ambas não podem ser confundidas. Por exemplo, o reporte de falsas faturas não é economia paralela, mas trata-se de evasão fiscal. Contudo, um pequeno negócio que não gera rendimentos passíveis de serem tributados e que funciona de forma informal, de modo a evitar uma determinada regulação, trata-se de economia paralela, mas não é evasão fiscal. Outra situação é a prestação de um serviço que gera um rendimento tributável, mas que não é declarado, pelo que, neste caso, se trata, simultaneamente, de evasão fiscal e economia paralela.

Da revisão da literatura verificámos que existem várias definições e classificações de evasão fiscal. De acordo com Pimenta (2009), estas definições dependem de múltiplos critérios, incluindo a finalidade das mesmas (o entendimento policial, o jurídico e o económico de fraude será diferente).

Ao avançarmos com uma definição não pretendemos, de forma alguma, pôr em causa essas inevitáveis diferenças, mas tão-somente utilizar o conceito ao longo do estudo sem causar confusões de terminologias para os leitores.

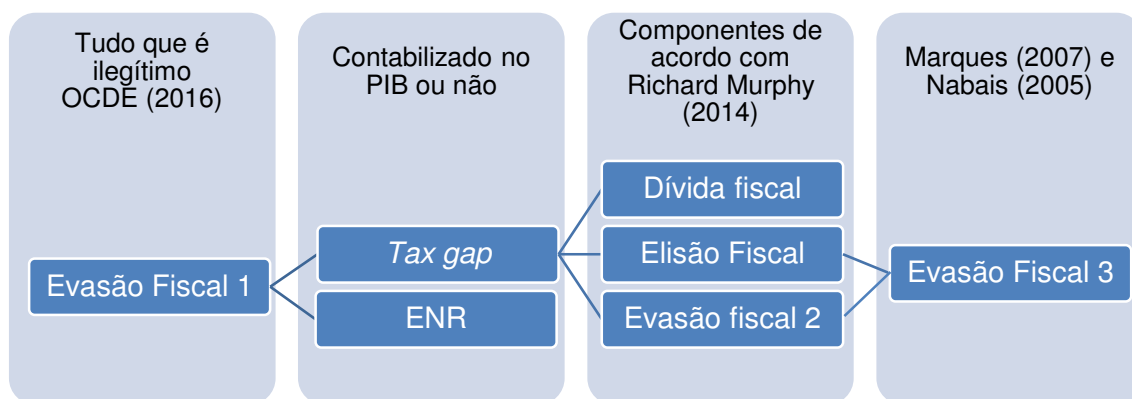
Desta maneira, elaboramos em síntese o conceito de evasão fiscal que iremos utilizar e tentámos posicioná-lo consoante os conceitos recolhidos da revisão de literatura.

Sendo o *tax gap* a diferença entre valor total de impostos devidos e o que foi efetivamente recebido pela administração fiscal num determinado ano fiscal e a ENR o que não é contabilizado no cálculo do PIB (por serem derivados de atos ilegais), de acordo com a figura 5 a OCDE (2016) abrange esses dois conceitos e chama por “evasão fiscal” toda essa “fuga de dinheiro” e por isso definimos como sendo “evasão fiscal 1” (primeiro conceito de evasão fiscal).

De acordo com Murphy (2014), o *tax gap* engloba a dívida fiscal “*tax debt*”, o planeamento fiscal abusivo “*tax avoidance*” e a evasão fiscal “*tax evasion*” essa evasão fiscal traduz-se nos atos ilícitos para redução da carga fiscal, tais como as faturas falsas, diferenciando-se do planeamento fiscal abusivo (Silva, 2008), aqui estamos perante uma segunda definição de evasão fiscal, e por isso apresenta-se como “evasão fiscal 2”.

Ao longo da análise das medidas antiabuso e do estudo empírico, iremos utilizar a designação “evasão fiscal” e neste momento, estaremos a referir à “evasão fiscal 3”, englobando todas as formas de poupança fiscal, sendo via planeamento fiscal abusivo ou via “evasão fiscal 2”.

FIGURA 5 - ESQUEMATIZAÇÃO DOS CONCEITOS



FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA

1.1. RESULTADO DO COMBATE À EVASÃO FISCAL ATÉ 2015

De acordo com um relatório do OLAF - Organismo Europeu de Luta Antifraude (2015), o combate à corrupção e à fraude é uma responsabilidade nacional. Os EM da UE criaram a maior parte dos instrumentos legais e as instituições necessárias para prevenir e combater a corrupção e a fraude.

De acordo com o Conselho Europeu de 22 de maio de 2013, a nível nacional, os EM devem aplicar as recomendações específicas por país que lhes foram dirigidas, a fim de fazerem face ao desafio de melhorar a governação fiscal. As medidas destinadas a melhorar o cumprimento das obrigações fiscais e a promover a eficiência das administrações fiscais incluem:

- O desenvolvimento de uma estratégia de aplicação das medidas e a concentração dos esforços de luta contra a evasão fiscal;
- O alargamento da utilização de informações de terceiros;
- A preparação do preenchimento antecipado das declarações fiscais; e
- Esforços concertados para reduzir a dimensão da economia paralela, por exemplo, através da criminalização da utilização de trabalho não declarado, da obrigatoriedade de pagamento eletrónico em compras acima de determinado limiar ou da utilização de incentivos monetários à declaração (deduções fiscais).

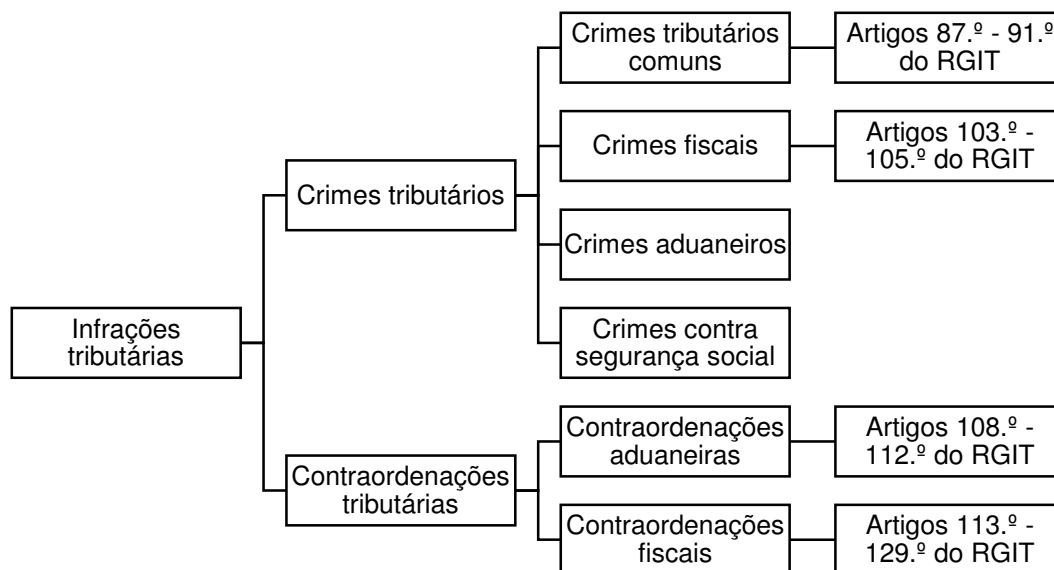
Desta maneira, de acordo com os Relatórios de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras publicados pelo Governo de Portugal 2008-2016, o Estado português tem vindo a adotar várias medidas de combate à fraude e evasão fiscal, implementando medidas de atuação no âmbito penal, operacional, institucional e sobre o contribuinte e a fraude de elevada complexidade. Estas estratégias visam, por um lado, facilitar e incentivar o cumprimento das obrigações fiscais e o aumento sustentado dos níveis de cumprimento voluntário e, por outro lado, dissuadir, detetar e penalizar o incumprimento voluntário, aumentando a perceção do risco e dos custos associados ao não cumprimento e ainda prevenir e combater a fraude e evasão fiscais.

Nos termos do disposto no artigo 64.^o - B da LGT, cabe ao Governo apresentar à Assembleia da República, até ao final do mês de junho de cada ano, um relatório detalhado sobre a evolução do combate à fraude e à evasão fiscais em todas as áreas de tributação. Estes relatórios serão uma das nossas principais fontes para a avaliação do combate em Portugal.

A eficiência na deteção e sancionamento das infrações fiscais, constitui um vetor estratégico na promoção da justiça fiscal entre os contribuintes, assumindo um papel proactivo na

prevenção de práticas irregulares. Neste domínio, a AT juntamente com as denúncias recebidas¹⁰, continua a trabalhar na deteção e instauração de processos dessa natureza. As infrações tributárias estão hoje reguladas no RGIT, aprovado pela lei 15/2001 de 5 de junho de 2001. O legislador optou, assim, pela criação de um sistema dualista em matéria de infrações¹¹ (artigo 2.º RGIT), distinguindo jurídico-processualmente os crimes das contraordenações, apresentado esquematicamente na figura 6.

FIGURA 6 - ESQUEMA DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS



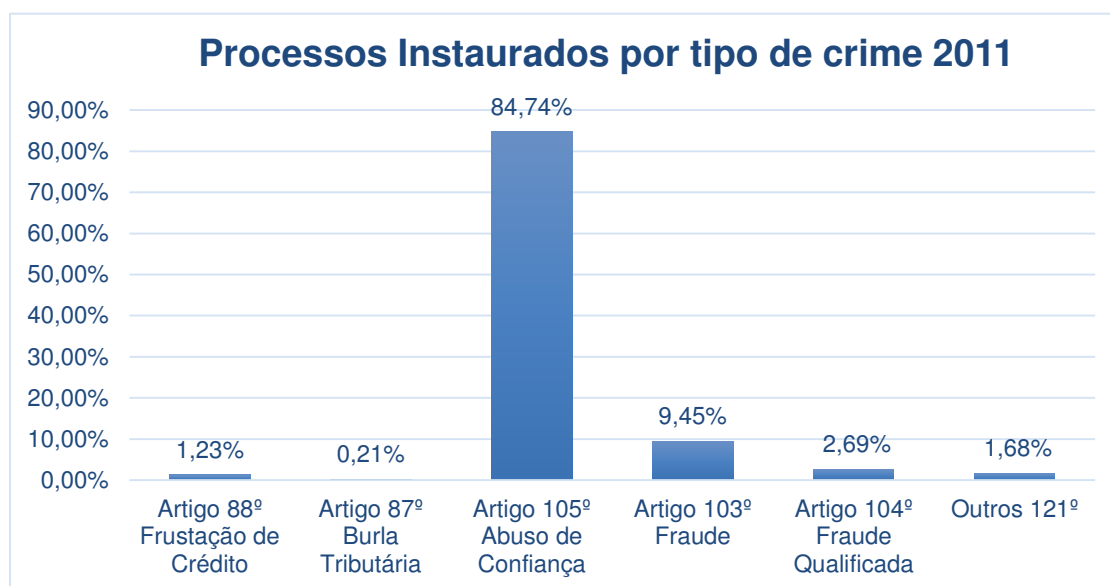
FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA

De acordo com o Governo de Portugal (2012), a maior parte dos processos são de carácter de abuso de confiança (artigo 105.º RGIT). Como se verifica pelo gráfico 1, cerca de 85% dos crimes fiscais têm carácter de apropriação total ou parcial de prestação tributária ao credor tributário, nomeadamente IVA (imposto sobre o valor acrescentado) e retenções na fonte de IRS e IRC. Crimes enquadrados no artigo 103º e 104º, fraude e fraude qualificada, representam cerca de 12%.

¹⁰ O n.º 2 do artigoº 60.º do RGIT reconhece a possibilidade de qualquer pessoa denunciar junto da AT factos com relevância tributária de que tenha conhecimento, por escrito ou verbalmente. É um impulso inicial do procedimento sancionatório e/ou do procedimento de inspeção.

¹¹ As infrações fiscais consideradas mais graves pelo legislador, assumem a forma de crimes; as menos graves assumem a figura de contraordenação.

GRÁFICO 4 - PROCESSOS INSTAURADOS POR TIPO DE CRIME EM 2011

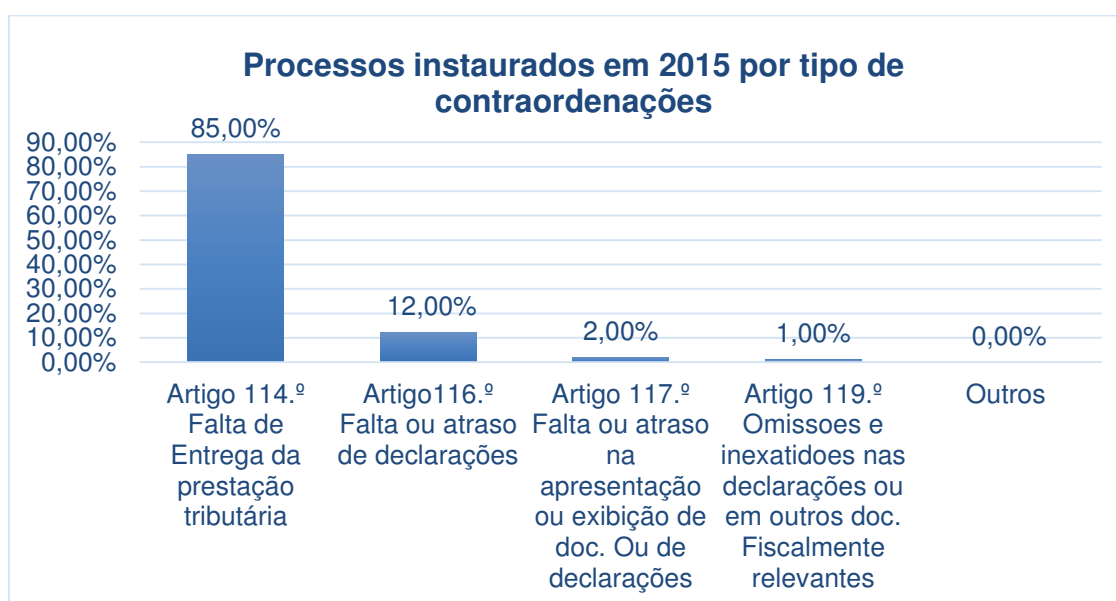


FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA. DADOS GOVERNO DE PORTUGAL (2012).

As contraordenações tributárias estão classificadas em duas categorias: contraordenações aduaneiras e contraordenações fiscais. Estas últimas encontram-se enunciadas nos artigos 113.º a 129.º do RGIT, abrangendo grande variedade de situações.

De acordo com o Governo de Portugal (2015), conforme o gráfico 5, a falta de entrega da prestação tributária é a contraordenação que retém mais peso nos processos instaurados com quase 85%.

GRÁFICO 5 - PROCESSOS INSTAURADOS POR TIPO DE CONTRAORDENAÇÕES EM 2015



FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA. DADOS GOVERNO DE PORTUGAL (2015).

De acordo com o gráfico 6, a inspeção tributária, durante o ano de 2015, detetou imposto em falta no montante de 766M€, o que representa, face ao período anterior, um crescimento de aproximadamente 138M€ (22%).

De acordo com o Governo de Portugal (2015), 10% desse imposto em falta respeita ao IRC, sendo que, em 2011, essa taxa era de 16%. Verifica-se um pico decrescente até 2013, e volta a subir até 2015. Na análise deste gráfico indica que o fato de a AT implementar medidas de combate e deteção de fraudes, ajudará na sua deteção, daí a subida desse valor.

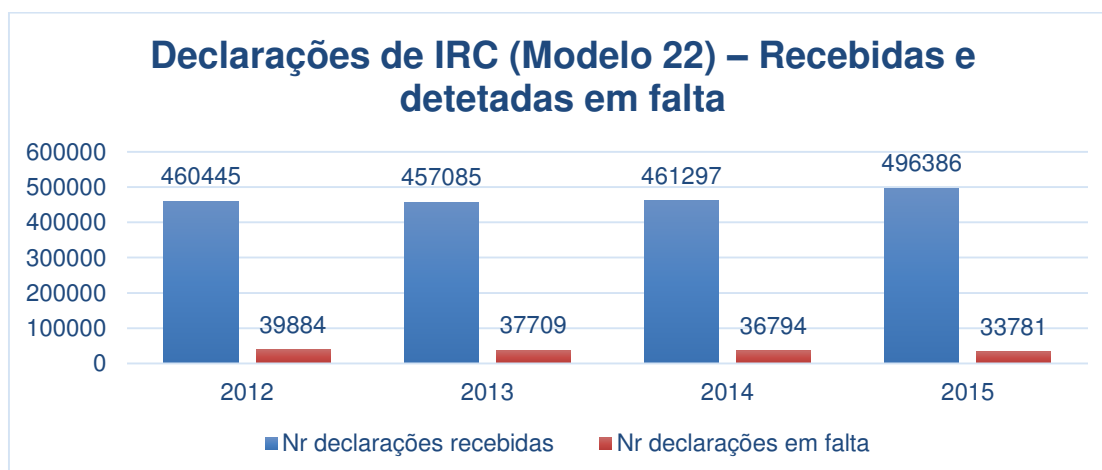
GRÁFICO 6- TOTAL DE IMPOSTO DETETADO EM FALTA (VALORES EM M€)



FONTE: GOVERNO DE PORTUGAL (2015).

Em sede de IRC, como se pode constatar pela leitura do gráfico 7, o número de declarações em falta tem vindo a diminuir progressivamente, sendo que em 2013 este número fixou-se nas 33.781 declarações em falta, representando cerca de 6,4% das declarações que deveriam ser entregues.

GRÁFICO 7 - DECLARAÇÕES DE IRC - RECEBIDAS E EM FALTA

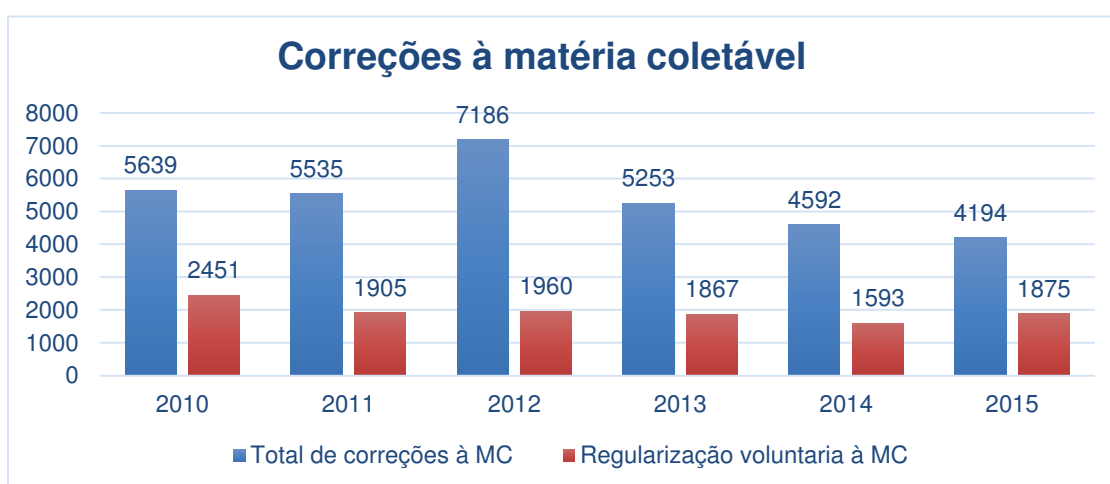


FONTE: GOVERNO DE PORTUGAL (2015).

A AT, nos últimos anos, tem vindo a apostar numa filosofia de cumprimento voluntário que, ao nível da Inspeção Tributária e Aduaneira, se traduz na indução ao cumprimento voluntário no âmbito dos procedimentos de inspeção (Governo de Portugal, 2015). No gráfico 8 apresentamos o total de correções feitas à matéria coletável e as correções voluntárias.

Durante o ano de 2015, as correções às bases tributáveis declaradas pelos contribuintes ascenderam a 4.194M€. As regularizações voluntárias apresentam um valor de 1.875M€, a qual 48% (901M€) respeitaram ao IRC. Estas regularizações voluntárias apesar de ter sofrido um ligeiro aumento de 2014 a 2015, tem vindo a diminuir desde 2010, assim como as correções que diminuiriam significativamente de 2012 a 2015, mostrando que a aposta da AT no cumprimento voluntário tem evoluído de forma positiva.

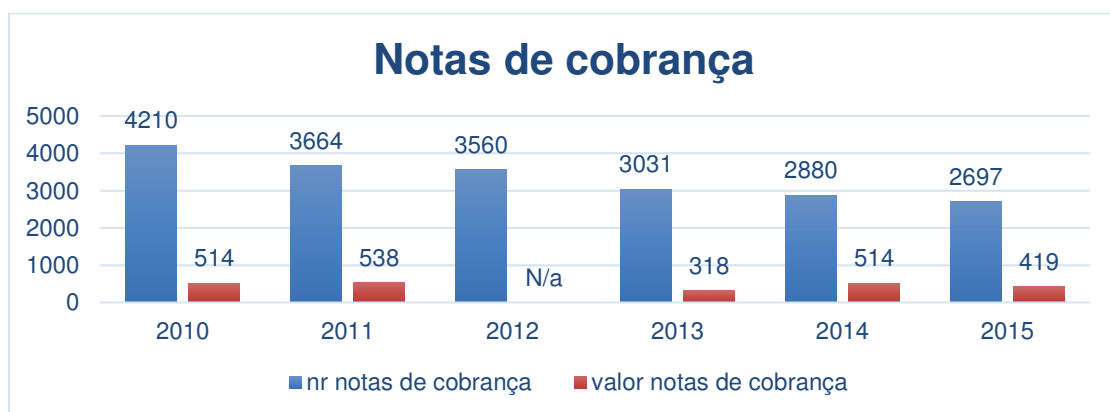
GRÁFICO 8 - CORREÇÕES À MATÉRIA COLETÁVEL EM M€



FONTE: GOVERNO DE PORTUGAL (2015).

De acordo com o gráfico 9, em 2015, verificou-se um decréscimo ao nível do valor das notas de cobrança emitidas em sede de impostos sobre o rendimento, justificado, essencialmente, pelo incremento verificado ao nível das regularizações voluntárias.

GRÁFICO 9 - NOTAS DE COBRANÇA



FONTE: GOVERNO DE PORTUGAL (2015)

Podemos concluir da análise dos gráficos, que os esforços praticados pela AT têm vindo a contribuir para a diminuição da evasão e fraude fiscal, no que toca a impostos em falta.

De acordo com o Governo de Portugal (2015), têm-se verificado uma redução da taxa de incumprimento em sede de IVA, IRS e IRC, em 2014 a taxa de cumprimentos atingiu o valor recorde de 93,4% (correspondente a uma taxa de incumprimento de apenas 6,6%), sendo este valor de 87,2% de cumprimento em 2010.

O valor do combate à fraude e evasão fiscais superou os 2.550M€, em resultado da ação inspetiva, da recuperação de dívidas por via coerciva e de coimas por infrações fiscais. Por outro lado, os ganhos de eficiência da AT no combate à economia paralela ascenderam a 760M€ (Governo de Portugal, 2015).

O resultado apresentado pelo Governo de Portugal (2015), para o triénio de 2012-2014, foi uma taxa de execução de 95%, o que significa que a esmagadora maioria das medidas do Plano Estratégico, para esse período, foram cumpridas e executadas.

1.2. PLANO ESTRATÉGICO 2015-2017

Uma vez que o sistema fiscal visa a repartição dos encargos comuns da comunidade segundo um princípio de justiça, o fato de haver evasão no pagamento dos impostos, leva a que o Estado necessite arrecadar mais impostos, prejudicando os contribuintes cumpridores e “ferindo o princípio basilar da igualdade tributária” (Governo de Portugal, 2015, p.1).

Neste âmbito, a administração fiscal, tem vindo a adotar estratégias que estão sempre em evolução, e cada vez mais, a utilização das tecnologias de informação e comunicação têm servido para dissuadir, detetar e penalizar o incumprimento de forma eficaz. Deste modo, consegue o Estado facilitar e incentivar o cumprimento das obrigações fiscais, aumentando assim os níveis de cumprimento voluntário.

O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, passa por definir medidas que serão atingidas através de um conjunto de estratégias. Estas serão moldadas de acordo com os resultados obtidos do triénio anterior, para ir de encontro com os melhores resultados, uma vez que as próprias normas serão adaptadas em função da descoberta de fraudes detetadas (Governo de Portugal, 2015).

Para o triénio de 2015-2017, o Governo de Portugal (2015) pretende:

- Aumentar a equidade fiscal;
- Manter a carga fiscal global e, simultaneamente, reduzir a carga fiscal individual dos contribuintes cumpridores, já que se todos pagarem os impostos devidos é possível que a cada um sejam exigidas taxas de esforço fiscal inferiores;
- Eliminar os fatores de distorção, designadamente ao nível da competitividade empresarial;
- Proteger a comunidade contra o comércio desleal e ilegal, incentivando simultaneamente as atividades económicas legítimas;
- Impedir a erosão do património do Estado (não consistindo apenas em deixar de pagar o imposto que é devido, muitas por vezes o defraudador recupera imposto que nunca chegou a ser pago/entregue nos cofres do Estado);
- Promover a arrecadação voluntária da receita;
- Fomentar impactes socialmente positivos (redução) noutros tipos de crimes normalmente associados à fraude fiscal (como por exemplo o branqueamento de capitais, a venda de mercadoria roubada, o tráfico de estupefacientes, o contrabando e o financiamento de atividades criminosas).

No quadro 2 resumimos as propostas que o Governo de Portugal (2015) pretende desenvolver até 2017, em sede de IRC. Estas centram-se sobretudo na utilização de sistemas informáticos e verifica-se uma atenção especial no que respeita às operações que envolvam os paraísos fiscais.

QUADRO 2 - PROPOSTAS DE MEDIDAS DO PLANO ESTRATÉGICO PARA 2015-2017

Proposta 2015-2017
<ul style="list-style-type: none">• Implementar um sistema de controlo dos valores declarados em IRC, com base na informação do e-fatura.• Implementar alertas de preenchimento da declaração do IRC, com base na informação do e-fatura.• Implementar uma matriz de risco para a concessão dos reembolsos de IRC.• Implementar um sistema de liquidações oficiosas de IRC com base na informação do e-fatura.• Implementar e automatizar divergência quando o valor da massa salarial declarada para efeitos de retenções na fonte difere da declarada para IRC (gastos com pessoal).• Intensificar o controlo das relações financeiras das empresas com os seus administradores e gerentes, de modo a detetar fluxos financeiros indevidos e para prevenir a delapidação abusiva do património das sociedades em prejuízo dos seus credores.• Alargar a aplicação do regime de imputação de rendimentos previsto no artigo 66.º do CIRCI (transparência fiscal internacional) aos casos em que a participação numa

entidade residente em país, território ou região com regime fiscal mais favorável seja detida através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, de modo a tributar rendimentos não distribuídos, quando obtidos em paraísos fiscais.

- Agravar a taxa de tributação de 21,5% para 35% para rendimentos de capitais pagos a entidades residentes em paraísos fiscais, em sede de IRS e de IRC
- Agravar o regime de desconsideração de gastos associados a pagamentos de rendimentos a entidades residentes em paraísos fiscais
- Alargar significativamente o regime da transparência fiscal internacional (CFC rules) relativamente à imputação a sujeitos passivos de IRC e de IRS de rendimentos obtidos por entidades residentes em paraísos fiscais, de modo a tributar rendimentos não distribuídos, quando obtidos em paraísos fiscais.
- Intensificar a utilização do regime legal da CGAA.
- Desenvolver metodologias baseadas em técnicas de auditoria forense com o objetivo de detetar fraudes que visam omitir registos de vendas (através dos designados “zappers” ou “phantom-ware”) ou registos paralelos de contabilidade.

FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA. ADAPTADO DE GOVERNO DE PORTUGAL (2015)

2. MEDIDAS ANTIABUSO

O reforço do combate a estas práticas é essencial para garantir uma maior equidade fiscal e uma justa repartição do esforço fiscal, sendo, por isso, um vetor prioritário da política fiscal (por uma questão de justiça e sobrevivência), esse combate é necessariamente concretizado por lei ou força da lei. Os Estados adotam vários mecanismos de combate, sendo estas medidas unilaterais, bilaterais e multilaterais (Pereira 2007).

No que respeita às medidas unilaterais, são aquelas que cada Estado adota no seu ordenamento jurídico. Essas normas encontram-se dispersas por várias legislações, existindo uma norma geral antiabuso, contemplada no artigo 38.º da LGT.

No que se refere às medidas bilaterais ou multilaterais (ambas de carácter internacional), tratam-se de convenções/acordos de vontade que têm como objetivo estabelecer limites dentro dos quais os Estados intervenientes podem aplicar o seu direito fiscal, ou seja, definir uma delimitação de poderes de tributação de cada Estado onde a tributação ocorrerá de acordo com a legislação em vigor no Estado ao qual foi reconhecido o poder de tributação (Amorim, 2007).

De acordo com Amorim (2007), as administrações fiscais dos Estados, passam por imensas dificuldades para o combate da evasão fiscal quando envolvem mais que um ornamento jurídico, porque é necessário existir uma troca de informação entre os Estados. Desta forma, o Conselho Europeu, de 22 de maio de 2013, salientou que os EM apenas podem dar resposta a estes desafios de forma eficaz, se trabalharem em conjunto num quadro acordado a nível da EU uma vez que as soluções unilaterais, por si só, não funcionam.

Deste modo, Portugal tem desenvolvido, pela via bilateral, uma rede de relações de parceria, através de uma negociação cuidada e diferenciada de acordos bilaterais em matéria de cooperação económica com diversos países, respeitando, as regras comunitárias. Em 2015, de acordo com a lista de CDT (convenções para evitar a dupla tributação) divulgada pela AT¹², existiam 67 acordos em vigor.

Efetivamente, diversas organizações internacionais têm concentrado esforços no combate à evasão fiscal internacional, focando-se particularmente na adoção dos padrões fiscais internacionais, no aumento da transparência e das trocas de informação.

De acordo com Neves (2011), as trocas de informações, são instrumentos legais que autorizam a Administração Tributária Portuguesa a contactar as suas parceiras congéneres, solicitando elementos relevantes no combate à fraude e evasão fiscais, incluindo informações sobre a movimentação de fundos bem como sobre a titularidade de sociedades, fundações, *trusts*, fundos de investimento ou outras entidades.

Foram assinados pelo Estado Português, segundo a lista divulgada pela AT¹³, 15 acordos sobre troca de Informação em matéria fiscal (ATI), em que 8 encontram-se pendentes. Também de acordo com o Governo de Portugal (2015), em 2015 foram realizadas 14 trocas de informação (2 pedidos efetuados por Portugal e 12 pedidos recebidos em Portugal).

Além de acordos e convenções internacionais com outros países, os Estados tentam munir os seus ordenamentos jurídicos com medidas específicas antiabuso para preservar a coerência do mesmo e evitar a erosão da receita. E será nesta vertente que iremos prosseguir o nosso estudo.

2.1. CLÁUSULA GERAL

“As cláusulas gerais antiabuso (CGAA) são normas jurídicas, positivas, escritas, que visam combater comportamentos evasivos, abusivos da parte do contribuinte, ou seja, são cláusulas de relevância jurídica que de uma forma genérica visam evitar a produção de efeitos jurídico tributário” (Dias, 2013, p.158).

¹² Esta lista pode ser consultada no seguinte link: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/. Último acesso a 30-08-2016.

¹³ Esta lista pode ser consultada no seguinte link: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/2A62051C-3E43-47A5-BCAD-9C27855F704F/0/Tabela_ATI.pdf. Último acesso a 30-08-2016.

As normas gerais antiabuso têm um carácter transversal a todo o sistema fiscal e enfrentam a evasão e a fraude fiscais de forma genérica, numa perspetiva global e abrangente, procurando eliminar os seus efeitos fiscais.

Segundo Nunes:

“A CGAA constitui um instrumento necessário, adequado e razoavelmente eficiente de combate à elisão fiscal, permitindo ao sistema fiscal como um todo um melhor cumprimento da sua função de realização da justiça e igualdade material, ao serviço da concretização do Estado social de Direito” (2000, p.53).

É sobre o planeamento fiscal ilícito (*extra legem*), que irá ser aplicada a CGAA e, consequentemente, serão desconsiderados os efeitos fiscais do ato ou negócio jurídico lícito praticado pelo contribuinte que desencadeou na obtenção de vantagens fiscais (Antunes, 2014).

De acordo com Sanches (2000), a lei fiscal não pode criar qualquer impedimento, dentro do quadro decisório, que é dado aos contribuintes pelo normal exercício da autonomia privada, das soluções que lhe pareçam mais adequadas, mas é necessário, impedir a escolha de formas contratuais por razões de economia fiscal.

A CGAA foi introduzida no sistema fiscal português, através da lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro. Posteriormente a lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, veio alterar o texto legal da cláusula situada, atualmente, no n.º 2 artigo 38.º LGT, prevendo o seguinte:

"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 alcançados, 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, um dispositivo legal habilitando a Administração Tributária a anular os efeitos jurídico-fiscais do negócio em causa – e somente os efeitos fiscais – nos casos em que demonstre, que uma certa forma jurídica foi utilizada pura e simplesmente com o intuito de obter uma redução inaceitável da carga fiscal.

Resumidamente, e de acordo com Oliveira (2012), a CGAA foi criada com dois objetivos: (i) evitar a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal, razões exclusivamente ou essencialmente fiscais; e (ii) evitar e impedir a escolha da forma contratual que proporcione uma economia fiscal.

Courinha (2004) define os cinco elementos cumulativos que devem estar presentes para a aplicação da norma antiabuso:

(i) Meio: a forma utilizada que deve ter sido “artificiosa”, “fraudulenta” ou “abusiva”. O “abuso de formas jurídicas” exige que tenham sido escolhidas formas ou negócios insólitos, inadequados para os fins a que se destinam os factos ou negócios;

(ii) Resultado: a vantagem fiscal e a equivalência económica obtidas;

(iii) intelectual: a motivação do contribuinte, que há de ter agido “essencial ou principalmente” com o propósito de obter uma vantagem fiscal;

(iv) normativo: ilegalidade da vantagem obtida. Este elemento serve para distinguir as situações de poupança ou planeamento fiscal (legítimas) dos casos de elisão fiscal reprovada pelo Direito;

(v) sancionatório: a efetivação da cláusula, através da tributação de acordo com as normas aplicáveis na ausência do esquema abusivo”.

Finalmente, após a análise de um caso em específico e a identificação destes elementos, a aplicabilidade da cláusula implica a abertura de um procedimento próprio e de iniciativa oficiosa da AT, previsto no artigo 63.º do CPPT (Código do Procedimento e do Processo Tributário), cabendo então, à AT demonstrar a intenção abusiva dos contribuintes face às regras de distribuição do ónus da prova (artigo 74.º da LGT).

Em Portugal, a CGAA tem sido pouco utilizada. É vista pela sociedade como um perigo eminente, face à possibilidade de começar a ser utilizada de forma discricionária pela AT (Antunes, 2014), dado que as considerações sobre os limites do planeamento ainda dependem da interpretação realizada pelo próprio aplicador da lei relativamente à norma fiscal que se tentou evitar, e da análise e verificação dos elementos constitutivos da CGAA.

De acordo com Teixeira (2009), o tempo de vigência da CGAA não permite concluir com segurança quanto à sua eficácia no combate ao abuso em matéria fiscal. Afinal, o seu objetivo último, sendo essa suscetibilidade de incoerência decisória na aplicação da CGAA associada à pouca experiência dos tribunais na apreciação deste tipo de situações, desencadeia um elevado grau de discricionariedade e livre arbítrio do aplicador da lei (Antunes, 2014).

Depois de analisar as dificuldades de combate à elisão fiscal através da utilização da CGAA, torna-se importante observar a posição dos tribunais e da arbitragem tributária quanto a este assunto.

No ano de 2013, foi pela primeira vez generalizada a aplicação da CGAA pela AT a situações de planeamento fiscal abusivo das empresas. De acordo com o Governo de Portugal (2014), pelo menos 72 operações foram selecionadas e qualificadas como transações estruturadas para permitir, por meios artificiosos ou fraudulentos, a redução ou eliminação de impostos que seriam devidos, tendo, por isso, sido consideradas ilegais.

De forma a facilitar a aplicação desta norma, foi publicado pela AT, ao abrigo do artigo 15.º do decreto-lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, uma lista de esquemas abusivos¹⁴, dando a conhecer aos contribuintes aquilo que a AT já considerou abusivo em situações anteriores. Esta legislação impõe que qualquer promotor¹⁵, deve informar as Autoridades Fiscais Portuguesas em relação a qualquer esquema ou atuação de planeamento fiscal quando, por qualquer forma, tenha participado ou colaborado na conceção ou proposta ou acompanhado a sua preparação, adoção ou implementação.

De acordo com a informação do quadro 3, desde o ano em que essa legislação entrou em vigor, foram comunicados um total de 87 esquemas, sendo o IRC a área fiscal mais implicada segundo o Governo de Portugal 2010-2011.

QUADRO 3 - NÚMERO DE ESQUEMAS COMUNICADOS

Períodos	Promotores	Utilizadores	Total
21-05-2008 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
Total	78	9	87

FONTE: ADAPTADO DE GOVERNO DE PORTUGAL (2011)

No período de 2008-2010, as tipologias dos esquemas (artigo 4.º do decreto-lei nº 29/2008) mais comunicados passaram por envolver a utilização de entidades com regimes mais

¹⁴ A lista pode ser consultada no seguinte link:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL_2908PFA.pdf. Último acesso em 30-08-2016.

¹⁵ Considera-se promotor qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua atividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros (Artigo 5.º do decreto-lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro).

favoráveis, como apresentamos no quadro 4, seguido da utilização do reporte de prejuízos fiscais.

QUADRO 4 - TIPOLOGIA DE ESQUEMA DE PLANEAMENTO FISCAL COMUNICADOS À AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Tipologia	Comunicações (2008 a 2010)
Utilização de entidades sujeitas a regimes especiais e “ <i>offshores</i> ”	29
Utilização de prejuízos fiscais	24
Participação de entidade total ou parcialmente isenta	21
Operações financeiras ou sobre seguros	10
Esquema com exclusão de responsabilidade do promotor	3

FONTE: ADAPTADO DE GOVERNO DE PORTUGAL (2011).

Da nossa análise desta medida de combate, podemos perceber a dificuldade associada à aplicação dessa norma, devido à dificuldade de limitar o que é planeamento abusivo ou não. Todavia, por outro lado, a obrigatoriedade da divulgação de esquemas tem vindo a ajudar a construir a fronteira entre planeamento fiscal lícito ou ilícito, de maneira que assistimos um aumento da aplicação dessa norma. A nossa análise vai em descontrolo com Vieira (2014), que considera que esta medida obteve pouca adesão pelos contribuintes e promotores, não tendo obtido o sucesso esperado em Portugal.

Por conseguinte, além desta norma geral, e de forma a travar incertezas, o sistema fiscal português, ainda antes da entrada em vigor da CGAA, consagrava já CEEA (Cláusulas Específicas Antiabuso), as quais se aplicam a determinadas situações em concreto, com regimes detalhadamente descritos pelo legislador. Atendendo ao âmbito do nosso estudo, seguidamente centramo-nos naquelas que têm aplicabilidade na esfera do IRC.

A grande desvantagem destas cláusulas, esbate na impossibilidade de o legislador prever toda a realidade, como refere (Teixeira, 2009), reforçando ainda mais a importância da CGAA.

2.2. MEDIDAS ESPECÍFICAS EM SEDE DE IRC

As normas específicas antiabuso, funcionam como mecanismos de combate em situações particulares, sendo, assim, pela sua natureza mais fáceis de aplicar (Pereira, 2007).

De seguida, serão exploradas algumas das CEEA que consideramos mais relevantes em sede de IRC, e com a ajuda dos relatórios de combate à fraude e à evasão e o dossier de

IRC disponibilizado pela AT (2011)¹⁶, iremos avaliar o modo como estas têm contribuído no combate destes atos evasivos.

2.2.1. Artigo 4.º – Extensão da obrigação de imposto

Regra geral, o Estado deverá manter-se nos limites da sua própria competência sem interferir nas competências de outros Estados. Contudo, esta limitação da soberania fiscal efetuada pela coexistência de outras soberanias, não afasta algumas considerações relevantes de determinados fatos verificados no estrangeiro e ainda que não possa atuar “proactivamente” fora das suas fronteiras, não o impede de submeter a tributação pessoas não residentes no território, sempre que exista um ponto de conexão entre o rendimento obtido pelo não residente e o território sobre o qual exerce o poder tributário.

De acordo com o artigo 4.º do CIRC, o IRC incide sobre os rendimentos das pessoas coletivas e de outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, ou que, não tendo essa localização, os rendimentos sejam obtidos em Portugal – princípio da territorialidade – possibilitando, excecionalmente, que normas tributárias se projetem para além das suas fronteiras territoriais.

Posto isto, o n.º 3 do artigo 4.º apresenta um conjunto de situações em que o rendimento é tributado em sede de IRC em Portugal, mesmo que não esteja intimamente ligado à figura do estabelecimento estável. Com essa medida consegue-se abranger um maior número de sujeitos passivos de imposto, evitando desta maneira que se utilizem outros países propositadamente para fugir à carga fiscal a que estão sujeitos em Portugal.

De acordo com o dossier de IRC para os anos de 2009 a 2014, existe uma ligeira subida dos números de declarações de não residentes sem estabelecimento estável. Desta maneira, devido à esta extensão da obrigação, o Estado português consegue abranger um maior número de empresas, que ficam com os seus rendimentos sujeitos à tributação em vigor neste país.

No ano de 2009, 851 declarações respeitavam a rendimentos sujeitos passivos de IRC não residente e sem estabelecimento estável, em 2014, esse número é de 981 declarações. Apesar dessa ligeira subida, a proporção entre o número de declarações dessa natureza e o total de declarações é a mesma, representando 0,2% do total de declarações, como está apresentado no quadro 5. Isto é, o numero de declarações de sujeitos passivos de IRC não

¹⁶ Disponível para consulta em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/. Último acesso em 09/09/2016

residente e sem estabelecimento estável aumentou na mesma proporção que o aumento das declarações totais.

QUADRO 5 - NÚMERO DE DECLARAÇÃO POR TIPO DE SP

Descrição	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1 - Residente que exerce a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola	383.644	385.583	398.339	397.248	400.990	410.867
2 - Residente que não exerce a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola	4.907	6.065	18.791	21.733	25.673	26.774
3 - Não residente com estabelecimento estável	1.096	1.335	1.471	1.505	1.523	1.546
4 - Não residente sem estabelecimento estável	851	908	945	944	962	981
TOTAL	390.498	393.891	419.546	421.430	429.148	440.168

FONTE: ADAPTADO DE AT (2016).

Note-se que se os rendimentos obtidos em território português estiverem sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, a entidade beneficiária, não residente sem estabelecimento estável, não tem qualquer obrigação declarativa em Portugal, porque o imposto é liquidado e entregue ao Estado português pela entidade residente devedora do rendimento, deste modo, a extensão da obrigação do imposto não poderá se resumir apenas à análise deste quadro.

2.2.2. Artigo 8.º n.º 6 – Período de tributação

De acordo com este artigo, será retirado do universo de sujeitos passivos ativos aqueles que, por qualquer razão, nomeadamente por não terem promovido o registo da liquidação na Conservatória do Registo Comercial, não entregaram a correspondente declaração de cessação de atividade.

“Artigo 8-º n.º 6 - (...) pode ainda a administração fiscal declarar oficiosamente a cessação de atividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o SP tenha declarado o exercício de uma atividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial em condições de a exercer”.

Esta cessação oficiosa não desobriga o SP do cumprimento das obrigações tributárias e permitirá ao fisco evitar que as sociedades possam ser utilizadas para emissão de faturas

falsas (fraude qualificada, artigo 104.º do RGIT) e, como tal, vem impossibilitar que sejam dedutíveis quaisquer encargos resultantes de operações com as referidas entidades.

De acordo com Governo de Portugal (2014), foram detetadas diversas situações de sujeitos passivos com atividade declarada em diferentes setores da economia, identificados como não declarantes e com sede ou domicílio fiscal em centros de escritórios, gabinetes de contabilidade ou outras situações indiciadoras do não exercício efetivo de qualquer atividade. Nestas situações foram efetuadas diligências externas, de que resultaram dezenas de cessações, tendo sido encerradas oficiosamente cerca de 9.955 empresas, sobre as quais se confirmou não existir estrutura adequada para o exercício da mesma.

Em 2009 as ações da AT resultaram na cessação oficiosa de atividade de 2 operadores, que não possuíam estrutura adequada e serviam de apoio a esquemas de fraude, em 2010, esse número atingiu 51 cessações oficiosas de atividade.

De acordo com Campos (2013)¹⁷, essas ações deviam ser iniciadas imediatamente quando os serviços detetem a primeira falha na entrega das declarações, e o contribuinte por sua vez deveria ficar responsável pelo ónus da prova, caso não estivesse de acordo com a decisão da AT.

2.2.3. Artigo 23.ºA - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Por princípio geral, de acordo com o artigo 23.º do CIRC, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo SP para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Havendo um custo devidamente comprovado, então este gozará da presunção de veracidade que consta do artigo 75.º da LGT: “presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei (...)”. Porém, se foi aplicada uma norma específica antiabuso – como é o caso do artigo 23.º-A do CIRC – embora a operação esteja devidamente suportada documentalmente, pode ter sido realizada com carácter abusivo.

No entanto, o artigo 23.º-A do CIRC vem excluir do direito à dedução determinados encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação. No quadro

Disponível para consulta em:
http://www.servulo.com/xms/files/Servulo_na_Imprensa_/2013/Fiscal_GLC_DEconomico_.Fisco_encerra_atividade_a_mais_de_30_mil_contribuintes_09_04_2013.pdf. Último acesso em 19-09-2016.

6 abaixo, é apresentado o número de declarações que apresentam encargos que por decisão do legislador não são aceites fiscalmente:

QUADRO 6 - CORREÇÕES FISCAIS REFERENTE AO ARTIGO 23.º A (NR DE DECLARAÇÕES):

Artigo referente:	Designação	2011	2012	2013	2014
23.º A n.º1 a)	IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre lucros	223.645	217.532	222.594	220.784
23.º A n.º1 b)	Gastos não documentados	4.810	4.671	4.803	5.833
23.º A n.º1 c)	Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente	1.430	1.443	1.555	1.639
23.º A n.º1 c)	Encargos não devidamente documentados	15.875	18.270	20.806	22.653
23.º A n.º1 e)	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações	147.776	132.760	133.997	152.932
23.º A n.º1 f)	Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o SP não esteja legalmente autorizado a suportar	2.488	2.621	2.729	2.962
23.º A n.º1 g)	Indemnizações por eventos seguráveis	1.004	835	877	725
23.º A n.º1 h)	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (sem mapa)	3.222	2.709	2.263	2.061
23.º A n.º1 i)	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor	3.137	2.918	2.800	2.936
23.º A n.º1 j)	Encargos com combustíveis em viaturas não pertencentes ou não alugadas pelo SP ou acima dos montantes normais.	5.074	4.907	4.954	5.146
23.º A n.º1 l)	Menos-valias contabilísticas	12.386	13.327	11.992	11.415
23.º A, n.º1 K)	Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros	-	-	-	138
23.º A n.º1 m)	Juros de suprimentos	340	186	185	149
23.º A n.º1 n)	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais	89	105	91	100
23.º A n.º1 p)	Contribuição sobre o setor bancário	-	123	134	142
23.º A, n.º1 q)	Contribuição extraordinária sobre o setor energético	-	-	-	27
23.º A n.º2	Gastos suportados com transmissão onerosa de partes de capital, na parte relativa aos montantes que beneficiaram do regime de eliminação da dupla tributação económica	95	78	89	49

FONTE: ADAPTADO DE AT (2016).

De notar que alguns dos gastos além não serem aceites fiscalmente à luz do artigo 23.º-A do CIRC, ainda sofrem de uma tributação autónoma com taxa específica por cada tipo de

gasto, conforme artigo 88.º do CIRC, como abordaremos num dos próximos pontos. Significa que sobre esse gasto incidem duas medidas antiabuso.

Esta decisão por parte do Governo, relativamente aos gastos que entendem não serem fiscalmente dedutíveis ou que ultrapassam os limites “razoáveis”, impedem eventuais situações de abuso fiscal ou de distribuição dissimulada de lucros a favor de terceiros, Sanches (2006).

Tendencialmente, se existe uma exclusão de dedução de certos gastos, os gestores tentarão reduzir esses encargos. Por outro lado, a leitura do quadro 6 permite verificar que existem certo tipo de gastos que se destacam nas correções fiscais ao abrigo do artigo 23.º-A do CIRC pelo número elevado de declarações que as apresentam. Tal pode induzir à conclusão de que as empresas nem sempre podem controlar esses gastos.

Devido as poucas alterações dos valores de ano para ano, concluímos que este artigo não tem tido efeito na redução da prática desses gastos. No entanto, é uma forma de não serem utilizados abusivamente.

2.2.4. Artigo 48.º - Reinvestimento dos valores de realização

De acordo com o disposto no artigo 48.º do CIRC é dedutível em metade do seu valor, a diferença positiva entre mais-valias e as menos valias quando: o valor de realização seja reinvestido totalmente até o fim do 2.º período de tributação e que os bens reinvestidos não sejam adquiridos a SP com o qual existam relações especiais e que sejam detidos por um período não inferior a um ano:

“1- Não sejam bens adquiridos em estado de uso a SP de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º;

2- Sejam detidos por um período não inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização”.

Estamos perante uma cláusula antiabuso, que visa combater que o valor do reinvestimento não seja utilizado de forma abusiva e com o intuito de obter uma vantagem fiscal.

De acordo com o quadro 7, verifica-se que a intenção de reinvestimento das mais-valias manifestada entre 2012 e 2014 tem vindo a aumentar ligeiramente. Por sua vez, a não intenção de reinvestimento continua presente no comportamento das empresas, já que cerca de 16.000 declarações apresentaram mais-valias fiscais sem intenção de

reinvestimento. Todavia, não é de descurar que este facto possa ser explicado pela situação económica vivida no país e receio de não haver retorno dos investimentos.

QUADRO 7 – CORREÇÕES FISCAIS REFERENTE AO ARTIGO 48.º (NR DECLARAÇÕES)

Designação	2011	2012	2013	2014
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (artigo 46.º)	16.707	16.862	15.923	16.248
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (artigo 48.º, n.os 1, 4 e 5)	6.924	5.887	6.383	7.098
Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (artigo 48.º, n.ºs 6 e 7)	146	140	97	128

FONTE: ADAPTADO DE AT (2016).

A Lei n.º 2/2014 veio alterar a redação do n.º 1 do artigo 48.º do CIRC, incluindo no seu âmbito os ativos intangíveis, exceto os que sejam adquiridos ou alienados a entidades com as quais existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC.

Podemos observar do quadro que as correções dizem respeito à diferença positiva entre as mais-valias e as menos valias, com ou sem intenção de reinvestimento. Dessa forma, havendo relações especiais, o benefício de tributar apenas 50% desse valor, no caso de haver reinvestimento não existe, logo, a mais-valia é tributada a 100% (mesmo que exista reinvestimento). Todavia, apenas com este quadro não conseguimos analisar de forma precisa o impacte dessa medida antiabuso, uma vez que não existe indicação das mais-valias não aceites por existir relações especiais.

2.2.5. Artigo 50.º-A Rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial

De acordo com Vieira (2015), à semelhança do que vem acontecendo em outros países da UE, que através da consagração de medidas fiscais “lutam” entre si para a atração de investimentos em propriedade industrial, com a Reforma do IRC considerou-se também essencial que Portugal fosse capaz de se tornar uma localização mais atrativa para atividades de investigação e desenvolvimento científico suscetível de aumentar o valor acrescentado gerado no nosso país, de gerar postos de trabalho com elevada qualificação e de melhorar os níveis de produtividade.

Para isso foi aditado à legislação nacional o artigo 50.^o-A. O decreto-lei n.º 47/2016 de 22 de agosto, veio alterar a sua redação, para assegurar a conformidade do regime fiscal aplicável a estes rendimentos com as exigências acordadas ao nível da UE e da OCDE, no âmbito da iniciativa relativa ao combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, projeto usualmente conhecido pela sigla BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Os rendimentos decorrentes da cessão ou utilização temporária de patentes e desenhos ou modelos industriais sujeitos a registo e que tenham sido registados nos períodos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, passam a concorrer para a determinação do lucro tributável em 50% do seu valor, embora este regime esteja condicionado por disposição antiabuso. Nesse sentido o artigo 50.^o, n.º 3, alíneas c) e d) do CIRC, exclui a aplicação deste regime quando os resultados da utilização destes direitos beneficiem sociedades com as quais existam relações especiais ou nos casos em que o cessionário se encontre sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

Por ser uma medida recente, ainda não existem dados suficientes que possam ajudar na avaliação dessa medida.

2.2.6. Artigo 51.^o - Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos

A problemática da dupla tributação económica é combatida com o artigo 51.^o do CIRC, que vem anular os efeitos da dupla tributação de lucros e reservas distribuídos, uma vez que tais lucros distribuídos terão já sido tributados na esfera da sociedade distribuidora.

De acordo com o n.º 1 do artigo 51.^o do CIRC, os lucros e reservas distribuídos não irão concorrer para a determinação do lucro tributável (regime do *participation exemption*), desde que se verifiquem cumulativamente alguns requisitos expressos no artigo. Por sua vez, o n.º 10, como medida antiabuso, vem expressamente impedir a eliminação da dupla tributação quando:

“a) Correspondam a gastos dedutíveis pela entidade que os distribui para efeitos do imposto mencionado na alínea d) do n.º 1; ou

b) Não obstante o disposto no n.º 2, sejam distribuídos por entidades não sujeitas ou sujeitas e isentas de imposto sobre o rendimento, salvo quando provenham de rendimentos sujeitos e não isentos a imposto sobre o rendimento nas entidades subafiliadas, sempre que a entidade que distribui os lucros ou reservas não seja residente num Estado membro da UE ou do Espaço Económico Europeu que esteja

vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE”.

De acordo com o n.º 13 deste artigo, o regime de *participation exemption* deixa de ser aplicável:

“Aos lucros e reservas distribuídos por sociedades residentes aos seus acionistas ou recebidos por sociedades residentes das suas subsidiárias, quando exista uma construção ou série de construções que, tendo sido realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto e finalidade de eliminar a dupla tributação sobre tais rendimentos, não seja considerada genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes”.

Para o efeito, considera-se construção não genuína quando “não seja realizada por razões económicas válidas e não reflita substância económica” (artigo 51.º, n.º 14 do CIRC).

Os relatórios de combate à fraude e evasão fiscal, concluem que existem áreas de risco que merecem uma maior atenção da AT e, por conseguinte, tem realizado um reforço da ação inspetiva sobre estas práticas, particularmente no que respeita ao uso irregular de CDT.

Do plano estratégico de 2015-2017, para a prossecução dos seus objetivos estratégicos, propõe-se, o reforço de investigações das relações entre as empresas.

2.2.7. Artigo 52.º - Dedução de prejuízos fiscais

De acordo com o n.º 1.º do artigo 52.º do CIRC, os prejuízos fiscais podem ser deduzidos ao lucro tributável de um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores (redação anterior à Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março¹⁸, para prejuízos fiscais apurados ainda no ano de 2016).

Embora o pressuposto do normal exercício de uma atividade económica assenta na sua continuidade ao longo do tempo, a possibilidade de dedução de prejuízos fiscais mostra que o resultado fiscal de um dado exercício não é independente em relação aos exercícios anteriores e futuros.

Este regime de reporte é denominado de *carryforward* (Quitério, 2015), vem minimizar os efeitos do fracionamento da atividade e permite às empresas a redução do imposto a pagar,

¹⁸ De acordo com a Lei n.º 7-A/2016, os prejuízos serão deduzidos de um ou mais dos cinco períodos de tributação.

deduzindo ao lucro tributável os prejuízos fiscais de anos anteriores, valor que não pode exceder 70% do lucro tributável (n.º 2 do artigo 52.º do CIRC).

De maneira a evitar a utilização abusiva desses reportes, os restantes números deste artigo inserem-se num conjunto de normas antiabuso. De acordo com Castro e Barbosa (2010), é marcado por uma intencionalidade e finalidade própria – reagir contra a evitação fiscal abusiva e impedir o denominado “comércio de prejuízos”.

Assim, o n.º 3 do artigo 52.º do CIRC exclui a dedução dos prejuízos fiscais quando o apuramento do lucro tributável é feito com base em métodos indiretos, mesmo que se encontrem dentro do período em que tal é permitido. A utilização do método indireto, de acordo com o artigo 87.º da LGT é utilizado sobretudo quando há impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, isto é, quando o SP não colabora com a AT.

Esta restrição tem uma finalidade de incentivo ao contribuinte para que este elabore a sua contabilidade de acordo com as regras contabilísticas, o que se traduzirá na confiança, por parte da Administração Fiscal, dos resultados apresentados e na possibilidade de reporte dos prejuízos fiscais.

Exclui-se o direito ao reporte dos prejuízos fiscais, de acordo com o n.º 5 do artigo 52.º do CIRC, nos casos em que o contribuinte beneficie de isenção parcial e ou de redução de IRC. Ainda de acordo com o n.º 8, a dedução também não é possível quando se verificar, à data do termo do período de tributação, que em relação àquele a que respeitam os prejuízos, se verificou a alteração da titularidade de mais de 50 % do capital social ou da maioria dos direitos de voto.

Percebemos dessa maneira, que será evitado a transmissão de sociedades com grande volume de prejuízos transitados, para servirem de crédito fiscal sobre os lucros tributáveis de uma nova empresa.

O quadro 8, permite verificar o número de empresas que apresentaram resultados tributários negativo, entre 2011 e 2014. Apesar do número de empresas com prejuízo fiscal ter vindo a diminuir, continuam a ter um peso superior a um terço do total de declarações. Por conseguinte, no futuro continuará a haver um número elevado de SP com possibilidade de efetuar o reporte desses prejuízos, que resultará numa redução da receita para o Estado.

QUADRO 8 - NÚMERO DE DECLARAÇÕES POR TIPO DE RESULTADO

Anos	Nº Declarações	Resultado Tributável				
		Positivo	Igual a 0	Negativo		
				Nº Declarações	%	Valor (M€)
2011	419.546	200.758	55.099	163.689	39%	18.864
2012	421.430	187.370	60.917	173.143	41,1%	17.658
2013	429.148	199.941	68.033	161.174	37,6%	15.551
2014	440.168	200.938	86.978	152.252	34,6%	26.723

FONTE: ADAPTADO DE AT (2016).

Se recordarmos o exposto no quadro 4, a utilização de prejuízos fiscais é um dos meios mais utilizados no planeamento fiscal abusivo, tendo, entre 2008 e 2010, sido detetados cerca de 24 casos. Tal facto empresta uma relevância significativas às medidas antiabuso existentes em torno desta temática.

A utilização de prejuízos fiscais – chamada de *operações de titularização de créditos futuros* (de acordo com os esquemas divulgados de acordo com o artigo 15.º decreto-lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro) – de modo abusivo, tem sido uma prática detetada e corrigida pela Inspeção Tributária. De acordo com o Governo de Portugal (2011), durante o ano de 2010, o valor dessas correções atingiu os 630M€, referente aos resultados líquidos de 2 empresas (resultantes de titularização de créditos futuros¹⁹), sem efeitos fiscais imediatos, mas que se destinavam, no futuro, a reduzir a matéria coletável de IRC em igual montante.

Face ao elevado peso de prejuízos fiscais dedutíveis que são reportados para os exercícios seguintes, reduzindo a matéria coletável sujeita a imposto, a AT adotou, de acordo com o Governo de Portugal (2008), um sistema de controlo automático da dedução dos prejuízos fiscais.

¹⁹ Esquema que implica a utilização de prejuízos fiscais (Governo de Portugal, 2011).

Desses controles podemos verificar, pela informação do quadro 9, os resultados conseguidos ao longo dos anos. Permitiu identificar divergências todos os anos em números elevados de declarações, que resultaram em correções avultadas da matéria coletável.

Os valores das correções diferem bastante de ano para ano e essa discrepância pode, eventualmente, ser explicada pelo fato de se tratar da utilização de prejuízos fiscais, que, por um lado, está dependente da situação da empresa e, por outro lado, é influenciada pela constante mudança nas normas, nomeadamente em relação ao período de reporte, ao limite por período económico e às restrições da aplicabilidade da normal.

QUADRO 9 - CONTROLO DAS DIVERGÊNCIAS DOS PREJUÍZOS FISCAIS

Anos	N.º Declarações	Valor da correção da matéria coletável (M€)
2008	*	59,5
2009	336	267,8
2010	989	9
2011	2.231	68
2012	*	18
2013	904	20
2014	1.495	71,6
2015	1.761	37,5

FONTE: ADAPTADO DE GOVERNO DE PORTUGAL 2009-2015

**sem informação*

De acordo com Garcia (2006), umas das utilizações abusivas com os prejuízos fiscais, são as operações de reestruturação que podem ser utilizadas com o objetivo de reduzir a carga fiscal, através da transferência de resultados, com utilização de prejuízos fiscais intragrupo²⁰. Desta maneira, uma das medidas propostas pela AT para o triénio 2012-2014 foi identificar as participações sociais em entidades não residentes, para análise das operações efetuadas e verificação da aplicação do regime de “transparência fiscal internacional”.

2.2.8. Artigo 63.º - Preços de transferência

“As empresas multinacionais assumem um papel cada vez mais relevante no comércio mundial. Atualmente, estima-se que entre 60 a 70% das transações

²⁰ Para além da limitação da dedução de prejuízos fiscais, o artigo 69.º n.º 4 alínea c), proíbe a participação num grupo de sociedades quando tenham prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos.

ocorridas mundialmente são estabelecidas entre entidades relacionadas”
(Fazendeiro, 2011, p.32).

As empresas multinacionais são geralmente compostas por uma sociedade-mãe com sede em determinado país e um conjunto de subsidiárias dispersas por diferentes países. No seio da mesma unidade económica estabelecem-se, frequentemente, transações entre as diversas entidades que a integram – são os designados preços de transferência. Estes são os preços pelos quais uma empresa transfere bens tangíveis e intangíveis ou presta serviços a empresas associadas (Tavares, 2011).

O problema reside na utilização dos preços de transferência para a deslocação e concentração dos lucros de um grupo económico nas jurisdições de menor fiscalidade de modo a alcançar elevadas poupanças fiscais e otimizar a eficiência fiscal do grupo, manipulando os preços das operações que praticam entre si. Sendo as empresas associadas localizadas no mesmo Estado, o objetivo já não será localizar os lucros na jurisdição de menor carga fiscal, mas sim manipular o lucro que será tributado.

Desta maneira, o artigo 63.^o, trata-se de um regime normativo antiabuso que tem subjacente o princípio do *arm's length*, pelo qual as condições acordadas entre duas entidades relacionadas devem ser idênticas às que seriam estabelecidas entre entidades não relacionadas ou independentes.

De acordo com o n.^o 1 deste artigo, os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, ativo incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Para a determinação do preço de transferência deverá a empresa escolher entre os métodos indicados no mesmo artigo²¹, aquele que assegura o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efetua, e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os ativos utilizados e a repartição do risco.

²¹ Na Portaria n.^o 1446-C/2001, de 21-12, encontra-se a explicação de cada um desses métodos.

De acordo com o n.º 8, sempre que regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o SP efetuar as necessárias correções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a esse incumprimento.

Assim, como podemos observar no quadro 10, no período 2011-2014, pelo menos 20 empresas apresentaram correções no seu lucro tributável relativamente aos preços de transferência, tendo o total de correções atingido um montante de 29.000.000€, no ano de 2012.

QUADRO 10 – CORREÇÕES FISCAIS REFERENTE AO ARTIGO 63.º

Descrição		2011	2012	2013	2014
Correções relativas a preços de transferência	Valor (M€)	9	29	2	2
	Nº de declarações	32	28	22	20

FONTE: ADAPTADO DE AT (2016).

Esta manipulação de preços de transferência poderá provocar distorções no resultado líquido de entidades pertencentes a um grupo e, conseqüentemente, na determinação do seu lucro tributável e do respetivo imposto a pagar.

A avaliação dos preços de transferência poderá ocorrer após a realização das operações, no âmbito de um eventual procedimento de inspeção, ou em momento anterior, no âmbito da negociação de um Acordo Prévio de Preços de Transferência (APPT). Este tem por objetivo estabelecer, com carácter prévio, o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, nas operações comerciais e financeiras realizadas entre entidades relacionadas (artigo 138.º do CIRC e Portaria 620-A/2008).

De acordo com o Governo de Portugal (2012), foi em 2011, celebrado o primeiro APPT em Portugal e os esforços por parte da AT no sentido de intensificar esta utilização têm-se verificado, conforme informação do quadro 11. Assim, no início de 2014 existiam 3 acordos em vigor e, em 2015, esse número aumentou para 6 acordos em vigor e 7 para apreciação.

QUADRO 11 - SITUAÇÃO DOS APPT

Fase	Situação em 31-12-2010	Entradas	Transferências p/ outras fases	Transferências de outras fases	Situação em 31-12-2011
Avaliação preliminar		+2	-1		1
Apreciação da proposta	2		-1	+1	2
Concluídos				+1	1

Fase	Situação em 31-12-2014	Entradas	Transferências p/ outras fases	Transferências de outras fases	Situação em 31-12-2015
Apreciação da proposta	10	1	-4	0	7
Em vigor	3		-1	4	6
Expirados	1		0	1	2

FONTE: ADAPTADO DE GOVERNO DE PORTUGAL (2012 E 2015)

Esses acordos celebrados, segundo o Governo de Portugal (2012), dizem respeito às operações domésticas e internacionais. Através do quadro 12 verificamos que estas situações envolvem sobretudo entidades não residentes, e os acordos unilaterais predominam no que toca à sua natureza.

QUADRO 12 - CARATERÍSTICAS DOS APPT

Número de APPT por tipo de entidades envolvidas	Envolvendo apenas entidades residentes	Envolvendo entidades não residentes
	1	14
Número de APPT por tipologia do acordo	Unilaterais	Multilaterais/bilaterais
	11	4

FONTE: ADAPTADO DE GOVERNO DE PORTUGAL (2015)

De fato, em 2013, o valor das correções relativa aos preços de transferências, diminuíram drasticamente comparando com o ano de 2012, podendo ser explicado pela celebração de novos acordos.

Ainda assim, vemos que o aproveitamento desta possibilidade fiscal tem sido (praticamente) nula, pois este mecanismo entrou em vigor no ano de 2008, e a celebração não tem sido elevado, estando apenas 6 acordo em vigor em 2015 até os dias de hoje. Face a este não aproveitamento pelos SP, umas das medidas do plano de combate à fraude, para o triénio 2015-2017, é intensificar a utilização deste tipo de acordos, de modo a assegurar a previsibilidade no tratamento fiscal dado a determinadas operações no seio dos grupos económicos.

2.2.9. Artigo 64.º - Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

Esta cláusula antiabuso tenta combater que os preços estabelecidos na transmissão de imóveis entre o vendedor e o comprador possam ser combinados com a intenção de se pagar menos imposto, de acordo com o n.º 2 do artigo 64.º do CIRC:

“2- Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável”.

Esta poderá não ser aplicável de acordo com o n.º 1 do artigo 139.º do CIRC, caso o SP faça prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT)

De acordo com esse preceituado, os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do IMT ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

Assim, a esta norma estão subjacentes dois pressupostos: i) a existência de transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis que tenham influência no lucro tributável; e ii) o valor contratado declarado ser distinto do valor normal do mercado, ou do valor patrimonial tributário. Verificados estes requisitos, entende o legislador que pode haver abuso da forma jurídica.

A partir de 1 de janeiro de 2010 deixou-se a obrigatoriedade do registo contabilístico dos imóveis pelo Valor Patrimonial Tributário (VPT), visando uma clara separação das regras fiscais em relação às regras contabilísticas, uma vez que esta tratava-se de uma subordinação da contabilidade à fiscalidade (Carneiro, Almeida & Araújo, 2015)

Todavia, o n.º 3 vem introduzir um tratamento sobre os dois intervenientes da transação. Para o SP alienante o impacte fiscal será uma correção, na declaração de rendimentos, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato. Por sua vez, para o SP adquirente deve comprovar no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º do CIRC, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

No que respeita às consequências jurídicas da verificação desta CEEA, a AT pode proceder a correções ao lucro tributável, nos termos do artigo 64.º, n.º 6 do CIRC, como podemos observar no quadro 13.

QUADRO 13 - CORREÇÕES DO VPT

Descrição		2012	2013	2014
Diferença positiva entre o VPT definido do imóvel e valor constante do contrato	Valor (M€)	63	165	169
	Nº declarações	970	1.120	1.130

FONTE: ADAPTADO DE GOVERNO DE PORTUGAL (2015)

Um dos objetivos gerais da auditoria ao sistema de controlo da aplicação desta norma é avaliar o cumprimento das obrigações tributárias, sempre que o valor patrimonial tributário definitivo fosse superior ao valor do contrato.

Neste sentido, de acordo com o Governo de Portugal (2012), os resultados da ação apontam para que no triénio 2007-2009 o valor potencial de risco de incumprimento fiscal destas regras tenha sido de cerca de 187M€, em virtude da falta de integralidade da informação com origem nas declarações modelo 11. Em 2011, as correções desta matéria atingiram o valor de 130,2€, marcando a preocupação do Governo quanto às correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis.

2.2.10. Artigo 66.º - Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

O artigo 66.º do CIRC, de acordo com Ferreira (2011), é uma norma antiabuso do tipo *Controlled Foreign Companies* (CFC) – sociedades não residentes controladas. Estas normas CFC pretendem evitar situações de acumulação, por residentes, de resultados em sociedade por eles controladas, situadas em territórios que lhes concedem um regime fiscal privilegiado, com o único intuito de diferir ou eliminar a tributação no país de residência dos sócios:

De acordo com o artigo 66.º:

“1 - Os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta

peessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades.”

Assim, para a aplicação deste artigo têm de estar presentes duas situações: (i) a entidade não residente deve estar sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável; e (ii) o SP de IRC residente em território português detenha, direta ou indiretamente, pelo menos 25% das partes de capital. Em relação ao segundo ponto, o n.º 2 deste artigo estabelece que esta percentagem pode ser reduzida para 10 pontos percentuais, caso, pelo menos, 50% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais sejam detidos, direta ou indiretamente, por SP de IRC residentes em território português.

No que diz respeito à primeira situação, é imperial que a sociedade participada esteja sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável, conforme previsto no n.º 5 do artigo 66.º do CIRC, isto é, o nível de tributação a que está sujeita a sociedade-base controlada é um pressuposto fundamental do regime, uma vez que a intenção da norma antiabuso é impedir que se evite ou difira a tributação para regiões com essas características fiscais. Apenas faz sentido a sua aplicação no caso da existência de uma vantagem real e por isso o n.º 6, tipifica situações em que o disposto no n.º1 não é aplicável.

No quadro 14, apresentamos informação respeitante às correções efetuadas de acordo com o artigo 66.º. Podemos observar que cerca de 16 declarações tiveram os seus rendimentos aqui sujeitos a tributação por força do artigo 66.º.

QUADRO 14 – CORREÇÕES FISCAIS NO ÂMBITO DO ARTIGO 66.º

Descrição		2011	2012	2013	2014
Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	Valor (M€)	348	141	209	41
	Nº de declarações	15	17	21	16

FONTE: ADAPTADO DE AT (2016).

No ano de 2015, foi detetado pela inspeção tributária, um esquema que implica a detenção de uma sociedade localizada em regime fiscal privilegiado.

“A sociedade A, residente em território português e sujeita ao regime geral de tributação, detém, através de uma sociedade B, sujeita a um regime especial de tributação, uma participação na sociedade C, localizada em regime fiscal privilegiado.

A sociedade C, obtém e acumula lucros, não tributados na sua esfera – ou com um baixo nível de tributação – os quais, não tendo sido por si distribuídos, não foram considerados para efeitos de determinação do lucro tributável da sociedade A.

Na medida em que a entidade B está sujeita a um regime especial de tributação, decorre do artigo 66.º do Código do IRC que os lucros gerados na sociedade C – localizada em regime fiscal privilegiado – são diretamente imputáveis à sociedade A residente em território português e sujeita ao regime geral de tributação, para efeitos de determinação do seu lucro tributável” (Governo de Portugal, 2015, p. 184).

Considerando que a sociedade A, na determinação do seu lucro tributável, não considerou os lucros obtidos por C, foi violado o previsto no artigo 66.º do CIRC e esta situação originou, em 2015, correções ao lucro tributável de IRC de cerca de 12.000.000€.

Em Portugal, as normas CFC foram introduzidas pelo decreto-lei nº 37/95, de 14 de fevereiro, e até hoje têm sido uma ferramenta importante para controle do Estado. Em todos os planos de combate contra a fraude e a evasão, um dos objetivos operacionais apresentado pelo Governo, para os triénios de 2012-2014 e 2015-2017, é identificar as participações sociais em entidades não residentes, para análise das operações efetuadas e verificação da aplicação do regime de “transparência fiscal internacional”.

Assim sendo, e após a análise do quadro 14, sugere que a transparência fiscal internacional tem sido uma grande ajuda para a AT identificar esquemas com sociedades em regime fiscal privilegiado.

2.2.11. Artigo 67.º - Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento

A opção por um modo de financiamento acarretará, necessariamente, consequências fiscais diferentes. Por isso, é de grande importância para as empresas escolherem o melhor método para se financiarem. Esta escolha tem recaído, muitas vezes, pelo financiamento mediante recurso a capitais alheios.

À luz da alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, os juros de capitais alheios aplicados na exploração serão considerados como gastos e, como tal, serão dedutíveis ao lucro tributável. Posto isso, o financiamento mediante o recurso de capitais alheios tem como finalidade muitas vezes, explorar as disparidades entre o regime fiscal dos juros e o dos dividendos. “Trata-se de transferências de resultados entre empresas do grupo, camufladas pela forma de juros com o intuito de obter economia fiscal” (Tavares, 2011).

Este tipo de financiamento pode conduzir a vários problemas, nomeadamente à desproporção entre os capitais próprios e os capitais alheios à disposição da sociedade – situação designada de subcapitalização. Para Marinho trata-se de “um fenómeno que se evidencia pela existência de uma acentuada desproporção entre o capital próprio de uma sociedade e o seu nível de endividamento para com os titulares do capital ou com outras sociedades com quem existam relações especiais” (2013, p. 4). Outra consequência são os gastos com encargos financeiros, que levam a implicações na redução da base tributária e diminuem o resultado a ser tributado.

Neste sentido, o artigo 67.º do CIRC estabelece regras de limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento considerados excessivos, face ao limite fiscal. Assim, em determinado período de tributação podem ser dedutíveis os gastos de financiamento desse período, desde que não ultrapassem os limites dispostos no n.º 1:

“a) 1.000.000 (euro); ou

b) 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e imposto ou segundo a terminologia inglesa *earnings before interest, taxes, depreciation and amortization* (EBITDA fiscal)”.

O quadro 15 mostra as correções fiscais respeitantes à limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento a partir de 2013, ano em que se iniciou a limitação à não dedutibilidade de gastos de financiamento.

QUADRO 15 – CORREÇÕES FISCAIS DO LIMITE À DEDUTIBILIDADE DE GASTOS DE FINANCIAMENTO

Descrição		2013	2014	2013-2014
Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento	Valor (M€)	826	1 820	220%
	Nº de declarações	304	558	184%

FONTE: ADAPTADO DE AT (2016).

Para explicar melhor os valores da tabela devemos ter algumas considerações. Por um lado, com a alteração da lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, o limite previsto na alínea a) que era de 3.000.000€ passou para 1.000.000€. Por outro lado, é mantido um regime transitório fixado pelo Orçamento de Estado (2013) com os seguintes limites para a alínea b):

- 2013 – 70% EBITDA fiscal;
- 2014 – 60% EBITDA fiscal;
- 2015 – 50% EBITDA fiscal;

- 2016 – 40% EBITDA fiscal;
- 2017 – 30% EBITDA fiscal;

Com um limite mais baixo para dedução dos encargos, a tendência será a correção fiscal desses valores aumentar, como podemos de uma forma ainda limitada, concluir pelo quadro.

2.2.12. Artigo 88.º - Tributação autónoma

De acordo com Mesquita (2014), a sujeição de determinadas despesas a tributação autónoma, surgiu com o intuito legislativo de penalizar as despesas confidenciais ou não documentadas incorridas pelas empresas.

Com as alterações ocorridas ao longo dos anos, tem-se assistido à tributação também de outros tipos de gastos que o legislador entende como sendo abusivos, podendo esses serem incorridos com a finalidade de obter vantagem fiscal. Assim, o fato de algumas despesas estarem sujeitas a tributação autónoma, poderá dissuadir as empresas de realizarem esses encargos.

Este tipo de tributação é, então, entendido, de acordo com Mesquita (2014), como uma norma fiscal antiabuso, sendo as sociedades tributadas autonomamente relativamente às despesas ou encargos específicos que estejam na sua contabilidade.

No quadro 16 apresentamos as situações sujeitas a esta taxação:

QUADRO 16 - TAXAS DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

Artigo 88.º:	Despesas	Taxa TA
Nº1 e nº 2	Despesas não documentadas	50% ou 70%
Nº3	Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias, motos ou motociclos (excluindo os referidos no nº6)	Variável entre 10%, 27,5% e 35%*
Nº7	Despesas de representação dedutíveis	10%
Nº8	Pagamentos a entidades residentes em regime fiscal claramente mais favorável	35% ou 55%
Nº9	Ajudas de custo e compensação por deslocações em viatura própria não faturadas a clientes	5%
Mº11 e 12	Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial	23%
Nº13 a)	Gastos ou encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de gestor, administrador e gerente	35%
Nº 13 b)	Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes	35%

FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA

**Estas taxas podem ser mais reduzidas, consoante o n.º 17 e n.º 18 do artigo 88.º CIRC.*

Todas as taxas apresentadas ainda serão elevadas em 10 pontos percentuais, quando os SP apresentarem prejuízo fiscal no período, conforme preceitua o n.º 14.

De acordo com a AT (2015), cerca de 36% das empresas que apresentaram declarações, no ano de 2013, tiveram tributações autónomas. De acordo com o quadro 17, o valor dessa tributação chegou ao 465M€, em 2013, sendo 2014 o ano com valor mais elevado, ultrapassando meio bilião de euros.

QUADRO 17 - TA NO CÁLCULO DO IMPOSTO

Descrição		2011	2012	2013	2014
Tributações autónomas	Nº de declarações	159.601	152.888	153.554	154.543
	Valor (M€)	534	491	465	551

FONTE: ADAPTADO DE AT (2016).

De acordo com Oliveira:

“As TA quando foram criadas, num primeiro momento, visavam sobretudo penalizar ou desincentivar certos tipos de consumos ou gastos de natureza pessoal. Por outras palavras, pretendiam tributar gastos efetuados na vida particular, que facilmente poderiam ser imputados aos sujeitos passivos, tendo um caráter antiabusivo. Mais recentemente, sobretudo a partir de 2008, tem-se verificado um aumento significativo das taxas de TA, bem como um aumento da incidência das mesmas, o que tem proporcionado um aumento da receita fiscal” (2016, p. 65).

Desta maneira, esta medida além de tentar penalizar certos tipos de gastos tem também proporcionado um aumento da receita fiscal, uma vez que o número de declarações que apresentam este tipo de tributação, como vimos no quadro 17 é elevado, sendo importante saber se realmente as empresas conhecem o impacte que estes gastos têm no apuramento do imposto a pagar.

2.2.13. Artigo 92.º - Resultado da liquidação

A legislação portuguesa, com o intuito, por exemplo, de intensificar o investimento, a criação de emprego e motivar as empresas a terem comportamentos que revelem preocupação social, definiu um conjunto de benefícios fiscais disponíveis no EBF, no CIRC e em legislação avulsa.

Entende-se como benefício fiscal, de acordo com o artigo 2.º do EBF:

“1-Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

Porém, existe limites ao usufruto dos benefícios fiscais, de acordo com o n.º 1 do artigo 92.º do CIRC:

“1- As entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o SP não usufruísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43 do CIRC”.

Na prática, este artigo pretende criar um teto mínimo de IRC a pagar em cada ano, por via da limitação da utilização desses benefícios fiscais. Por outro lado, nem todos os BF entram para esta limitação, ficando os seguintes excluídos:

- a) Os que revistam carácter contratual;
- b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II), previsto no Código Fiscal do Investimento;
- c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do EBF e os que operem por redução de taxa;
- d) Os previstos nos artigos 19.º e 32.º-A do EBF;
- e) O regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), previsto no Código Fiscal do Investimento.
- f) O regime de dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), previsto no Código Fiscal do Investimento;
- g) O regime de remuneração convencional do capital social previsto no artigo 41.º-A do EBF.
- h) Medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias, previsto no artigo 70.º n.º 5 do EBF (redação do decreto-lei n.º 38/2016, de 15 de julho)

Conforme apresentamos no quadro 18, o número de declarações que exigiram uma correção aos valores dos benefícios fiscais tem vindo a diminuir, bem como os respetivos valores. Uma das explicações para este cenário pode ser o alargamento do tipo de

benefícios que se encontram excluídos desta limitação, sendo exemplo dessa prática a não consideração também do benefício previsto no artigo 70.º EBF, a partir do ano de 2016.

QUADRO 18 - RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO NO CÁLCULO DO IMPOSTO

Descrição		2011	2012	2013	2014
Resultado da liquidação	Valor (M€)	12	10	3	4
	Nº de declarações	921	658	581	536

FONTE: ADAPTADO DE AUTORIDADE TRIBUTÁRIA (2016)

É importante referir, que estes benefícios não podem ser concedidos a SP devedores, de acordo com o artigo 14.º do EBF, sendo este um importante instrumento de moralização do sistema fiscal. Os contribuintes (singulares ou coletivos) que indiquem a existência de benefícios fiscais nas suas declarações de rendimentos e que tenham dívidas em execução fiscal são alvo de cruzamento de informação.

Este controlo, massificado, tornou-se possível com a implementação, em 2007, do Sistema Informático de Controlo de Benefícios Fiscais (SICBEF), que de forma desmaterializada e eletrónica efetua permanentemente o rastreio de todos os benefícios fiscais dos contribuintes com dívidas ao Estado, desencadeando o procedimento com vista ao seu cancelamento sempre que deteta a sua existência.

Como podemos verificar no quadro 19, em sede de IRC, os anos de 2009 e 2010 foram aqueles em que tal consequência foi mais visível, tanto no número de contribuintes controlados como do número de benefícios cancelados.

QUADRO 19 - CONTROLO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

NÚMERO DE CONTRIBUINTES CONTROLADOS									
Área	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015		
IRS	795.164	919.092	794.595	974.887	1.110.648	1.878.362	1.974.512		
IMI	1.199.853	1.130.611	669.975	1.383.787	780.056	889.564	840.661		
IRC	57.022	51.943	23.809	20.614	13.935	28.744	26.916		
TOTAL	2.052.039	2.101.646	1.488.379	2.379.288	1.904.639	2.796.670	2.842.089		
NÚMERO DE BENEFÍCIOS CANCELADOS									
Área	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
IRS	5.624	9.245	7.445	9.431	80.555	13.226	14.170	19.841	35.979
IMI	15.352	6.990	4.745	4.747	3.168	6.121	3.305	3.305	11.217
IRC	0	97	359	252	15	23	14	11	5
TOTAL	20.976	16.332	12.549	14.430	11.238	19.370	17.534	23.157	47.201

FONTE: ADAPTADO DE AT (2016).

De acordo com o Governo de Portugal (2015), a AT adota, antes de efetuar o cancelamento dos benefícios fiscais, uma estratégia pedagógica, convidando à regularização voluntária,

informando sempre os contribuintes das vantagens dessa regularização, prevenindo-os das consequências da persistência da situação de incumprimento.

O controlo dos benefícios fiscais é uma área de atuação da AT relativamente nova (a partir de 2007) e os números apresentados permitem-nos afirmar que a implementação do SICBEF tem sido muito útil na identificação rápida e eficaz de irregularidades ao nível do usufruto dos benefícios fiscais.

2.2.14. Artigo 123.º - Obrigações contabilísticas das empresas

Existem situações em que as caixas registadoras e os programas de faturação permitem a alteração dos dados inicialmente registados. Com efeito, a Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho veio figurar o problema subjacente da utilização desses sistemas:

“A utilização crescente de sistemas de processamento eletrónico de dados, nomeadamente para faturação da transmissão de bens ou de prestações de serviços, acarreta inegáveis vantagens em termos de rapidez do tratamento da informação. Todavia, introduz novos riscos em termos de controlo fiscal, pela possibilidade de subsequente adulteração dos dados registados, potenciando situações de evasão fiscal”

À semelhança de procedimentos análogos que recentemente têm vindo a ser adotados noutros países, Portugal passou a impor que os programas informáticos de faturação sejam objeto de prévia certificação pela AT.

Nesta perspetiva, e sendo importante definir regras para que os programas de faturação garantissem a inviolabilidade da informação inicialmente registada, a portaria n.º 363/2010, veio regular este aspeto, estabelecendo a obrigatoriedade de utilização de programas certificados de faturação para os SP de IRS e de IRC, a partir de 1 de janeiro de 2011, de acordo com o n.º 9 do artigo 123.º do CIRC. Este processo, normalmente designado de certificação de *software*, inclui-se no âmbito das medidas de combate à fraude e evasão fiscal.

O gráfico 10 mostra a evolução dos programas certificados pela AT. Em 2015, já se encontram 2.473 programas certificados.

GRÁFICO 10 - PROGRAMAS CERTIFICADOS PELA AT



FONTE: GOVERNO DE PORTUGAL 2011-2015

De fato, ao nascer a obrigatoriedade de utilizar programas certificados, brota também a sanção adjacente, surgindo, assim, um novo tipo de contraordenação que sanciona a utilização de programas ou equipamentos informáticos de faturação, que não estejam certificados nos termos do artigo 123.º do CIRC, com coima variável entre 250€ e 12.500€

Por isso, uma das principais medidas no âmbito do combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, definidas pelo Governo de Portugal (2014) é reforçar o controlo sobre as práticas de omissão do registo de transações, da alteração de dados e da sua não preservação, impondo faseadamente a obrigatoriedade de utilização de programas certificados.

CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO

Este capítulo tem como âmbito, a apresentação do estudo empírico, a definição dos problemas e objetivos do estudo bem como a metodologia utilizada para a sua realização, por fim, será feita a apresentação e interpretação dos resultados obtidos.

1. PROBLEMA E OBJETIVOS DO ESTUDO

Como temos vindo a reforçar, sabemos que a evasão fiscal presente nos países acarreta problemas económicos para todos, sendo um dos objetivos do Estado acabar/diminuir com essa realidade.

Há várias razões que justificam a escolha deste tema. Por um lado, o nosso interesse pela fiscalidade e principalmente pelos problemas que afetam diretamente a nossa sociedade e o mundo. A evasão é um problema muito sério, presente em todos os países, sendo muito importante que os Estados consigam implementar medidas eficazes para o seu combate. Acresce, por outro lado, a importância de saber se estas medidas estão a cumprir com o esperado, e, caso contrário, perceber de que forma poderiam os Estados atuar para travar os comportamentos ilícitos.

O nosso trabalho pretende responder à questão seguinte: “Estarão as medidas antiabuso implementadas em sede de IRC a ser úteis no combate à evasão fiscal?”. Atendendo ao problema formulado definimos os objetivos seguintes:

1. Analisar as medidas existentes antiabuso em sede de IRC;
2. Aferir sobre o desempenho das medidas implementadas no combate à evasão e fraude fiscal no âmbito empresarial.

Para alcançar o primeiro objetivo analisámos a legislação em vigor e recorreremos à informação quantitativa disponibilizada pela AT e pelo Governo de Portugal. De modo a concretizarmos o segundo objetivo desenvolvemos um estudo empírico, utilizando a entrevista como metodologia de recolha de dados, de modo a obtermos opiniões sobre:

- A evasão fiscal, em geral, em Portugal;
- As motivações pessoais do contribuinte para uma atitude ilícita;
- A educação fiscal dada aos contribuintes;
- A complexidade das normas;
- A utilização dos paraísos fiscais pelas empresas;

- A dependência entre a contabilidade e a fiscalidade;
- A limitação global dos benefícios fiscais, previsto no artigo 92.º do CIRC;
- A possibilidade de aumento do acesso às informações das empresas por parte do Governo;
- A eficácia das medidas antiabuso, em sede, de IRC;
- Possíveis mudanças nas medidas antiabuso aplicadas ao setor empresarial;
- A relação entre a prática de atos evasivos pelas empresas e o excesso de medidas antiabuso.

2. METODOLOGIAS DE INVESTIGAÇÃO

“A metodologia de qualquer estudo de investigação deve ser determinada tendo em conta as questões a serem investigadas pois são estas que definem o quadro concetual e a metodologia a seguir. Assim sendo, a investigação pode ter um cariz quantitativo, qualitativo ou a conjugação de ambos” (Guerreiro, 2003).

De acordo com Camareiro (2006), aplicando o método quantitativo, podemos conhecer a extensão de um fenómeno, enquanto o método qualitativo nos permite descobrir a intensidade do mesmo, a profundidade e força de suas raízes. Desta maneira podemos afirmar que ambos os métodos de investigação não se excluem, mas se completam.

Uma vez que o nosso estudo não pretende uma representatividade estatística, antes, porém, orienta-se para conhecer, compreender, interpretar e aprofundar a problemática do estudo, optámos pela metodologia dos estudos exploratórios com uma abordagem qualitativa.

A recolha de dados da dissertação teve como base a análise documental e a entrevista.

No capítulo I e no capítulo II, - em que analisámos questões relacionadas com o enquadramento teórico e apresentamos as medidas de combate à evasão fiscal e os resultados da sua aplicação – a recolha de dados foi efetuada através de uma pesquisa documental e para tal, recorreremos, nomeadamente, a artigos, livros e revistas especializados, tanto de autores nacionais como estrangeiros e, principalmente, à legislação nacional e a base de dados da AT. Esta análise documental é considerada de acordo com Johnson (1984) e Bell (1997), como uma fonte de dados extremamente importante, não devendo ser uma metodologia de investigação menosprezada em virtude de outras mais reconhecidas como a análise estatística.

Para alcançarmos os objetivos descritos neste capítulo e complementar a informação exposta de maneira a moldar uma conclusão, decidimos recolher opiniões de diversas

personalidades da área da contabilidade e da fiscalidade e de representantes de empresas privadas, tendo, para o efeito, a entrevista sido a metodologia empregue.

Segundo Bogdan e Biklen (1994) e Olabuénaga (2003), as entrevistas em profundidade são as mais recomendadas nos estudos exploratórios em que o investigador possui um conjunto de questões para as quais a documentação disponível não apresenta respostas concretas e, como tal, torna-se necessário recorrer a informadores qualificados que, no nosso caso, são personalidades das áreas da contabilidade e fiscalidade. Bogdan e Biklen (1994) afirmam ainda que através da entrevista é possível “recolher dados descritivos na linguagem do próprio sujeito, permitindo ao investigador desenvolver intuitivamente uma ideia sobre a maneira como os sujeitos interpretam aspetos do mundo” (p. 134).

As entrevistas podem assumir diversas modalidades consoante os temas em análise, sendo que no caso optámos por uma entrevista semi-diretiva e semiestruturada, dado que o objetivo é produzir um discurso contínuo sobre um determinado assunto, mas sendo a ordem e a forma de questionar livre (Ghiglione & Matalon, 2005). Este tipo de entrevistas é especialmente utilizado quando se pretendem obter opiniões relativamente a determinada problemática sobre a qual o entrevistador possui os conhecimentos essenciais, procurando, porém, uma explicação aprofundada dos mesmos. Além disso, permite a obtenção de diferentes respostas por parte dos entrevistados o que, conseqüentemente, permite uma melhor compreensão do problema em análise (Quivy & Campenhoudt, 1992). Por último, Costa (2008) salienta que o entrevistador deve guiar as entrevistas de forma que estas decorram de forma aberta e flexível, não fazendo muitas perguntas nem perguntas demasiado particularizadas.

2.1. SELEÇÃO E CARATERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Tendo em conta que o nosso estudo apresenta uma natureza exploratória, os entrevistados devem ser investigadores da especialidade e agentes privilegiados e qualificados, ou seja, indivíduos que pela atividade que desenvolvem ou desenvolveram, posição que ocupam ou ocuparam ou contacto que possuem com o terreno, tenham conhecimento do problema em causa e, acima de tudo, possuam uma atitude dialogante (Pardal & Correia, 1995). Assim sendo, o universo do nosso estudo pode ser agrupado nas seguintes categorias:

- Docentes na área da Fiscalidade;
- Contabilista Certificado;
- Revisor Oficial de Contas;
- Representantes das finanças;

Relativamente ao tamanho da amostra, tendo em conta a metodologia adotada e a escolha da entrevista em profundidade para recolha de dados, o número de entrevistados para este estudo deverá ser reduzido. Como não nos interessa a inferência estatística, a nossa amostra é composta por 11 entrevistados, número que consideramos adequado, pois a qualidade da entrevista não aumenta com o aumento do número de entrevistas (Ghiglione & Matalon, 2005).

A seleção dos elementos da amostra pode ser efetuada segundo duas técnicas: a probabilística (cada elemento da população tem uma probabilidade conhecida e não nula de ser incluído na amostra) e a não probabilística (em que não é conhecida a probabilidade de cada elemento da população ser incluído na amostra, sendo estes selecionados com base em um ou mais critérios definidos pelo investigador, de acordo com os objetivos do estudo) (Carmo & Ferreira, 1998). No nosso caso, optámos pela técnica de amostragem não probabilística, sendo umas das técnicas mais aplicadas quando está em causa um estudo de mercado e de opinião.

Do processo de seleção descrito resultou a seguinte amostra, conforme apresentamos no quadro 20. É de salientar que todas as entrevistas foram individuais, no sentido de preservar o mais possível o anonimato dos sujeitos do estudo. Também com essa finalidade, os entrevistados serão sempre referidos no masculino e no singular.

QUADRO 20 - AMOSTRA DAS ENTREVISTAS

Categoria	Código²²	Função
Contabilista Certificado	CC 1	CC e proprietário de empresa de contabilidade
	CC 2	CC e proprietário de empresa de contabilidade
	CC 3	Contabilista Certificado
	CC 4	Contabilista Certificado
Docentes na área da fiscalidade	DF 1	Ensino académico em Fiscalidade e ROC
	DF 2	Ensino académico em Fiscalidade e CC
	DF 3	Ensino académico em Fiscalidade e CC

²² A cada um dos entrevistados e, em consequência, a cada uma das entrevistas, foi atribuído um código, constituído por letras, correspondentes às iniciais das categorias da amostra e por um número que corresponde à ordem da entrevista no total de entrevistados.

Representantes da AT	RAT 1	Ex. Diretor Geral das Finanças e Ex. Docente da área da Fiscalidade
	RAT 2	Adjunto da repartição das Finanças
	RAT 3	Adjunto da repartição das Finanças
	RAT 4	Adjunto da repartição das Finanças

FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA.

2.2. PROCESSO DE RECOLHA DE DADOS

Para a recolha dos dados, numa primeira fase, fizemos a planificação das entrevistas e contactámos previamente todos os entrevistados com o intuito de dar a conhecer o objetivo da entrevista, os motivos pelos quais foram escolhidos, o tempo de duração previsto para a realização da mesma e para combinar a data, hora e local para a sua realização (apêndice I). Estas foram todas realizadas pela autora desta dissertação, de acordo com a disponibilidade dos entrevistados, nas instalações dos entrevistados o que implicou a deslocação do entrevistador até às mesmas, à exceção de duas.

Ao tratar-se de uma entrevista intencional, ou seja, visa um determinado objetivo implica que o entrevistador esteja munido de um guião previamente elaborado (apêndice II), para apoiar na condução da entrevista. Estas foram feitas de modo a ter uma extensão adequada e essencialmente que se relacionassem entre si (Günther, 1999).

A fim de evitar a perda ou deturpação de alguma da informação recolhida na entrevista, todas estas foram gravadas²³, após prévia autorização e tiveram uma duração, em média, de 30 minutos, onde as perguntas foram colocadas à medida que se desenvolvia a conversa, não tendo, por isso, sido seguida exatamente, a ordem estabelecida no guião.

2.3. MODELO DE ANÁLISE DOS DADOS

A análise de conteúdo é, hoje em dia, uma das técnicas ou métodos mais comuns utilizados pelas diferentes ciências humanas e sociais na investigação empírica. Ela traduz um conjunto de técnicas de análise que descreve, segundo procedimentos objetivos e sistemáticos, o conteúdo das mensagens (Quivy & Campenhoudt, 2008). Utilizámos a

²³ Importa referir que asseguramos o sigilo da informação, tanto das gravações como das respetivas transcrições.

análise de conteúdo do tipo qualitativo para tratarmos tanto a informação recolhida dos dados documentais como a informação produzida nas entrevistas.

A análise do conteúdo das entrevistas é uma tarefa que exige muito cuidado com a interpretação, a construção de categorias e, principalmente, com uma tendência bastante comum entre pesquisadores de debruçar-se sobre o material empírico procurando “extrair” dali elementos que confirmem suas hipóteses de trabalho e/ou os pressupostos de suas teorias de referência. Deste modo, é necessário evitar, dentro dos limites possíveis, a interferência da nossa subjetividade, ter consciência dela e assumi-la como parte do processo de investigação (Duarte, 2004, p. 216).

Uma vez que considerámos não ser necessário transcrever todas as entrevistas, apresentaremos apenas uma como exemplo (apêndice III). Desta maneira estará transposta de forma condensada e o mais completa possível todas as informações para uma grelha de análise de conteúdo (apêndice IV) com os dados qualitativos mais relevantes (Miles & Huberman, 1994), porque de todo o material recolhido junto dos entrevistados apenas nos interessam os dados que estejam diretamente relacionados com os objetivos da nossa pesquisa (Queiroz, 1988).

3. APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Decidimos dividir a apresentação dos resultados em três blocos, correspondendo com os objetivos das perguntas:

No primeiro bloco – contexto português – pretendemos posicionar Portugal no que diz respeito à evasão fiscal e abordar os fatores que influenciam a escolha das opções fiscais.

No segundo bloco – medidas antiabuso – as perguntas incidiram acerca das medidas antiabuso apresentadas neste estudo no âmbito do IRC.

No terceiro bloco – propostas – será reservado um espaço para que os entrevistados possam dar alguma sugestão pessoal.

No quarto bloco – avaliação – procuramos perceber a opinião acerca dos esforços da AT no combate à evasão.

3.1. BLOCO I – CONTEXTO PORTUGUÊS

Numa primeira fase, separámos 3 perguntas com a intenção de posicionar Portugal no que diz respeito à evasão fiscal e abordar os fatores que influenciam a escolha das opções fiscais.

Para que o Estado consiga satisfazer as inúmeras necessidades coletivas, constitucionalmente previstas nos artigos 63.^o e seguintes da CRP, é obrigado a financiar-se através de receitas públicas, que são obtidas principalmente através de impostos, e as situações de tentativas de reduzir a carga tributária são evidentes, sendo estas de natureza ilícita ou lícita.

De acordo com informação prestada anteriormente no quadro 1 (Buehn e Schneider, 2012), Portugal registava, em 2010, um nível de evasão fiscal sobre a % do PIB cerca de 1,8% (montante superior à média dos países da OCDE)

Tendo por base esta informação, e de maneira a termos uma visão dos entrevistados acerca da taxa de evasão fiscal, decidimos perguntar aos entrevistados: Qual a sua opinião sobre o nível de evasão fiscal em Portugal?

As respostas tenderam para um determinado sentido. Na análise dos entrevistados, o nível de evasão fiscal, em Portugal, tem vindo a diminuir, devido sobretudo à preocupação do Estado em implementar medidas antiabuso e a um maior controlo da AT. Porém, entendem que os valores continuam elevados comparativamente com outros países e o que seria esperado para uma boa economia.

DF3 sugere que deveria ser analisada a forma como é feito o cálculo do rácio da taxa de evasão, dado que ao se pretender quantificar os efeitos da evasão fiscal, podem existir muitas operações que não mensuráveis e uma vez que o seu efeito só será considerado se forem detetados. Outra questão levantada por este entrevistado, relaciona-se com o ano em que se deteta a evasão, num paralelismo da contabilidade no que diz respeito as datas.

Com a redução da receita associada aos fenómenos de fraude e evasão fiscal, este acarreta imensos problemas. Desta maneira é de extrema importância perceber o que leva a que os contribuintes, e questionamos aos entrevistados quanto à sua opinião sobre, o que leva os devedores (de IRC) terem comportamentos evasivos?

Estes concordam que todos os fatores, desde económicos, psicológicos, sociológicos e políticos, influenciam bastante na decisão de praticar atos ilícitos, nomeadamente os culturais. Nesse sentido, RAT 3 afirmou que, em Portugal, está enraizado o ditado “pagar e morrer quanto mais tarde melhor”.

Para DF1, as pessoas têm que se sentir mais controladas para evitar que haja esses comportamentos, uma vez que se sentirem que não há controlo nesses comportamentos, efetivamente vão sentir mais tentados a fugir da carga fiscal. Na opinião de DF2, as dificuldades económicas das empresas induzem-nas a fazer uma gestão criteriosa dessas

dividas e optam por deixar de pagar ao Estado para pagar os trabalhadores e fornecedores. Esta é uma ordem que não irá proporcionar uma vantagem à empresa, mas é assim que as empresas agem, caso contrario não haverá produção. DF3 expõe que existe um sentimento de injustiça por parte dos contribuintes, nomeadamente por parte do contribuinte cumpridor com a entrada do perdão fiscal. Os entrevistados (DF1, DF2, DF3 e RAT4) referem ainda, que existe falta de literacia fiscal e da implementação do sentimento que o Estado somos todos. Por isso, se fazemos algo que prejudique o Estado, indiretamente seremos nós os prejudicados.

Como analisámos ao longo do trabalho, reduzir a carga fiscal é algo que poderá ser feito licitamente, utilizando vários meios disponíveis pela legislação. Quando questionamos sobre as capacidades das empresas em fazer um planeamento lícito, as opiniões tiveram em consideração a dimensão das empresas.

De acordo com a maioria dos entrevistados, as pequenas e médias empresas não têm formação para um planeamento fiscal lícito, e praticam muitas vezes “pequenos” atos, nomeadamente, a não faturação e a utilização de gastos para reduzir a matéria tributária. No caso das pequenas empresas, a única figura que possuem para estes assuntos são os contabilistas, que com uma elevada carga de trabalho não possuem tempo para apoiar nestes aspetos.

Por outro lado, os entrevistados afirmam que as grandes empresas possuem departamentos especializados que irão explorar as opções fiscais, sendo estas lícitas ou não. No entanto, CC2, apesar de concordar com a falta de conhecimento das empresas, afirma que as empresas na sua grande maioria não têm interesse em fazer um planeamento lícito.

A educação fiscal é referida muitas vezes pelos entrevistados, por ser tão importante e não se verificar por parte do Estado essa preocupação.

3.2. BLOCO II- MEDIDAS ANTIABUSO

Na segunda fase das entrevistas focámo-nos nas medidas antiabuso apresentadas neste estudo no âmbito do IRC.

Para travar a evasão fiscal, os Estados têm adotado vários mecanismos de combate, desde medidas unilaterais, bilaterais a multilaterais (Pereira 2007). No que respeita às primeiras, estas são aquelas que cada Estado adota no seu ordenamento jurídico. Em Portugal, temos

presente a CGAA no artigo 38º da LGT e vários artigos com medidas antiabuso, nomeadamente, no CIRC.

Alguns autores, como Antunes (2014) e Teixeira (2009), defendem que a CGAA é muito difícil de ser utilizada, uma vez que passa por delimitar o planeamento lícito do planeamento abusivo e depende do entendimento do legislador. Deste modo, uma das questões a abordar foi a complexidade da norma geral: considera que a dificuldade de limitar o planeamento abusivo do planeamento legal poderá influenciar na deteção dos esquemas evasivos?

As respostas obtidas foram unânimes. O fato de haver uma norma de difícil aplicação irá sem dúvida dificultar a deteção dos esquemas.

Para RAT4, a legislação é cada vez mais complexa e as pessoas não têm conhecimento linguístico para tal, sendo necessário que o governo tente tornar a legislação fiscal mais acessível as pessoas.

De acordo com as medidas antiabuso específicas do CIRC, uma grande maioria refere-se à utilização de paraísos fiscais ou países com regime fiscal mais favorável visto serem das tipologias de esquemas mais comunicados à AT (vide quadro 4).

Os paraísos fiscais é um tema muito discutido e divide as opiniões sobre a sua eliminação (Tavares, 2011). Por isso, considerámos pertinente conhecer a opinião dos entrevistados sobre o recurso a paraísos fiscais/países com regime fiscal favorável por parte das empresas como forma de evitar o pagamento impostos.

Para CC1 e RAT4, esses meios são normalmente utilizados pelas grandes empresas. De acordo com a informação apresentada no quadro 13, o número de declarações que apresentam relações com entidades é 16, correspondendo a um valor de 41M€ em 2014. Considerando que as grandes empresas são uma minoria residual do tecido empresarial português, presumimos que estejamos perante 16 grandes empresas nacionais.

DF1 e DF3 sublinharam que estes meios são totalmente legais, sendo a única complicação a sua utilização abusiva. Não obstante, CC3, DF2 e RAT2, são contra a existência legal de paraísos fiscais e países com regime fiscal favorável, porque consideram que estes escondem muitas atividades ilícitas. Por isso, no seu entendimento a solução seria acabar com estes. No entanto, conforme afirmou RAT3, este é um problema que não está nas “nossas mãos” e irá continuar a existir.

Uma outra questão, surgida no desenvolvimento do estudo, é a possível interferência da fiscalidade na contabilidade, nomeadamente com o artigo 64.º ao exigir que o valor a

considerar seja o valor patrimonial tributário, de maneira a que este não possa ser combinado com intenção de se pagar menos impostos. Desta maneira perguntámos aos entrevistados se consideram justificável essa medida, dado que na contabilidade encontra-se registado um determinado valor (do negócio), e para efeitos fiscais as transmissões devem que ser feitas, no mínimo, pelo VPT, o que pode causar problemas subjacentes.

Sobre este assunto alguns entrevistados não tiveram opinião. Para os respondentes que emitiram opinião, a utilização do VPT na contabilidade, apesar de estarmos numa dependência parcial entre as duas, colide com os princípios contabilísticos e com as bases de mensuração previstas. Por isso, estão de acordo com a utilização do VPT apenas como medida antiabuso fiscal.

A legislação portuguesa, com o intuito de intensificar o investimento, a criação de emprego e motivar as empresas a terem certos comportamentos no âmbito social, implementou o sistema de benefícios fiscais. Com o estudo das medidas antiabuso, deparámo-nos com uma possível oposição ao gozo pleno destes benefícios, porque, para além de possíveis limites específicos, têm um limite global face ao IRC liquidado no período. Desta maneira perguntámos aos entrevistados a opinião sobre esta limitação, uma vez que os benefícios fiscais foram criados para incentivar as empresas e estimular certos comportamentos.

Sobre este assunto não existe consenso entre os entrevistados. Por um lado, DF1, DF2, DF3, RAT2 e RAT4, concordam em haver limitação para os benefícios fiscais, no caso em concreto a do artigo 92.^o do CIRC, não esquecendo que existem muitas exclusões tipificadas. Todavia, para CC1 e RAT3, essa limitação mostra uma falta de estímulo por parte do Estado, levando a que as empresas procurem países mais atrativos. CC3 vai mais além na sua opinião e apresenta uma sugestão. Para este, os benefícios fiscais conduzem para uma evasão fiscal e deveriam ser substituídos por uma baixa generalizada da carga fiscal.

3.3. BLOCO III - PROPOSTAS

Nesta terceira parte das entrevistas, reservámos um espaço para que os entrevistados pudessem dar alguma opinião/sugestão pessoal. Estamos cientes de que esta é uma pergunta difícil, principalmente quando existem tantas medidas, sendo necessário analisar caso a caso com muito rigor, para eventualmente encontrar alguma lacuna ou falta de regulamentação em alguma matéria.

DF2 e DF3 dão exemplos de algumas situações, que nas suas opiniões são exageradas, como as TA e o alargamento da base tributável. RAT2 reforça a ideia das situações de alugueres e *leasing* de bens que nem sempre são para a utilização da empresa e por isso

deveriam ter uma atenção especial sobre esta utilização abusiva, ou seja, deveria sobre estes casos incidir uma medida antiabuso (como exemplo um reforço ao artigo 23.^o). DF1 e DF3 entendem que o caminho do combate à evasão está a ser feito, sendo preciso uma maior prevenção e que legislador tem vindo a colmatar uma série de lacunas que eventualmente vão-se detetando. CC3, por seu lado, sugere um alargamento do regime simplificado de IRC, que permitisse às empresas se sentirem menos sobrecarregadas com a complexidade do regime, influenciando assim um comportamento perante o Estado e as suas obrigações fiscais diferentes.

É certo que existem falhas, o sistema fiscal não é perfeito, mas estamos dotados de profissionais que têm vindo a trabalhar no combate da evasão fiscal. Os sistemas informáticos têm sido fundamentais e têm proporcionado muitos benefícios. Desta maneira, perguntámos aos entrevistados a opinião sobre a implementação de um sistema informático para o IRC, como temos verificado em sede de IRS com o e-fatura.

As opiniões foram divergentes. Estamos certamente a caminhar para um futuro cada vez informatizado e para DF2 é uma questão a ter em consideração, dado que os SP são, atualmente, muito controlados e, paulatinamente, estão a perder a sua privacidade.

CC2, DF2 e RAT3 têm uma opinião mais assertiva, acreditam não ser possível que o IRC passe a ser calculado quase automaticamente, dado a existência de muitas especificidades e a AT não teria a capacidade de informaticamente fazer esse apuramento sem a contabilidade. Por exemplo, conseguir perceber o porquê de as empresas terem certos montantes de prejuízos, o porquê de apresentarem meios financeiros muito elevados quando têm empréstimos são situações difíceis. Para DF 2 há ainda a problemática do tipo de empresas, empresas de produção versus empresas comerciais, sendo nestas últimas mais fácil com base nas faturas que suportam as transações comerciais (compra e venda).

Por outro lado, os restantes entrevistados acreditam que este será o caminho, uma vez que grande parte da informação já tem vindo a ser comunicada informaticamente à AT. CC1 refere que ao reduzir-se o trabalho dos contabilistas nessa parte, estes poderiam ajudar os empresários em outra parte, nomeadamente no apoio e decisões financeiras. CC4, além de concordar e acreditar nas vantagens que trará um sistema complexo como o sugerido, propõe que se vá mais além: criar um sistema abrangente que incluísse a ligação das empresas à Segurança Social e às instituições bancárias. Este sistema pouparia tempo e dinheiro em processos e burocracias, tanto para contribuintes, como para instâncias judiciais e conservatórias. Para RAT2 e RAT3, essa situação seria muito vantajosa, mas acreditam que não irá acontecer, porque consideram não haver vontade das grandes empresas e até dos próprios Governos.

3.4. BLOCO IV- AVALIAÇÃO

Para concluir, este último bloco é composto por duas perguntas gerais aos entrevistados. Primeiramente, tentámos perceber qual é a perceção da eficácia dos esforços da AT no combate à evasão fiscal.

É de opinião geral que as medidas antiabuso são um fator dissuasor de evasão fiscal, ou seja, a sua existência, por si só, é um grande passo para impedir alguns atos

DF1 acredita que o combate tem vindo a ser positivo, o Governo português tem implementado várias medidas antiabuso, e juntamente com a cooperação internacional, os esforços são somados na tentativa de minimizar a evasão fiscal. No entanto, RAT1 mostra alguma incerteza se os objetivos esperados pelo Governo têm sido atingidos, porque considera que existe uma falta de divulgação, inclusive da comunicação social.

No início das entrevistas abordou-se as motivações que levam os contribuintes de IRC a praticarem atos evasivos. Uma delas foi o descontentamento com o sistema fiscal. Por conseguinte, tentámos perceber se estas medidas antiabuso poderão, de alguma forma, criar um sentimento de frustração nos contribuintes

Das respostas obtidas, CC1, CC2, CC3 e RAT 4 concordam que os excessos de medidas criam uma pressão. Aliás, qualquer medida criará um sentimento de descontentamento, mas como refere DF3, muitas medidas ajudam a educar os contribuintes. Por outro lado, para DF2, RAT1 e RAT2, discordam que as medidas possam influenciar esse “descontentamento” e acreditam que as medidas antiabuso não são agressivas.

De uma forma geral, e depois da análise de todas as respostas obtidas, se realmente existe esse sentimento de revolta e descontentamento para com o sistema fiscal, é necessário por parte do Estado uma atenção especial no que respeita à literacia fiscal. Todos os cidadãos deveriam contribuir para um único objetivo, uma economia próspera, não esquecendo que, como refere DF2, o Estado somos todos e os problemas subjacente à evasão fiscal estendem-se a um nível global.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Chegados a este ponto, apresentamos sumariamente as principais conclusões do nosso estudo, abordamos as contribuições que este estudo poderá proporcionar e ainda referimos as dificuldades encontradas na realização da investigação. Por fim, apresentamos pistas para investigações futuras.

1- PRINCIPAIS CONCLUSÕES

Este trabalho prendeu-se com a temática da evasão fiscal no sentido de avaliar a eficácia das medidas implementadas em Portugal. Assim, os objetivos deste estudo foram: i) analisar o impacto das medidas antiabuso em sede de IRC; ii) aferir sobre o desempenho das medidas implementadas no combate à evasão e fraude fiscal no âmbito empresarial.

Quando falamos de evasão fiscal, esta resulta da prática de atos ilícitos. “Toda a poupança fiscal realizada através de atos proibidos por lei corresponde à evasão fiscal ilícita, igualmente designada por evasão fiscal fraudulenta ou “tax evasion” (Amorim, 2007, p. 17).

Por sua vez, incluímos o “tax avoidance” quando nos referimos à fraude e evasão fiscal (apesar de serem duas terminologias distintas), uma vez que tratámos as medidas antiabuso existentes em Portugal, e a CGAA está construída especialmente para combater o planeamento fiscal abusivo.

Concluímos da nossa revisão de literatura e das conclusões das entrevistas, que diversos fatores influenciam nas decisões fiscais dos contribuintes, desde os económicos, os psicológicos, os sociológicos e os políticos (Moreira, 2014).

De acordo com DF3, existe uma perceção, de que, na nossa cultura reduzir a carga fiscal é valorizado, independentemente da forma que o vão fazer (fator psicológico presente).

De acordo com Lacerda (2009), em termos económicos, a carga fiscal de um país influencia na decisão do cumprimento fiscal, na medida que o cumprimento é considerado por algo que virá diminuir substancialmente o rendimento disponível.

A perceção dos entrevistados é de que a nossa carga de imposto é muito superior relativamente a outros países, e a remuneração é mais baixa. Sendo assim, o nosso esforço para cumprir as obrigações fiscais é maior, pelo que a tendência natural é um descontentamento com o sistema fiscal, influenciando a prática de atos evasivos. De fato,

em Portugal, esta carga em % do PIB, situa-se pouco abaixo da média dos países da OCDE (34,1%, contra 39,2%),

Uma das propostas do Governo de Portugal para 2015-2017 passa por manter a carga fiscal global e, simultaneamente, reduzir a carga fiscal individual dos contribuintes cumpridores, já que se todos pagarem os impostos devidos é possível que a cada um sejam exigidas taxas de esforço fiscal inferiores.

A instabilidade financeira também é um fator importante, porque provoca aos contribuintes empresariais uma maior insegurança na sua decisão. Podemos observar essa instabilidade através das grandes reformas do IRC e as frequentes alterações da taxa, que desde 1999 até aos dias atuais (diminuiu cerca de 15%), levando-nos a concluir que Portugal não proporciona um sentimento de estabilidade. O estudo empírico também nos leva a esta conclusão, conforme opinião de DF1: “o sistema fiscal está constantemente a sofrer alterações”. No seguimento referiu que se as empresas souberem que o nível fiscal hoje será o mesmo ou praticamente igual que daqui a 5 anos, sentir-se-ão mais seguras ao tomar as decisões financeiras. Este entrevistado reforça que infelizmente não é o que tem acontecido em Portugal, “e o grande descontentamento tem a ver com as sucessivas alterações no sistema fiscal português”.

Além das alterações constantes, as empresas portuguesas despendem cerca de 275 horas por ano para o pagamento de impostos, comparado com uma média de 185 horas por ano para os países da OCDE (PwC, 2016). A complexidade do sistema fiscal é grande, e perante um país composto maioritariamente por pequenas e médias empresas, existe muito desconhecimento das leis. Do estudo empírico, concluímos que a legislação é cada vez mais complexa e as pessoas não têm conhecimento linguístico devendo tornar a legislação fiscal mais acessível às pessoas e implementar uma literacia fiscal desde cedo, possibilitando que as empresas consigam reduzir a sua carga fiscal de maneira lícita.

Resumidamente, estas conclusões a que chegamos vão de encontro com o estudo de Richardson (2006), quando este pretendeu responder no seu estudo à seguinte questão: porque é que os contribuintes de um país respeitam, e outros não, as regras fiscais? O autor concluiu, por um lado, que a evasão fiscal é maior nos países em que o sistema fiscal é menos complexo; por outro lado, nos países em que o nível de educação, a perceção de justiça e a moralidade fiscal é mais alta, a taxa de evasão fiscal nesses países é mais baixa.

Todos estes fatores prejudicam a competitividade de um país, levando, a que as empresas escolham países que oferecem melhores condições.

Com o aparecimento dos paraísos fiscais, este foi uma porta aberta para a evasão fiscal (Martins, 2011). De acordo com o Governo de Portugal, 29 dos 87 esquemas comunicados, em 2010, foram referentes à utilização de entidades sujeitas a regimes especiais e paraísos fiscais, que tendencialmente pretendem concentração de lucros nessas regiões. De acordo com Anjos (2016), 37,1% da riqueza de Portugal está em paraísos fiscais.

Quer através da revisão da literatura, quer das entrevistas, constatámos que as opiniões divergem. Na opinião sobre a sua existência, DF1 e DF3 sublinharam que estes meios são totalmente legais, sendo a única complicação a sua utilização abusiva. Não obstante, CC3, DF2 e RAT2 são contra a existência legal de paraísos fiscais e países com regime fiscal favorável, porque consideram que estes escondem muitas atividades ilícitas. Tais opiniões levam-nos a concluir que esta é sem dúvida uma matéria divergente e que os governos devem estar atentos às suas utilizações e aos prejuízos que os paraísos fiscais podem trazer para as economias.

De acordo com o Conselho Europeu de 22 de maio de 2013, a nível nacional, os EM devem aplicar as recomendações específicas a fim de fazerem face ao desafio de melhorar a governação fiscal. Desta maneira, Portugal implementou vários tipos de medidas, e juntamente com os órgãos internacionais tem incrementado a troca de informação, facilitando o combate da evasão internacional, um dos principais problemas da evasão.

De acordo com Pinto (2013), este afirma que a evasão fiscal e os privilégios fiscais não têm diminuído no nosso País. Por outro lado, do nosso estudo, retiramos algumas conclusões que nos levam para outro entendimento.

Pela via bilateral, Portugal tem desenvolvido uma rede de relações de parceria, através de acordos bilaterais em matéria de cooperação económica com diversos países. Em 2015, existiam 67 CDT em vigor. As trocas de informações é outro instrumento que serve para ajudar no combate à evasão internacional. Em Portugal existem, neste momento, 7 acordos (já concluídos) sobre troca de Informação em matéria fiscal, tendo, no ano de 2015, sido realizadas 14 trocas de informação. Assim, concluímos que tem existido um grande esforço por parte do Governo de Portugal, que têm produzido resultados como traduz o crescimento dos números de acordos internacionais.

No que respeita às medidas unilaterais são aquelas que cada Estado adota no seu ordenamento jurídico. Essas normas encontram-se dispersas por várias legislações. A CGAA é uma dessas medidas, prevista no n.º 2 artigo 38.º LGT e pretende evitar a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal, razões exclusivamente ou essencialmente fiscais e evitar e impedir a escolha da forma contratual que proporcione uma economia fiscal. Uma vez que as considerações sobre os limites do planeamento ainda

dependem da interpretação realizada pelo próprio aplicador da lei, essa norma tem sido pouco utilizada e, por isso, a AT elaborou, ao abrigo do artigo 15.º do decreto-lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, uma lista de esquemas abusivos, existindo a obrigatoriedade do dever de comunicação de esquemas evasivos. Por conseguinte, tem-se verificado em Portugal um aumento de deteção de esquemas abusivos. Desde a entrada em vigor desta legislação foram comunicados um total de 87 esquemas, sendo o IRC a área fiscal mais implicada (Governo de Portugal, 2011).

As normas específicas antiabuso que estudámos também têm apresentado alguns resultados:

- Com a extensão de obrigação de imposto (artigo 4.º do CIRC), evita-se que se utilizem outros países propositadamente para fugir à carga fiscal a que estão sujeitos em Portugal. No ano de 2014, abrangeu 981 declarações de empresas não residentes sem estabelecimento estável;
- Em 2009, as ações da AT resultaram na cessação oficiosa de atividade (artigo 8.º, n.º 6 do CIRC) de 2 empresas, que não possuíam estrutura adequada e serviam de apoio a esquemas de fraude. Note-se que, em 2010, esse número atingiu 51 cessações oficiais de atividade.
- Com o artigo 23.º-A do CIRC, a não dedução de encargos para efeitos fiscais, tem como objetivo tentar reduzir certos encargos e impedir eventuais situações de abuso fiscal ou de distribuição dissimulada de lucros a favor de terceiros. Da análise dessa medida verificámos poucas alterações do comportamento dos contribuintes, concluindo que existem gastos que as empresas possuem no desenvolver da sua atividade que nem sempre conseguem controlar.
- O artigo 48.º do CIRC cria um benefício fiscal às empresas no caso de reinvestirem o saldo positivo das mais-valias, desde que os ativos tenham sido detidos por um período mínimo de um ano. Porém, ficam excluídos deste âmbito as mais-valias que foram obtidas com entidades com as quais os sujeitos passivos tenham relações especiais. Verificámos da análise dos dados, que o número de empresas com intenção de reinvestimento tem aumentado ligeiramente face ao aumento do número de empresas sem intenções de reinvestimento. Todavia, por ausência de informação, não conseguimos analisar em concreto o resultado da medida antiabuso. Não obstante, reforçamos que as exclusões tipificadas reduzem a possibilidade de utilizar esse benefício de forma abusiva e com o intuito de obter uma vantagem fiscal.
- O recente artigo 50.º-A do CIRC, apesar de ainda não existir dados disponíveis, exclui da possibilidade de usufruir deste benefício fiscal os rendimentos decorrentes da cessão ou utilização temporária de patentes e desenhos ou modelos industriais,

quando existam relações especiais ou nos casos em que o cessionário se encontre sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

- A problemática da dupla tributação económica é combatida com o artigo 51.º do CIRC, não podendo usufruir desta isenção, quando exista uma construção ou série de construções que tenha sido realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal. Do plano estratégico de 2015-2017, o Governo de Portugal propõe-se reforçar as investigações das relações entre as empresas.
- De maneira, a evitar a utilização abusiva dos reportes de prejuízos fiscais, o artigo 52.º do CIRC engloba um conjunto de normas antiabuso. A utilização de prejuízos fiscais é um dos meios mais utilizados no planeamento fiscal abusivo, tendo, entre 2008 e 2010, sido detetados cerca de 24 casos. Face aos dados consultados, apesar do número de empresas com prejuízo fiscal ter vindo a diminuir, continuam a ser um mecanismo utilizado por mais de um terço das empresas que entregam a declaração modelo 22. A AT adotou um sistema de controlo automático da dedução dos prejuízos fiscais e, em 2015, foram controladas 1.761 declarações e corrigido cerca de 37.5M€ de matéria coletável.
- Para travar com a manipulação de preços de transferência, o Estado implementou os Acordos Prévios de Preços de Transferência (artigos 63.º e 138.º do CIRC). No início de 2014 existiam 3 acordos em vigor, em 2015 esse número aumentou para 6 acordos em vigor e 7 para apreciação. Para o triénio de 2015-2017, o Estado pretende intensificar a utilização deste tipo de acordos, de modo a assegurar a previsibilidade no tratamento fiscal dado a determinadas operações no seio dos grupos económicos.
- Para evitar que os preços estabelecidos numa transmissão de imóveis entre o vendedor e o comprador possam ser combinados com a intenção de se pagar menos imposto, existe uma medida antiabuso estabelecida no artigo 64.º do CIRC, em que o valor constante do contrato não pode ser inferior ao VPT definitivo do imóvel. Os nossos entrevistados estão de acordo que o VPT seja utilizado como medida antiabuso e não utilizado na contabilidade uma vez que colide com o seu normativo. Em 2014, 169M€ corresponde a correções da diferença positiva entre o VPT do imóvel e valor constante do contrato.
- Para evitar situações de acumulação, por residentes, de resultados em sociedade por eles controladas, situadas em territórios que lhes concedem um regime fiscal privilegiado (artigo 66.º do CIRC), em 2014, 41M€ respeitam a correções a essas normas (CFC – sociedades não residentes controladas).
- A limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento, imposta pelo artigo 67.º do CIRC, gerou em 2014, 1.820M€ de correções, respeitantes a 558 declarações.

- As TA (artigo 88.º do CIRC) visam sobretudo penalizar ou desincentivar certos tipos de consumos ou gastos de natureza pessoal e, de acordo com Oliveira (2016), o aumento significativo das taxas de TA e o aumento da base de incidência das mesmas, tem proporcionado um aumento da receita fiscal. Em 2014, este valor atingiu os 551M€.
- O combate à utilização dos benefícios fiscais (artigo 92.º do CIRC) tem gerado para o Estado 4M€ de correções. Este controlo é efetuado a partir do SICBEF, que de forma desmaterializada e eletrónica efetua permanentemente o rastreio de todos os benefícios fiscais dos contribuintes com dívidas ao Estado.
- A possibilidade de adulteração dos dados registados em alguns sistemas informáticos traduziu-se num novo risco em termos de controlo fiscal. Em consequência, Portugal passou a impor que os programas informáticos de faturação sejam objeto de prévia certificação pela AT (artigo 123.º do CIRC). Em 2015 encontravam-se certificados 2473 programas.

A taxa de evasão fiscal em Portugal para 2010, de acordo com Buehn e Schneider (2012) é de 1,8% sobre o PIB, valor acima da média dos 38 países da OCDE (1,5%). Observamos ainda que, estas taxas têm vindo a diminuir e verificou-se uma redução e meio ponto percentual sobre o PIB no período de 1999 até 2010. Na nossa opinião esta variação positiva estará relacionada com as medidas antiabuso implementadas.

De acordo com o Governo de Portugal (2015), a taxa de execução das medidas do Plano Estratégico no combate à fraude e evasão fiscal, para o triénio de 2012-2014, foi de 95%, isto é, 95% do plano estipulado foi executado. Ainda de acordo com o Governo de Portugal (2015), o valor do combate à fraude e evasão fiscais atingiu, em 2014, o montante de 2.550M€, em resultado da ação inspetiva, da recuperação de dívidas por via coerciva e de coimas por infrações fiscais.

É fundamental realçar que a evasão é um fenómeno muito difícil de se quantificar. Os dados obtidos na análise documental e da conclusão aos entrevistados, permitem-nos concluir que este combate tem vindo a ser positivo. O Governo português tem implementado várias medidas antiabuso e, juntamente com a cooperação internacional, os esforços são somados na tentativa de minimizar a evasão fiscal. Assim, consideramos que estes esforços, nomeadamente a implementação de medidas antiabuso, têm vindo a contribuir de forma gradual para o combate da evasão fiscal em diversos níveis. Compreendemos que estamos perante um tema complexo, devendo existir por parte dos Estados outras considerações, nomeadamente a educação fiscal dos contribuintes e o aumento da união com outros países, de modo a atuarem conjuntamente para travar esse fenómeno.

2- CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

Com o nosso estudo esperamos contribuir para uma melhor compreensão dos assuntos subjacentes à evasão fiscal e dos esforços praticados por Portugal no seu combate.

Os estudos efetuados nesta temática (Amorim, 2006; Menezes, 2003) recaem na apresentação de algumas medidas antiabuso. A nossa investigação pretende ser um complemento, uma vez que da análise dos resultados obtidos para algumas medidas (tanto dos dados quantitativos, como do estudo empírico), concluímos que estas têm vindo a contribuir de forma gradual para o combate da evasão fiscal em diversos níveis.

As entrevistas foram uma mais-valia para o trabalho e reforçaram a ideia de que os atos são influenciados por vários fatores, nomeadamente culturais, como verificámos na revisão da literatura.

O presente estudo pode ser útil para qualquer interessado no assunto, no sentido que dá a conhecer a realidade da evasão fiscal em Portugal, algumas medidas antiabuso existentes a nível empresarial e os seus resultados.

De realçar que estudos desta natureza, podem ir além do contributo para o saber teórico e académico, e ser útil até no campo das políticas de combate à evasão fiscal.

3- LIMITAÇÕES E DIFICULDADES DO ESTUDO

A principal limitação sentida no desenvolvimento do nosso estudo foi a obtenção de dados atuais para a taxa de evasão fiscal. Posicionamos Portugal quanto ao nível de evasão fiscal para 2010, mas consideramos que seria relevante uma investigação que mensurasse essa taxa numa data mais atual, por exemplo com referência a 2014, de maneira a termos os efeitos expressos de algumas medidas implementadas nestes últimos 2 anos.

Consideramos que analisar todas as medidas antiabuso existentes no sistema fiscal português não seria exequível numa investigação enquadrada numa dissertação de mestrado, porque obrigaria a um estudo com um âmbito mais alargado. Apesar de poder ser considerado uma limitação, decidimos analisar apenas medidas no âmbito do IRC, realizando um estudo com um enfoque preciso e possibilitando efetuar uma análise cuidada do âmbito e impacte de cada uma delas, o que consideramos ser uma mais-valia.

A instabilidade do sistema fiscal foi um entrave incontornável. Como analisámos valores disponibilizados pela AT desde 2011, por vezes os artigos mencionados nessa base de

dados estavam desatualizados, alterados ou revogados e tivemos que fazer referência a estas questões. Também nos deparamos com ausência de informação quantitativa ou limitada a um período reduzido, pelo facto de serem medidas antiabuso recentes.

Concluimos que muitas medidas antiabuso recaem na existência ou não de relações especiais. As empresas divulgam essa informação anualmente na sua IES (Informação Empresarial Simplificada), de maneira a que teria sido uma mais-valia conhecer o número de empresas, em Portugal, que apresentam tais relações. A relação custo-benefício da obtenção dessa informação, face aos objetivos gerais e enquadramento da investigação, levou-nos a optar por não adquirir onerosamente essa informação.

Analisar medidas quanto à sua eficácia, sem estudos anteriores para servir como base de comparação, foi uma dificuldade com que nos deparamos. Porém, esta limitação foi ultrapassada com a utilização dos dados disponibilizados pela AT e com as informações publicadas pelo Governo de Portugal nos relatórios de combate à fraude e evasão fiscal.

4- PROPOSTAS PARA ESTUDOS FUTUROS

Após a conclusão do nosso estudo, consideramos que existe um conjunto de matérias que seria interessante desenvolver em trabalhos futuros.

Ao longo do nosso trabalho verificamos que existem outras terminologias associadas a taxa de evasão fiscal e, por isso, consideramos que seria de elevado valor um estudo onde a fórmula de cálculo da evasão fiscal fosse explicada e desenvolvida, no sentido de nos dar a conhecer exatamente os valores que foram tidos em consideração.

Subjacente à evasão fiscal, encontra-se o planeamento fiscal lícito, que na opinião dos nossos entrevistados, a maioria das empresas portuguesas não possuem conhecimento para os praticar. Assim, propomos a elaboração de um estudo que tenha como objetivo comprovar essa afirmação junto das mesmas, através de um questionário.

Por fim, no âmbito internacional, sugerimos dois estudos. Um com a finalidade de comparar as medidas antiabuso em sede de IRC existentes em Portugal com as existentes em outros países. Tal investigação permitiria identificar medidas que não existem no nosso sistema fiscal e que poderiam ser potencialmente implementadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Afonso, O. (2014). A economia não-registada em Portugal – índice de 2013. Observatório de economia e gestão de fraude do Porto

Afonso, O. (2015). Disponível para consulta em: <https://www.publico.pt/economia/noticia/a-economia-paralela-em-portugal-1694348>.

Allingham M.G. e Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis, Journal of Public Economics.

Amorim, J. C. (2007). Algumas medidas de combate à evasão fiscal. Revista de ciências empresariais e jurídicas. Porto.

Andrade, F. R. (2014). Benefícios fiscais a consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento. Porto

Antunes, F. (2005). A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Antunes, J. M. A. (2014). O Planeamento fiscal e os problemas de aplicação da cláusula geral anti-abuso: Proposta de resolução. Lisboa.

Anjos, M. (2016). Edição n.º 1210 de 11-05-2016. Disponível para consulta em: <http://visao.sapo.pt/actualidade/economia/2016-05-12-Portugal-e-campeao-em-evasao-fiscal-diz-novo-estudo>.

AT (2016). Disponível para consulta em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/

Barbosa, E. (2012). Economia paralela em Portugal - Uma análise com utilização do modelo MIMIC. Porto.

Bogdan, R. C., & Biklen, S. K. (1994). Investigação qualitativa em educação - Uma introdução à teoria e aos métodos. Porto: Porto Editora.

Oliveira, V. B. (2016). O impacte das TA nas microentidades. Universidade de Aveiro

Borrego, A. C., Lopes, C. M. da M., & Ferreira, C. M. S. (2013). Tax noncompliance in an international perspective: a literature review.

Buehn, A. & Schneider, F. (2012). Cesifo working paper n.º 4004.

Carmo, H. & Ferreira, M. M. (1998). Metodologia da investigação - Guia para Auto-Aprendizagem. Lisboa: Universidade Aberta.

Campos, D. L e Campos, M. H. N. (2000). Direito tributário 2.^a Edição. Almedina, Coimbra.

Carneiro, M. I. F., Almeida, L. M. G & Araújo, J. F. M. Fiscalidade – Comentários aos art.º 58.º - A do CIRC. Disponível para consulta em: http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=54

Castro, A. & Barbosa, C. (2010). Reporte de prejuízos fiscais. Barcelos.

Castro, A. M. P. (2007). Combate à evasão fiscal. Porto.

Chau, K., & Leung, P. (2009). A critical review of fischer tax compliance model: A researchsynthesis. Journal of Accounting and Taxation.

Comissão Europeia (2015). Taxation trends in the European Union. Disponível para consulta em:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf

Courinha, G. L. (2004). A cláusula geral anti-abuso no direito tributário - contributos para a sua compreensão.

Costa, A. M. C. (2008). A auditoria interna nos municípios portugueses. Universidade de Coimbra.

Deloitte (2015). Disponível para consulta em: <http://deloitteobservatoriofiscal.com/>.

Direção Geral do Orçamento (2015). Disponível para consulta em: http://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2015/OCid_2015.pdf.

Dias, A. J. B. (2013). Direito fundamental ao planeamento fiscal: Medidas de reação utilizadas pela administração tributária no combate à evasão e fraude fiscal. Minho.

Duarte, R. (2004). Entrevistas em pesquisas qualitativas.

Fazendeiro, V. H. S. (2011). Paraísos Fiscais: Análise das técnicas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal à luz do direito fiscal português. Porto.

Faria, M. T. B. V. B. (2003). Paraísos fiscais: formas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal. Ciência e Técnica fiscal.

Garcia, N. O. (2011). Prejuízos, menos e mais-valias – casos de aplicação de normas antiabuso específicas do código do IRC.

Ghiglione, R., & Matalon, B. (2005). O inquerito: Teoria e prática (4a Edição.). Oeiras: Celta Editora.

Gomes, J. M. P. (2008). A simplicidade e a instabilidade no sistema fiscal português - prioridades da política fiscal. Revisores e Auditores. Jan/Mar 2008.

Guerreiro, M. C. G. S. (2003). Educação ambiental em áreas protegidas: Avaliação do impacto de acções educativas em alunos do ensino básico. Universidade do Algarve.

Günther, H. (1999). Como elaborar um questionário. Instrumentos psicológicos: manual prático de elaboração.

Governo de Portugal, (2009-2015). Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - Relatório de Atividades Desenvolvidas

INE (2015). Disponível para consulta em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=224617734&DESTAQUESmodo=2.

Jackson, B. R., & Milliron, V. C. (2002). Tax compliance research: Findings, problems and prospects.

Lacerda, H. (2009). O crime de fraude fiscal. Almeida & Leitão. Lisboa.

Leitão, L. M. T. M. (1993). Evasão e fraude internacional. Lisboa.

Lopes, C. M. M. & Santos, A. C. (2013). O cumprimento fiscal em Portugal - fatores associados a erros e atrasos na entrega das declarações fiscais das pessoas singulares. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Lopes, A. F. (2011). O caso dos custos psicológicos da tributação. Coimbra.

Magalhães, B. M. G. (2013). O planeamento fiscal e o sistema fiscal português. Lisboa.

Marinho, D. S. (2013). Da subcapitalização à dedutibilidade de Gastos de Financiamento: de um Passado Atribulado para um futuro Incerto. Porto.

Marques, P. (2007). Infrações tributárias – Investigação Criminal. Volume I, Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Martínez, S. (2000). Direito Fiscal, 10.^a edição. Coimbra, Almedina.

Martins, J. P. (2011). Suite 605. Smartbook. Lisboa.

Mcgee, R. W. & Gelman, W. (2009), Opinions on the ethics of tax evasion: A comparative study of the USA and six latin american countries.

McKerchar, M. (2007). Tax complexity and its impact on tax compliance and tax administration in Australia. The IRS Research Bulletin.

Mesquita, M. R. G. L. R. (2014). A tributação autónoma no CIRC - A sua (in)coerência. Porto.

Miranda, A. J. A. M. (2013). O Combate à fraude e evasão fiscais - A atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtido. Porto.

Miles, M. B. & Huberman, A. M. (1994). Qualitative data analysis: An expanded sourcebook (2a Edição.). Thousand Oaks: Sage Publications.

Morais, R. D. M. (2005). Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado controlled foreign companies: O artigo 60.º do C.I.R.C, Porto, Publicações Universidade Católica.

Moreira, A. (2012). Ciência Política. Almedina. Coimbra.

Moreira, I. M. M. (2014). A evasão fiscal e a tax morale – análise empírica. Porto.

Nabais, C. (2005). Por um estado fiscal suportável, estudos de direito fiscal, vol. II, Almedina.

Neves, R. J. C. S. (2011). A evasão fiscal das empresas em Portugal - Efeitos reflexos na tributação de IRC. Porto.

Nunes, G. N. C. A. A. (2000). A cláusula geral anti-abuso em sede fiscal – Artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária – à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal.

Nur-tegin, K. D. (2008). Determinants of business tax compliance. Berkeley

OCDE (2016). The concept of tax gaps report on VAT gap estimations. Fiscalis tax gap project group. Disponível para consulta em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf

OCDE (1987). International tax avoidance and evasion, four related studies.

OCDE (1998). Harmful tax competition: an emerging global issue.

OCDE (2002) “Measuring the Non - Observed economy” Disponível para consulta em: <https://www.oecd.org/std/na/1963116.pdf>

OCDE (2008). Monitoring Taxpayers' Compliance: A practical guide based on revenue body experience. forum on tax administration: Compliance sub-group: Final report. Centre for tax policy and administration. Oliveira, A. F. (2009). A legitimidade do planeamento fiscal - As cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse. Coimbra Editora.

Oliveira, I. M. (2012). A auditoria tributária e a deteção de comportamento evasivo. Instituto superior de contabilidade e administração de Aveiro.

Olabuénaga, J. I. R. (2003). Metodología de la investigación cualitativa (3a Edição.). Bilbao: Universidad de Deusto.

Oxfam (2016). Disponível para consulta em: https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp210-economy-one-percent-tax-havens-180116-summ-pt.pdf

OLAF (2015). Disponível para consulta em: https://europa.eu/european-union/topics/fraud-prevention_en

Pardal, L., & Correia, E. (1995). Métodos e técnicas de investigação social. Porto: Areal Editores.

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

Pereira, M.H. F. (2007). Fiscalidade. 2ª Edição. Coimbra: Edições Almedina.

Pimenta, C. (2009). Esboço de quantificação da fraude em Portugal - working papers nº 3.

Pinto, C., Cruz, S. R., & Abrunheiro, L. (2014). O comportamento fiscal dos contribuintes: revisão da literatura. Instituto superior de contabilidade e administração de Aveiro.

Pinto, R. P. P. (2013). O crime de fraude fiscal - impacto na receita pública do Estado. Porto.

Pordata (2016). Disponível para consulta em: <http://www.pordata.pt/Portugal/Pequenas+e+m%C3%A9dias+empresas+em+percentagem+do+total+de+empresas+total+e+por+dimens%C3%A3o-2859>

PwC (2016). Paying Taxes 2016: The global Picture. A comparison of tax systems in 189 economies worldwide. Disponível para consulta em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>

Poço, M. L. C., Lopes, C. M. M., & Silva, A. G. (2015). Perception of tax evasion and tax fraud in Portugal: a sociological study. Porto.

Queiroz, M. I. P. (1988). Relatos orais: do indizível ao dizível. São Paulo.

Quitério, T. C. (2015). O impacto da alteração do regime de reporte de prejuízos fiscais na rendibilidade dos investimentos das empresas. Coimbra.

Quivy, R., & Campenhoudt, L. Van. (1992). Manual de investigação em ciências sociais. Lisboa: Gradiva.

- Ribeiro, J. J. T. (2010). Lições de finanças públicas, 5.^a ed. Coimbra Editora.
- Murphy, R. (2014). The tax gap. Public and Commercial Services Union, London.
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation.
- Santos, A. C. (2009). Fiscalidade 38, revista de direito e gestão fiscal. Abril -junho a evasão fiscal - Revista Fisco 2003 vol.14 n 107.
- Sanches, J. L. S. (2000). O abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 398, Abril-Junho.
- Sanches, J. L. S. (2006). Os limites do planeamento fiscal - Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra Editora.
- Silva, A. F. (2008). O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal. Revista TOC 104, novembro.
- Silva, V. L. G. (2010). A atual estrutura do sistema fiscal português. Aveiro.
- Silva, R. J. R. S. (2012). Paraísos fiscais. Lisboa.
- Sousa, C. C. (2012). O planeamento fiscal abusivo - O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo. Universidade do Minho.
- Tavares, M. S. F. (2011). Concorrência e evasão fiscal internacional. Instituto superior de contabilidade e administração de Aveiro.
- Teixeira, D. M. (2009). Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – algumas notas. Coimbra Editora.
- Veiga, I. (2013). Os offshores e a evasão fiscal das grandes empresas e grupos económicos. Portimão.
- Tsaku, M., George, T., Anthony, P. & Porcano, T. M. (2007), The relation between national cultural dimensions and tax evasion. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation
- Vieira, A. (2015). Os Intangíveis na Reforma do IRC, Lisboa.
- Vasques, S. (2009). A evolução histórica de estado fiscal português. Revista Fórum de Direito Tributário.

APÊNDICE I – PEDIDO DE COLABORAÇÃO PARA ENTREVISTA

Examos. Srs.

O meu nome é Giulyana Ferrer, sou aluna do mestrado em Contabilidade – Ramo Fiscalidade no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (ISCA-UA), e estou a realizar minha dissertação com o tema “Evasão Fiscal - Eficácia e importância das medidas antiabuso” sob orientação do Professor Doutor Sérgio Ravara Cruz (ISCA-UA).

O trabalho contempla, na análise de algumas medidas específicas antiabuso, em sede de IRC, com o objetivo de contribuir, por um lado, para um melhor esclarecimento de algumas questões relacionadas com a evasão fiscal em geral e, por outro lado, para quantificar e avaliar se estas medidas tem contribuído para uma redução desta taxa de evasão.

Para tal, o objetivo será perceber a opinião de personalidades da área da contabilidade e fiscalidade, de modo a complementarem os resultados obtidos pelo estudo.

Desta maneira, venho pedir a sua colaboração. A entrevista terá duração prevista de cerca de 20 minutos, composta por 11 perguntas abertas para expressar livremente a opinião acerca dos assuntos expostos.

É de elevada importância para mim, e gostaria muito da sua ajuda para conseguir concluir esta etapa com sucesso.

Desde já agradeço a sua atenção e caso necessite de mais alguma informação não hesite em contactar-me.

Com os melhores cumprimentos,

Giulyana Ferrer

APÊNDICE II - GUIÃO DAS ENTREVISTAS

Objetivos específicos e estratégia		
Designação dos blocos	Objetivos específicos	Questões orientadoras
Legitimação da entrevista	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Legitimar a entrevista; ✓ Motivar o entrevistado a participar; ✓ Obter alguns dados pessoais. 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Informar o entrevistado sobre os objetivos do estudo. 2) Assegurar o carácter confidencial das informações bem como, que a resposta é vista a nível pessoal enquanto representante de uma determinada categoria. 3) Obter autorização para a gravação da entrevista. 4) Dados pessoais (função que atualmente desempenha)
Contexto Português	✓ Obter a opinião geral sobre a evasão fiscal em Portugal.	P1- Qual a sua opinião/perceção sobre o nível de evasão fiscal em Portugal?
	✓ Perceber a sensibilidade dos entrevistados sobre as causas das motivações pessoais para uma atitude ilícita.	P2- Na sua opinião o que leva a que os devedores (de IRC) tenham comportamentos evasivos?
	✓ Opinião sobre a educação fiscal dada aos contribuintes.	P3- Considera que se as empresas têm conhecimento suficiente para efetuar um planeamento fiscal lícito?
Medidas Antiabuso	✓ Opinião sobre a complexidade das normas.	P4- Considera que a dificuldade de limitar o planeamento abusivo do planeamento legal poderá influenciar na deteção dos esquemas evasivos?
	✓ Perceber a posição sobre a utilização dos paraísos fiscais.	P5- Qual a sua opinião sobre o recurso a paraísos fiscais/países com regime fiscal favorável por parte das empresas como forma de evitar o pagamento impostos?
	✓ Opinião sobre a contabilidade e fiscalidade.	P6- Definir o valor patrimonial tributário como sendo o correto para a contabilidade não seria uma opção para travar com essas desigualdades e possíveis erros?
	✓ Analisar opinião sobre a limitação dos BF. Desincentivo ou necessário.	P7- Qual a sua opinião sobre a limitação dos benefícios fiscais, uma vez que estes foram criados propositadamente para incentivar as empresas?
Propostas	✓ Analisar a abertura dos entrevistados sobre o aumento do acesso as informações das	P8- Considera que seria viável um sistema informático único, onde as AT tivessem todos os dados cruzados das empresas, onde pudessem verificar as relações entre elas, detetar empresas inativas, e conseqüentemente o IRC ser calculado automaticamente?

	empresas por parte do Governo.	
	✓ Recolher opiniões sobre possíveis mudanças nas medidas antiabuso	P9- Na sua opinião existe alguma matéria, em sede de IRC, sobre a qual deveria haver alguma(s) medida(s) antiabuso e não existe(m)? Ou faria alguma alteração nas medidas existentes?
Avaliação	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Perceção sobre a eficácia das medidas ✓ Opinião sobre a relação entre atos evasivos e o excesso de medidas antiabuso 	<p>P10- Face a estes dados, e à sua experiência profissional, qual a sua perceção sobre a eficácia das medidas antiabuso?</p> <p>P11- Posto isto, entende que as medidas implementadas criam uma pressão fiscal nos SP de IRC e, conseqüentemente, o descontentamento com o sistema fiscal português criando um efeito contrário?</p>

APÊNDICE III - TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA A DF1

P1- Qual a sua opinião sobre o nível de evasão fiscal em Portugal?

RDF1- O nível de evasão fiscal em Portugal é de fato bastante acentuado e ainda mais tendo em consideração os dados que tem acerca da taxa de evasão para 2010. É interessante verificar que o nível de evasão fiscal tem vindo a diminuir, o que tem muito a ver com as medidas antiabuso, com o cruzamento de dados e as medidas que têm vindo a ser implementadas pelos vários governos para combater a evasão fiscal, apesar desta, ainda ser bastante elevada.

P2- Na sua opinião o que leva a que os devedores (de IRC) tenham comportamentos evasivos?

RDF1- Bem, em primeiro lugar tem muito a ver com a própria prevenção dos próprios governos. Tem que existir de facto um maior controlo, isto é, as pessoas têm que se sentir mais controladas para evitar que haja esses comportamentos. Esse é um primeiro sinal que tem vindo a ser dado pelos governos, uma vez que se sentirem que não há controlo nesses comportamentos, efetivamente vão sentir mais tentados a praticar atos evasivos.

Uma outra questão importante é a literacia. A literacia fiscal é muito importante, a educação também é muito importante; uma outra questão tem a ver com a perceção, certa ou errada, das pessoas sentirem que, em determinados impostos ou em alguns setores, serem elevados. Há muitos impostos e ao sentirem que pagam muitos tipos de impostos, então vão manter esse comportamento. As medidas antiabuso, no caso, vêm tentar atenuar um pouco isso, mas esse sentimento de controlo tem permitido que as pessoas ao sentirem que estão a ser mais controladas terão menor índice de atos evasivos.

Existe ainda a questão de alguma perceção pelas pessoas da existência de alguma injustiça fiscal. Todos esses sentimentos irão sem dúvida influenciar as suas atitudes.

P3- Considera que se as empresas têm conhecimento suficiente para efetuar um planeamento fiscal licito?

RDF1- A nível global é difícil de avaliar. As empresas mais pequenas não têm esse conhecimento suficiente para fazer esse planeamento legal, acabando, por vezes, por recorrer aquilo que é ilícito. No que toca às grandes empresas, estas já tenham, acredito que

há menos evasão, mas há planeamento fiscal e situações de aproveitamento de algumas lacunas da lei para uma vantagem fiscal.

P4- Considera que a dificuldade de limitar o planeamento abusivo do planeamento legal poderá influenciar na deteção dos esquemas evasivos?

RDF1- Sim, a CGAA é uma última proteção por parte da AT para tentar demonstrar algumas situações de planeamento fiscal abusivo, que tendencialmente conduzem uma aproximação da evasão fiscal.

Provar que de fato esse planeamento fiscal é abusivo é difícil, é uma última defesa da parte da AT, mas que tem dificuldades em provar. De fato essa dificuldade irá influenciar na deteção de esquemas evasivos, sim.

P5- Qual a sua opinião sobre o recurso a paraísos fiscais/países com regime fiscal favorável por parte das empresas como forma de evitar o pagamento impostos?

RDF1- Isto é uma questão complicada, e é difícil em poucas palavras. Os paraísos existem e são legais, no fundo acabam por estar regulamentados, e quase todos os países têm paraísos fiscais, não sendo essa a questão, o problema é de onde vem o dinheiro que é colocado. Outra questão é a questão de ética, se é ético ou não colocar o dinheiro nesses países. De fato, tem sido uma tentativa por parte da EU e da OCDE, a nível do código de conduta onde tentam diminuir, congelar e desmantelar (algo muito difícil). O código de conduta já é antigo, tem tido alguns efeitos, talvez não sendo os desejáveis há uns anos atrás, sendo um caminho longo a percorrer.

P6- A definição do valor patrimonial tributário para travar com os abusos vai em desencontro com o estipulado na contabilidade. Considera justificável?

RDF1- A fiscalidade e a contabilidade são coisas diferentes. A contabilidade tem determinados critérios para registrar as aquisições e vendas, ou seja, não deveremos contabilizar o VPT, estou em desacordo. Mas definir o VPT e utiliza-lo como medida de prevenção, isso já acho correto e se de fato o negócio é feito por um valor bem mais abaixo, as pessoas têm que justificar o porquê. Agora contabiliza-lo na contabilidade não.

P7- Qual a sua opinião sobre a limitação dos benefícios fiscais, uma vez que estes foram criados propositadamente para incentivar as empresas?

RDF1- Isso tem a ver com o resultado da liquidação. A questão da importância da limitação dos BF poderá fazer sentido, embora, tem que ser algo bem avaliado, podendo estar de tal

maneira limitado e ele possa não ser verdadeiramente um beneficia fiscal, e acaba a ser um engano.

Concordo em haver limitação para os benefícios fiscais, mas não no nível que temos atualmente.

P8- Face a estes dados, e à sua experiência profissional, qual a sua perceção sobre a eficácia das medidas antiabuso?

RDF1- Eu penso que tem vindo a ser positiva, o governo português tem vindo a implementar ao longo dos anos várias medidas antiabuso, juntamente com a cooperação internacional, acho que tem vindo a prevenir a tentativa dessa evasão fiscal. As correções à matéria tributária, têm vindo a diminuir, mostram também de certa medida, um menor nível de correções, quero acreditar que seja pelas medidas antiabuso, que essas existindo vão evitar de facto prevenir que haja uma maior evasão fiscal.

P9- Na sua opinião existe alguma matéria, em sede de IRC, sobre a qual deveria haver alguma(s) medida(s) antiabuso e não existe(m)? Ou faria alguma alteração nas medidas existentes?

RDF1- Acho que o caminho a ser feito, já enquadrado nas leis nas medidas antiabuso que existe. Agora é preciso uma maior prevenção, maior cruzamento de dados e uma maior educação fiscal para pessoas. Uma vez que estas, se souberem que existe controle não irão fugir aos seus pagamentos, acho que é necessário fomentar cada vez mais a prevenção de medidas e que as pessoas saibam que existe esse cruzamento de dados.

P10- Posto isto, entende que as medidas implementadas criam uma pressão fiscal nos SP de IRC e, conseqüentemente, o descontentamento com o sistema fiscal português criando um efeito contrário?

RDF1- O português, e não só, não se importa de pagar imposto. O problema é que o sistema fiscal está constantemente a sofrer alterações, o contribuinte sabe o que vai pagar hoje de impostos, mas não sabe o que vai pagar daqui a 3 anos. Nomeadamente a nível de empresas, nomeadamente a nível de investimentos, se as empresas souberem que o nível fiscal daqui a 5 anos seja o mesmo ou praticamente igual, então elas saberão com o que podem contar. Infelizmente não é o que tem acontecido neste país, e o grande descontentamento tem a ver com as sucessivas alterações no sistema fiscal português.

P11- Considera que seria viável um sistema informático único, onde as AT tivessem todos os dados cruzados das empresas, onde pudessem verificar as relações entre elas, detetar empresas inativas, e consequentemente o IRC ser calculado automaticamente?

RDF1- O futuro caminha para a questão informática. Neste momento as empresas já são obrigadas a fazer uma série de comunicação, que não eram obrigadas há uns 5 anos atrás. Verificamos o que aconteceu no IRS, que já é feito quase automaticamente, as pessoas têm pouco para preencher, basicamente validar o que lá está. Acredito que futuramente existirá uma rede informática que permita que isso possa acontecer. As próprias empresas ao terem que comunicar de uma forma periódica a sua contabilidade, a AT poderá ter quase o acesso imediato da contabilidade da empresa. Não sei se o caminho será exatamente como está descrito, mas passará por aí. Será ser uma adaptação informática quando a isto.

APÊNDICE IV – GRELHA DE ANÁLISE DE CONTEÚDO DAS ENTREVISTAS

Designação do bloco	Introdução		
Código do Entrevistado	P1- Qual a sua opinião sobre o nível de evasão fiscal em Portugal?	P2- Na sua opinião o que leva a que os devedores (de IRC) tenham comportamentos evasivos?	P3- Considera que se as empresas têm conhecimento suficiente para efetuar um planeamento fiscal licito?
CC 1	Do meu ponto de vista, este tem vindo a diminuir devido às medidas implementadas e também do conhecimento das empresas sobre as preocupações do combate desses atos.	Sobretudo cultural, mas por outro lado, já há algum cuidado dos empresários no planeamento fiscal das suas empresas	Ainda existem muitos empresários que não tem esses conhecimentos e somos nós, como contabilistas, que tentamos dar o conhecimento sobre algumas opções de planeamento fiscal. Tentamos ajudar o máximo na parte económica da empresa porque estas nem sempre conseguem ter pessoas na empresa com essa especificidade
CC 2	A evasão fiscal que existe tem a ver com a mentalidade retrograda dos empresários. Continuam com a ideia de pagar o menos possível e só o fazem porque estão obrigados a isso, sem perceber a importância dos impostos para todos nós.	Essencialmente cultural.	De todo não. O nosso tecido empresarial é composto sobretudo por pequenas e médias empresas, (empresas familiares e sem nenhuma formação neste aspeto). Nem a própria gestão através da contabilidade fazem. Mesmo com o nosso cuidado de informar sobre o que há na legislação sobre o planeamento fiscal, não querem fazer, o único interesse é pagar menos e culpar os contabilistas pelos elevados valores. Na minha opinião, devia ser obrigatório uma formação específica para gestores, infelizmente o tecido português ainda é muito velho e agora só com o tempo e com a entrada de novos empresários talvez este cenário mude.
CC 3	O nível de evasão fiscal é muitas vezes resultado de elevadas taxas (IVA / IRS / IRC).	Há uma perceção de que o nível de fiscalidade é elevado (IVA) o que faz com que também o IRC seja afetado com a evasão.	As grandes sim, as médias algumas também, as pequenas não, embora “fujam aos impostos” tão naturalmente, como o ar que respiram como método natural de “defesa” contra um estado mau (por gastar mal o dinheiro dos

			contribuintes), repressivo e agressivo do ponto de vista da carga fiscal.
CC 4	A evasão fiscal em Portugal sempre foi uma constante. Nota-se uma melhoria significativa neste comportamento	A fuga às taxas de impostos e às contribuições para a segurança social deve-se á baixa moralidade tributária e fiscal por partes dos contribuintes. Apesar de saberem que têm de pagar impostos, como há falta de confiança nas instituições públicas, no Estado, continuam com a “falta de educação fiscal” e com o incumprimento das leis tributárias.	Não de todo, enquanto persistir o facilitismo do não pagamento para com o próximo, nas atividades económicas, não há margem para haver um planeamento fiscal lícito. Enquanto as empresas viverem na fragilidade económica, depararem-se com as barreiras judiciais (longos prazos judiciais), não conseguem assegurar o cumprimento fiscal.
DF 1	O nível de evasão fiscal em Portugal é de fato bastante acentuado e ainda mais tendo em consideração os dados de fornece. É interessante verificar que o nível de evasão fiscal tem vindo a diminuir o que tem muito a ver com as medidas antiabuso, com o cruzamento de dados e as medidas que tem sido vindo implementadas para combater a evasão fiscal, apesar de tudo, o nível de evasão ainda é bastante elevado.	Em primeiro lugar tem muito a ver com a prevenção dos próprios governos, tem que existir de facto um maior controlo, as pessoas têm que se sentir mais controladas para evitar que haja esses comportamentos, uma vez que se sentirem que não há controlo nesses comportamentos, efetivamente vão sentir mais tentados a fugir da carga fiscal. A literacia fiscal é muito importante neste aspeto, e a perceção de algumas pessoas da existência de alguma injustiça fiscal, também influencia muito as suas atitudes.	A nível global é difícil de analisar. As empresas mais pequenas não tem esse conhecimento suficiente para fazer esse planeamento legal, acabando por vezes por fazer o que é ilícito. No que toca às grandes empresas, estas já têm, e acredito que há menos evasão, não esquecendo das situações de planeamento fiscal com a utilização de lacunas da lei.
DF 2	Sem dúvida que o nível de evasão é mais elevado que em muitos países da EU, e a tendência será diminuir devido aos esforços do Governo.	A educação sobretudo é importante não esquecer que o Estado somos todos. Se tivermos numa situação complicada de dividas e se tentarmos fazer uma gestão criteriosa dessas dividas deixamos de pagar ao Estado para pagar os trabalhadores e fornecedores, não sendo a ordem que irá proporcionar uma vantagem a empresa, mas é assim que as empresas agem, caso contrario não haverá produção.	O conceito de razoabilidade é diferente nas empresas. O planeamento fiscal nas empresas, erradamente, é sobretudo aumentar uma série de custos e componentes que não são tributadas. As empresas maiores, estas sim utilizam outras formas mais artificiosas de fazer um planeamento lícito ou ilícito, cada vez mais difíceis de se apanhar.
DF 3	Valia a pena analisar a forma de como é feito o cálculo desses rácios, porque se	A questão que se coloca é acerca do IRC, mas que se pode aplicar a outros	As empresas de carater familiar não têm formação empresarial para tal e

	<p>trata de quantificar os efeitos da evasão fiscal. Assim, podem existir muitas operações que não se conseguem medir, uma vez que o seu efeito só será considerado se forem detetados. Existe ainda a questão do ano em que se deteta, um paralelismo da contabilidade no que diz respeito às datas, uma vez que existem situações de deteção de evasão e fraude, relacionados com anos anteriores.</p> <p>Por outro lado, é certo que algumas medidas impostas têm vindo a ajudar a reduzir essas taxas</p>	<p>devedores, porque há questões culturais e sociológicas, existe falta de literacia fiscal que deveria ser implementada desde cedo.</p> <p>A nossa carga de imposto é muito superior relativamente a outros países, a remuneração é mais baixa, sendo assim, o nosso esforço fiscal para cumprir é maior, a tendência natural é um descontentamento com o sistema fiscal, influenciando atos evasivos.</p> <p>Na nossa cultura reduzir a carga fiscal é valorizado, independentemente da forma que o vão fazer.</p> <p>Existe um sentimento de injustiça muito grande em Portugal e um exemplo foi o perdão fiscal para recuperar dívidas em atraso; o cumpridor sente-se injustiçado, cumpriu e não tem “prémio”; podemos ver que cumpridor é sempre o penalizado.</p>	<p>recorrerem a profissionais, no caso os CC para essas questões. Infelizmente com uma carga elevada de trabalho, os contabilistas não têm tempo para se especializar nesse aspeto.</p>
RAT 1	<p>Portugal tem uma taxa elevada tendo-se verificado uma tendência de decréscimo devido a um maior controlo da AT. A própria velocidade com que se hoje se exige dívidas é um fator antievasivo e muito importante.</p>	<p>Não sei, acho que seja tudo, uma questão cultural. Há uma tendência natural de querer de minimizar a carga fiscal.</p> <p>Quando pensamos num contribuinte de IRC, esse tem o direito de pagar o mínimo de imposto recorrendo a meios lícitos.</p>	<p>O fato de existir uma grande utilização de gastos que não são aceites fiscalmente e, conseqüentemente são tributados autonomamente por parte das empresas não é suficiente para afirmar que as empresas não tenham conhecimento da legislação sobre planeamento fiscal lícito. As empresas terão os gastos que necessitam ter.</p>
RAT 2	<p>É sem dúvida elevada, mas não podemos esquecer que já foi maior.</p>	<p>Normalmente é a ideia de pagar o menos possível e depois deve-se ao fato do próprio empresário querer levar uma vida acima das suas possibilidades, confundindo o que é da empresa e o que é seu. Desta maneira recorrem-se a atitudes evasivas, nomeadamente no caso de pequenas empresas, uma das formas é imputar gastos pessoais na contabilidade, efetuarem <i>leasing</i> de</p>	<p>As pequenas e médias não, mas as grandes empresas, sim. Falta preparação e educação fiscal aos empresários para ser empresários/gestores.</p>

		automóveis cuja utilização não servirá para a empresa.	
RAT 3	Com a crise acredito que tem aumentado essa taxa, muitas pessoas efetivamente não têm possibilidade as vezes de pagar as suas dívidas.	Na minha opinião tem uma componente genética na grande maioria. O povo português tem aquele ditado “pagar e morrer quanto mais tarde melhor”	Depende do tipo de empresário e a sua preocupação com estes aspetos.
RAT 4	Tenho a perceção de que existe um nível grande de evasão em alguns setores.	Nalguns casos acredito que seja por desconhecimento.	Tenho ideia de que sim. Que as empresas têm conhecimento, uma vez que têm contabilistas bem informados. Estou na área da justiça e as empresas ganham muitos processos.
Designação do bloco	Medidas Antiabuso		
Código do Entrevistado	P4- Considera que a dificuldade de limitar o planeamento abusivo do planeamento legal poderá influenciar na deteção dos esquemas evasivos?	P5- Qual a sua opinião sobre o recurso a paraísos fiscais/países com regime fiscal favorável por parte das empresas como forma de evitar o pagamento impostos?	P6- A definição do valor patrimonial tributário para travar com os abusos vai em desencontro com o estipulado na contabilidade. Considera justificável?
CC 1	Talvez, o fato da legislação suscitar dúvidas poderá ser um problema na sua aplicação.	Não tenho experiência sobre este assunto, mas acredito que sejam as grandes empresas que recorrem a isso.	A contabilidade já é influenciada pela fiscalidade não devendo aumentar ainda mais essa igualdade.
CC 2	Acho que a legislação portuguesa é muito complexa e leva muito a interpretação subjetiva do leitor.	Não estou muito dentro do assunto, acredito que quando as pessoas sabem dessas utilizações através de outras, vão sempre tentar praticar esses atos também.	Em termos contabilísticos é o que é, compramos por um valor e será esse que devemos mensurar. Concordo com essa ideologia da utilização do VPT, sendo uma boa medida antiabuso
			P7- Qual a sua opinião sobre a limitação dos benefícios fiscais, uma vez que estes foram criados propositadamente para incentivar as empresas? Sobre esse assunto, tenho aqui um exemplo recente. No caso do benefício do estímulo ao emprego que não é cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego, aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, devendo-se escolher o mais rentável para a empresa. Infelizmente é verdade que as pessoas contam com os benefícios e deparam-se com estas situações.
			Parte do tecido empresarial não tem conhecimento desses benefícios fiscais e nem querem saber, sendo aplicados apenas a poucas empresas que têm consultores fiscais. Acho que existe muita política por trás dessas decisões e sinceramente não tenho conhecimento de muitos BF.

CC 3	Não tenho opinião.	A eliminação dos paraísos fiscais seria a solução para a evasão fiscal, mas o sentimento de que o país não é “um tacho para políticos se servirem” também minimizaria a evasão e o recurso a paraísos fiscais	Seria uma forma de tributar uniformemente todos os contribuintes, poderia baixar a carga fiscal para muitos contribuintes se todos pagassem.	Os benefícios fiscais são uma forma de tornar o sistema mais complexo, proporciona o planeamento/otimização fiscal, induz a evasão fiscal por via da fraude, e deveriam ser substituídos (os benefícios fiscais) por uma baixa generalizada da carga fiscal.
CC 4	A complexidade do sistema cria mais oportunidades sobretudo ao nível da elisão fiscal. Agora independentemente do sistema e da sua complexidade tanto a evasão como a elisão vão continuar a existir, não me parece um fator com tanta influência. Num sistema mais simples, as empresas que querem fugir adotam esquemas mais complexos e a dificuldade em detetar acaba por ser a mesma	Quando a economia de um país se torna mais frágil, maior é a evasão fiscal. Uma empresa se pode investir a riqueza à taxa de rendimento elevada, pagando valores mínimos de imposto por esse rendimento, maior será a sua riqueza à posterior. Um país onde os impostos são mininos ou até inexistentes e é elevada a capacidade financeira, qualquer pessoa rica irá recorrer a essa mesma região para investir a sua riqueza de forma aumenta-la	Considero que deva existir, situações que não possam ser consideradas na fiscalidade, mas acredito que seja o início para muita confusão principalmente no seio do empresário que não tem muito conhecimento.	Os benefícios fiscais não me parecem uma medida muito conseguida. Repare, você aí está a criar uma oportunidade para planeamento fiscal e em muitos casos este torna-se abusivo. Já para não falar que apenas as empresas com um especialista na área é que estão a par desses benefícios. Eu julgo que não foram uma medida muito conseguida e devia ser substituída
DF 1	Sim, a CGAA é uma ultima proteção por parte da AT para tentar demonstrar algumas situações de planeamentos fiscal abusivo, próximo de uma evasão fiscal, sendo que essa dificuldade influencia sim a deteção dos esquemas	Isto é uma questão complicada, os paraísos existem e são legais, no fundo acabam por estar regulamentado, não sendo essa a questão, o problema é de onde vem o dinheiro que é la colocado, sendo também uma questão de ética, colocar ou não o dinheiro nesses lugares. Por parte da OCDE e UE os esforços passam por tentar diminuir os PF's, tentar	A fiscalidade e a contabilidade são coisas diferentes, não deveremos contabilizar o VPT mas utiliza-lo como medida de prevenção. Isso já acho correto e se de fato o negócio é feito por um valor bem mais abaixo, as pessoas têm que justificar esse valor.	A questão da importância da limitação poderá fazer sentido embora tem que ser algo bem avaliado, podendo que ele possa não ser verdadeiramente um beneficia fiscal que esta de tal maneira limitado e acaba a ser um engano. Se as leis forem mais claras, irão ajudar a combater a evasão fiscal. Concordo em haver limitação para os benefícios fiscais, mas não no nível que temos atualmente

		desmantelar e congelar aquilo que existe. O código de conduta é antigo e tem surtido alguns efeitos, mas não os desejáveis. Ainda é um caminho longo a percorrer		
DF 2	<p>A fronteira é muito ténue. Muitas vezes a AT com o seu poder vai para além do que está na legislação. De acordo com o quadro sobre a arbitragem tributária, dos 9 processos apenas 2 é a favor a AT. Quando há um órgão independente a AT perde normalmente. Por outro lado, com melhor preparação dos recursos humanos servirá para combater essa situação.</p> <p>Quem faz planeamento abusivo são as grandes empresas e será sobre essas que se tentar aplicar a CGAA e para isso a AT tem tido o trabalho de tentar perceber esses planeamentos abusivos. Para isso tem uma unidade de acompanhamento dos grandes contribuintes, tendo um intercâmbio de informação</p>	<p>Eu sou contra a utilização dos paraísos fiscais e não percebo como é que nos dias de hoje ainda permitem essa existência. Os PF escondem muitas atividades ilícitas e é mais difícil controlar essas empresas, de maneira que esta forma de estar tem de ser combatida.</p>	<p>O VPT foi muitas vezes um entrave à realização dos negócios, devido a fixação de VPT elevados. Não se deve utilizá-lo na contabilidade e os seus valores devem ser moderados.</p>	<p>Os BFs têm objetivos muito próprios. Temos vários tipos de BFs e deve sim, haver limitação, porque se não seria muito complicado e utilizados de forma abusiva e este foi o cuidado da AT.</p> <p>Não podemos esquecer que excluiu um conjunto de benefícios e por isso, mais uma vez, acho que faz sentido.</p>
DF 3	<p>Se há medidas antiabuso é porque os contribuintes abusam. O legislador tem implementado várias medidas antiabuso, algumas estão disfarçadas e no caso de uma cláusula geral essa dificuldade é natural.</p>	<p>Esta previsto legalmente, e apenas se torna prejudicial, se forem contornadas as obrigações, e aí já é outra coisa.</p> <p>A cultura é algo que tem que mudar.</p> <p>De fato, é legítimo, pode ser injusto, mas é legítimo procurar sítios com menos impostos.</p>	<p>Ate 2009, vigorava o registo contabilístico com o VPT, a fiscalidade interferia na contabilidade. Apesar de estarmos numa dependência parcial entre as duas, colide com as regras contabilísticas.</p> <p>O fato de vender abaixo do VPT não quer dizer que estou a evadir, isso surgiu com uma utilização abusiva</p>	<p>Quem mais se beneficiam são as grandes empresas que representam uma minoria do tecido empresarial.</p> <p>Mas através das exclusões deixa uma grande margem para a redução.</p>

RAT 1	A CGAA é uma cláusula exceção para aquilo não está previsto nas outras cláusulas. Existe a CGAA que vem limitar atos que passam daquilo que o legislador prevê	De fato generalizou-se de forma muito acentuada essas utilizações.	Fiscalmente é o que é relevante, sendo o VPT uma forma de ajustar os valores.	É relevante, é preciso haver incentivos, por outro lado é preciso limita-los.
RAT 2	Tenho a certeza. É um dos fatores principais. A AT está limitada em chegar onde querem, a prova está agora na dificuldade de acabar com o sigilo bancário. Temos de ter sempre o cuidado de como vamos agir, porque somos pequenos perto de certas situações. Na grande maioria sentimos dificuldade para ter uma análise correta	Eu sou contra os PFs. As pessoas põem grandes quantias em PF não justificam esses valores. O problema não é pagar ou não os impostos, a questão começa no branqueamento de capitais e às vezes passam por outro tipo de atividades	Sem sombra de dúvidas, apesar de implicar outros problemas. Ia se aproximar mais a realidade	Às vezes os benefícios fiscais são superiores que o volume que as empresas possuem. Existem empresas com milhões de benefícios fiscais e com milhões de dívidas ao Estado. É muito necessário limitar esses benefícios.
RAT 3	Consegue-se com muita facilidade contornar essa cláusula, e talvez seja um dos problemas. Nós em Portugal temos boas leis, temos é pouca gente que as cumpre e são obrigadas. Perderam-se os valores, as pessoas acham que têm muitos direitos e esquecem-se dos deveres.	Não se consegue proibir, vai continuar a existir, uma vez que não está na nossa mão o poder para acabar com isso.	Não tenho opinião.	Em termos de IRC é significativo, sobretudo pelo investimento estrangeiro. As pessoas criam expectativas e quando chegam cá não se verificam estímulos ao investimento.
RAT 4	A legislação é cada vez mais complexa e as pessoas não têm conhecimento linguístico. Agora com o atual governo falou-se em tornar a legislação fiscal mais acessível às pessoas. No atendimento aos contribuintes vejo muitas pessoas, por exemplo no caso do IRS, que já não são capazes de fazer devido	São grandes grupos e grandes empresas que ficam sedeadas nesses PFs, as empresas comuns não utilizam esses meios. É um sistema que tem de ser tratado pelos políticos. Acho normal que as empresas se desloquem nesses locais facilmente	Os profissionais dessa área estão sempre atentos a esses problemas. Não tenho conhecimentos da contabilidade para justificar.	Tem-se vindo verificar uma redução dos benefícios. Existem benefícios que têm vindo a ser reduzidos, mas por outro lado vão se criando outros.

	à complexidade. Isso verifica-se em todo o sistema fiscal, inclusive na CGAA.			
Designação do bloco		Sugestões e propostas		
Código do Entrevistado		P8- Considera que seria viável um sistema informático único, onde as AT tivessem todos os dados cruzados das empresas, onde pudessem verificar as relações entre elas, detetar empresas inativas, e consequentemente o IRC ser calculado automaticamente?	P9- Na sua opinião existe alguma matéria, em sede de IRC, sobre a qual deveria haver alguma(s) medida(s) antiabuso e não existe(m)? Ou faria alguma alteração nas medidas existentes?	
CC 1		A poupo e pouco caminhamos para isso, a parte da faturação já está toda inserida no sistema, onde as finanças já têm conhecimento. No futuro, com a redução de trabalho poderemos ajudar os clientes em outra parte, nomeadamente na sua gestão.	Não me debrucei sobre isto	
CC 2		Acho que não será possível uma vez que existe muitas especificidades e a AT não teria a capacidade de informaticamente fazer esse apuramento. Acho que seria um desperdício de tempo e dinheiro.	Assim de repente não me ocorre nada, mas acredito que existam lacunas.	
CC 3		A AT já tem informação pelo E-fatura de todas as despesas e receitas dos contribuintes, só precisa de monitorizar e tirar partido do sistema de informação que já possui.	Poderia ser aprovado um regime simplificado de IRC, opcional, que permitisse que micro/pequenas empresas aderissem a este método de tributação em alternativa aos PEC's e ao atual regime de tributação atual.	
CC 4		Em 2000 vimos a implementação do sistema informático com o principal objetivo da simplificação da entrega das responsabilidades declarativas fiscais. Esse sistema veio melhorando ano após anos, não servindo só para os profissionais utilizarem de forma assegurarem atempadamente os cumprimentos dos prazos fiscais, mas também como forma de consulta e constante interligação entre contribuinte e AT. Seria uma mais-valia no "mundo" fiscal português que houve um só sistema informático na AT ligado a todas as empresas, cruzando informações de faturação, créditos por receber. Por conseguinte, calcular sim os impostos tanto de IRC como IVA, retenções na fonte e até mesmo Imposto do Selo. Terem acesso, na hora, da atividade económica de uma empresa seria um benefício para	Na minha opinião em relação à medida antiabuso nunca pensei, mas está claro que existe muita coisa em sede de IRC que não concordo, nomeadamente o aumento do endividamento de IRC, quando houve a implementação dos pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta. As empresas para além de terem de pagar sobre um rendimento não recebido ainda se depararam com a obrigatoriedade fiscal de efetuarem adiantamentos sobre um possível lucro, sabendo à partida que não iriam ter.	

	ambos os lados, contribuinte e AT. Vou mais longe. Um sistema que abrangesse a ligação das empresas à Segurança Social e instituições bancárias. O sigilo bancário torna-se relativo na minha opinião, quando se trata de uma atividade financeira e se houver inatividade da empresa ou fuga de impostos. No caso de um sistema detetar empresas inativas, pouparia tempo e dinheiro em processos e burocracias, tanto para contribuintes, para instâncias judiciais e conservatórias.	
DF 1	<p>O futuro caminha para a questão informática, neste momento as empresas já são obrigadas a fazer uma serie de comunicação que não eram obrigadas há uns 5 anos atras. Verificamos com o IRS que já é feito quase automaticamente.</p> <p>Acredito que futuramente existindo uma rede informática que permita que isso possa acontecer. As próprias empresas ao terem que comunicar de uma forma periódica a sua contabilidade e a AT poderá ter quase o acesso imediato da contabilidade da empresa. Poderá não ser exatamente assim, mas vai ser uma adaptação informática quando a isto.</p>	Acho que o caminho está a ser feito, o que já está enquadrado nas leis. Agora é preciso uma maior prevenção, maior cruzamento de dados e uma maior educação fiscal as pessoas. É preciso fomentar cada vez mais a prevenção de medidas e que as pessoas saibam que haja esse cruzamento de dados.
DF 2	<p>A nível de IRC defendo esse cruzamento, porque é importante. Seria viável, mas não sei se seria possível na realidade. A AT tem tentado acompanhar e ultrapassar determinadas situações.</p> <p>Já existe muita coisa feita, e conseguir perceber porque empresas têm certos prejuízos ou porque apresentam meios financeiros muito elevados quando têm empréstimos, não será tão fácil sem a contabilidade. Outra situação que seria difícil é no caso das empresas que produzem, porque compras e vendas é mais fácil com as faturas.</p> <p>Ainda de referir que já somos muito controlados e se a AT não tiver cuidado entramos numa espiral onde toda gente sabe onde estamos.</p>	Não me pronuncio, devendo ser visto caso a caso. Isto apesar de não concordar com algumas coisas, nomeadamente algumas tributações autónomas e o caso do alargamento da base tributável.
DF 3	<p>Com o e-fatura muitas valores passaram para a economia formal, houve um aumento devido a este aspeto.</p> <p>A AT tem todos os dados e agora com o envio do ficheiro SAFT-T, quase que a AT já poderia fazer muita coisa.</p>	Existem algumas situações exageradas como as TA, e com as viaturas ligeiras de passageiros, e que o nosso legislador tem vindo a colmatar uma série de lacunas que existem. Nunca pensei nisso.

	Por exemplo, no caso de haver um infortuno e os papéis da contabilidade arderem, como se repunha os papéis? Seria por métodos indiretos, mas hoje a AT tem todos os dados.	
RAT 1	Hoje já há muita informação, penso que o sistema já está bastante avançado, deram-se avanços grandes.	Não sei, já existem tantas, podem ser questões de detalhes.
RAT 2	Acho que seria excelente, só não acontece porque muita gente não quer. Eu particularmente acho que seria muito benéfico.	Tantas. Posso dar o exemplo da tal situação de alugueres e <i>leasing</i> de bens que são para tudo menos para as empresas.
RAT 3	Teria que ser uma grande reforma, não vejo que as empresas queiram isso. Não vejo isso a breve, mas nada que não se possa fazer, mas tem que haver outras vontades, nomeadamente a política.	Só conseguimos encontrar alguma falha no sistema depois de detetar certas situações e, por isso, acho que passa pela continuação do trabalho da AT na deteção de esquemas.
RAT 4	Já é tudo quase feito automaticamente. Acho que será o futuro.	Nunca pensei sobre isto.
Designação do bloco	Conclusões	
Código do Entrevistado	P10- Face a estes dados, e à sua experiência profissional, qual a sua perceção sobre a eficácia das medidas antiabuso?	P11- Posto isto, entende que as medidas implementadas criam uma pressão fiscal nos SP de IRC e, conseqüentemente, o descontentamento com o sistema fiscal português criando um efeito contrário?
CC 1	Neste momento, no meu ambiente de trabalho não me deparo com essas situações, e todas as empresas estão em dia com as suas obrigações.	Pressão cria sempre, mas as empresas têm que dar a volta. Como disse, sobre as medidas do estímulo ao emprego, se uma empresa precisar realmente de um trabalhador vai contratar, mas se calhar em vez de pagar 600€ vai pagar o ordenado mínimo, mas vai ter que meter.
CC 2	Não tenho uma ideia concreta.	Sim. Mas como os empresários não têm conhecimento dessas medidas passam ao lado.
CC 3	As medidas antiabuso são um fator dissuasor de evasão fiscal.	Concordo.
CC 4	O facto do cruzamento de informação entre Finanças, Segurança social e o dever dos profissionais nas entregas de declarações eletrónicas (CC), os dados fornecidos ou solicitados pelas instituições bancárias, contribuiu para a diminuição da fuga.	Acho que não. Os contribuintes devedores de IRC, ao longo dos anos, sempre sentiram que pagavam taxas elevadas sobre os lucros das empresas.
DF 1	Eu penso que tem vindo a ser positiva, o governo português, tem vindo a implementar várias medidas antiabuso, e juntamente com a cooperação	O português, e não só, não se importa de pagar imposto. O problema é que o sistema fiscal está constantemente a sofrer alterações. O contribuinte sabe o que vai pagar

	<p>internacional, tem vindo a prevenir a tentativa dessa evasão fiscal.</p> <p>Do dado que apresentou sobre as correções à matéria tributária este têm vindo a diminuir. Quero acreditar que seja também pelas medidas antiabuso, que essas existindo, vão evitar de facto prevenir que haja uma maior evasão fiscal.</p>	<p>hoje de impostos, mas não sabe o que vai pagar daqui a 3 anos.</p> <p>Se as empresas souberem que o nível fiscal hoje será x e que daqui a 5 anos seja o mesmo ou praticamente igual, então elas saberão com o que podem contar. Infelizmente não é o que tem acontecido neste país, e o grande descontentamento tem a ver com as sucessivas alterações no sistema fiscal português</p>
DF 2	As medidas são sempre eficazes, agora se realmente estão a atingir com os objetivos esperados não tenho a perceção.	Acredito que não.
DF 3	Existem erros intencionais, interpretações incorretas, entregas de declaração fora do prazo. Por isso, as falhas são detetadas no processo de fiscalização. Não posso concluir através das correções e impostos detetados em falta.	A tendência natural seria sim, mas existem medidas que ajudam a educar.
RAT 1	Um controlo mais atempado leva a diminuição do incumprimento Admito que em relação à falta de entrega dos impostos, penso que irá diminuir devido a deteção rápida. Haverá sim um melhor cumprimento, mas se tem ajudado assim tanto não sei.	Não, qualquer medida cria algum descontentamento, mas não creio que seja assim tao linear. As medidas não são muito agressivas. Todos os anos deteta-se algo que está mal e implementam uma medida antiabuso. Por isso quem está a operar apercebe-se das situações e avançam.
RAT 2	Se as medidas fossem retiradas teríamos mais evasão com certeza. Embora havendo melhoria, estamos limitados internacionalmente e também com o próprio sistema para termos acesso a dados.	Penso que não. Até porque as medidas até são muito superficiais, e não dão qualquer tipo de pressão. Continuo a achar que são insuficientes.
RAT 3	Não passa para fora isso, em termos da comunicação social.	Não sei dizer.
RAT 4	Nota-se que muitas ações implementadas têm sido eficazes. E temos muitos programas para ajudar neste aspeto.	Vemos que há uma pressão muito grande nas empresas e em pessoas, e muitos nem passam pelos comportamentos e desistem logo do projeto, porque não veem esperanças e saídas devido a muitas exigências e carga fiscal muito elevada, havendo uma redução do poder de compra. A solução é emigrar à procura de um território com mais incentivos.