



**Universidade de Aveiro**  
**2019**

Instituto Superior de Contabilidade e  
Administração da Universidade de Aveiro

**ANA RITA  
RAMOS  
CORREIA**

**A FRAUDE E A EVASÃO FISCAL: ESTUDO DAS  
MEDIDAS DE COMBATE EM SEDE DE IMPOSTO  
SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS**



**Universidade de Aveiro**  
**2019**

Instituto Superior de Contabilidade e  
Administração da Universidade de Aveiro

**ANA RITA  
RAMOS  
CORREIA**

**A FRAUDE E A EVASÃO FISCAL: ESTUDO DAS  
MEDIDAS DE COMBATE EM SEDE DE IMPOSTO  
SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo de Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Mestre Ana Cristina Mendes da Costa Limas, Professora Adjunta Convidada do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho aos meus pais e à Rita por toda força e incentivo.

## **o júri**

Presidente

Prof. Doutora Carla Manuela Teixeira de Carvalho  
Professora Adjunta da Universidade de Aveiro

Vogal-Arguente principal

Doutora Ana Clara da Conceição Borrego  
Professora Adjunta da Escola Superior de Tecnologia e  
Gestão do Instituto Politécnico de Portalegre

Vogal-Orientador

Prof. Mestre Ana Cristina Mendes da Costa Limas  
Professora Adjunta convidada da Universidade de Aveiro

## **agradecimentos**

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro que acompanhou o meu crescimento profissional e pessoal.

Aos meus pais, Anabela Ramos e Paulo Correia, por serem a minha maior motivação e por todo o amor incondicional.

À minha orientadora Professora Mestre Ana Cristina Mendes da Costa Limas por todo o apoio prestado e por toda a sua prontidão, disponibilidade e paciência.

À Rita Silva por todo o apoio, à Fernanda e aos meus avós Maria Teresa, Fernando, Maria Helena e Abílio e a todos aqueles que contribuíram para esta realização.

**palavras-chave**

Sistema fiscal Português, Fraude fiscal, Evasão fiscal, Medidas antiabuso, IRC

**resumo**

A importância de garantir uma maior equidade e transparência a nível fiscal tem desencadeado um crescente interesse no combate a práticas que vão contra a estes propósitos.

Neste contexto, o objetivo da presente dissertação é estudar as medidas de combate à fraude e evasão fiscal presentes no sistema fiscal português, em sede de IRC.

A dissertação inicia-se com um enquadramento do sistema fiscal português, seguindo-se da posição dos atos ilícitos tributários, nomeadamente a evasão e a fraude fiscal. Por último, com base nos documentos e meios disponibilizados pela AT, por estudos de especialistas na área e pela legislação, procedeu-se a uma análise das medidas de combate, dirigidas à tributação de entidades.

**keywords**

Tax system, Tax crime, Tax evasion, Anti-abuse measures, IRC

**abstract**

The importance of ensuring greater fairness and transparency at fiscal level has triggered a growing interest in combating practices that go against these purposes.

In this context, the objective of this dissertation is to study the measures to combat fraud and tax evasion present in the Portuguese tax system, in IRC headquarters.

The dissertation begins with a framework of the Portuguese tax system, followed by the position of unlawful tax acts, namely tax evasion and fraud. Finally, based on the documents and means provided by the AT, studies by experts in the field and the law, an analysis of the combat measures directed to the taxation of entities was carried out.





# Índice Geral

Índice de Figuras .....	iii
Índice de Quadros .....	iv
Índice de Gráficos.....	iv
Lista de abreviaturas.....	v
Introdução.....	1
I. O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS .....	3
1. O Sistema Fiscal Português.....	4
1.1. Os impostos.....	5
1.1.1. O IRC.....	8
II. A FRAUDE E A EVASÃO FISCAL.....	13
2.1. Principais Conceitos .....	14
2.1.1. O Planeamento Legal/ <i>Tax Planning</i> .....	15
2.1.2. O Planeamento Fiscal Abusivo/ <i>Tax Avoidance</i> .....	16
2.1.3. Fraude e Evasão Fiscal/ <i>Tax Evasion</i> .....	17
2.1.4. A Economia Não Registada .....	19
2.2. Determinantes para a fraude e evasão fiscal.....	22
2.3. Tipos de fraude e evasão fiscal .....	25
2.4. Revisão de estudos empíricos.....	26
III - O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAL .....	29
3.1. O RGIT .....	30
3.2. O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira.....	32
3.3. A Cláusula Geral Anti Abuso (artigo 38.º n.º 2 LGT) .....	35
3.4. As Principais Cláusulas Especiais Antiabuso em sede de IRC .....	38
3.4.1. Extensão da obrigação de imposto (artigo 4.º).....	39
3.4.2. Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 23.º - A).....	41
3.4.3. Reinvestimento dos valores de realização (artigo 48.º).....	46
3.4.4. Instrumentos Financeiros Derivados (artigo 49.º).....	47

3.4.5. Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (artigo 51.º) .....	48
3.4.6. Dedução de Prejuízos Fiscais (artigo 52.º).....	51
3.4.7. Preços de Transferências (artigo 63.º) .....	53
3.4.8. Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (artigo 66.º) .....	57
3.4.9. Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento (artigo 67.º) .....	59
3.4.10. Tributação autónoma (artigo 88.º) .....	60
3.4.11. Resultado da liquidação (artigo 92.º) .....	64
Conclusão.....	67
Referências Bibliográficas.....	69

## Índice de Figuras

Figura 1 - Tipos de comportamentos fiscais.....	15
Figura 2 - O planeamento legal.....	16
Figura 3 - O planeamento fiscal abusivo.....	17
Figura 4 - Fraude e Evasão fiscal .....	19
Figura 5 - O triângulo da fraude .....	24
Figura 6 - O RGIT .....	31
Figura 7 - Período de dedução de prejuízos fiscais .....	52

## Índice de Quadros

Quadro 1 - Os principais impostos do Sistema Fiscal Português .....	7
Quadro 2 - Tipos de incumprimentos fiscais .....	25
Quadro 3 - N.º declarações IRC entregues por designação .....	40
Quadro 4 - N.º de correções fiscais efetuadas ao artigo 23.º - A.....	44
Quadro 5 - Controlo de prejuízos fiscais dedutíveis .....	52
Quadro 6 - Características dos APPT .....	56
Quadro 7 - N.º de correções fiscais ao limite à dedutibilidade de gastos de financiamento .....	60
Quadro 8 - Encargos sujeitos a TA .....	61
Quadro 9 - TA no cálculo do imposto.....	63
Quadro 10 - Resultado da liquidação.....	65

## Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Evolução das receitas fiscais de IRC (Milhões euros) .....	10
Gráfico 2 - Peso da ENR na % PIB.....	21
Gráfico 3 - N.º de correções fiscais efetuadas ao reinvestimento.....	47

## Lista de abreviaturas

**AL.** – Alínea

**APPT** – Acordos Prévios de Preços de Transferência

**AT** – Autoridade Tributária e Aduaneira

**CC** – Contabilista Certificado

**CDT** – Convenção para evitar a Dupla Tributação

**CFC** – *Controlled Foreign Company*

**CFI** – Código Fiscal do Investimento

**CGAA** – Cláusula Geral Antiabuso

**CIRC** – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

**CPPT** – Código de Procedimento e de Processo Tributário

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**CSC** – Código das Sociedades Comerciais

**EBF** – Estatuto dos Benefícios Fiscais

**EBITDA** – Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization

**EE** – Estabelecimento Estável

**EM** – Estado Membro

**ENR** – Economia Não Registada

**IRC** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

**IVA** – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

**LGT** – Lei Geral Tributária

**N.º** - Número

**OCDE** – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

**RGIT** – Regime Geral das Infrações Tributárias

**SIFIDE** – Sistema de Incentivos Fiscais à I&D Empresarial

**UE** – União Europeia

**VLP** – Viatura Ligeira de Passageiros



## Introdução

Os impostos representam uma das principais fontes de receita para o Estado e constituem um fator importante para o investimento nacional e a globalização de um país. Neste sentido, o direito à tributação e o compromisso de pagar os impostos surgem como dever para o contribuinte, sendo que, fenómenos como a fraude ou a evasão fiscal levam ao não cumprimento de qualquer prestação devida.

A fraude e a evasão fiscal conduzem à diminuição das receitas fiscais, constituindo um obstáculo à evolução do país (Miranda, 2013). A prática destes atos origina uma diminuição dos cofres do Estado, prejudicando a economia nacional e todos os cidadãos cumpridores das suas obrigações fiscais. A fraude e evasão traduzem-se em fenómenos de elevada complexidade na maioria dos países, sendo assim, de difícil medição.

É, então, neste contexto e no âmbito do Mestrado de Contabilidade ramo de Fiscalidade, lecionado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, que surge a escolha deste tema - a fraude e evasão fiscal – tratando-se de um tema corrente e de elevada relevância.

Com a presente dissertação, pretendemos assim, retratar o tema da fraude e evasão fiscal em Portugal, evidenciando as principais medidas de combate, em sede de IRC.

Para atingirmos esse objetivo, recorreremos à legislação tributária, a pesquisas efetuadas por especialistas da área e a meios disponibilizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tais como, os relatórios de atividades desenvolvidas no combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira e as estatísticas divulgadas sobre a declaração Modelo 22, de períodos anteriores.

A estrutura da dissertação é constituída pelo seguinte:

Sendo essencial perceber o sistema fiscal português, no Capítulo I, começamos pela sua caracterização e pelos impostos que o constituem, evidenciando o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

De seguida, no Capítulo II, apresentamos os principais conceitos de fraude e evasão fiscal, exemplificando os tipos de fraude e evasão, os seus determinantes e os estudos empíricos desenvolvidos nesta área.

No Capítulo III, sobre as medidas de combate à fraude e evasão fiscal, iniciamos com o estudo do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), passamos pelo propósito da

implementação dos Planos Estratégicos de combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira, desde 2011. E terminamos com o estudo das principais medidas de combate à fraude e evasão fiscal, em sede de IRC. Assim, partindo da Cláusula Geral Antiabuso (CGAA), iremos realizar uma análise da estruturação de cada medida presente no nosso ordenamento jurídico.

Por fim, em consequência do estudo efetuado, apresentaremos as principais conclusões.



# **I. O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS**

## 1. O Sistema Fiscal Português

O sistema fiscal português tem a sua génese na Constituição da República Portuguesa (CRP). É nela que estão tipificados os seus princípios orientadores, especialmente no que diz respeito ao tipo de impostos e aos direitos e garantias dos contribuintes (David, Abreu, & Canotilho, 2015).

Note-se que, a CRP não é uma simples fonte de Direito, mas sim a principal fonte que consagra os direitos fundamentais dos cidadãos e os seus princípios orientadores. Todas as leis têm de estar em conformidade com a CRP, caso contrário, são consideradas inválidas nos termos do artigo 3.º da CRP.

O propósito do sistema fiscal português está, assim presente, no n.º 1 do artigo 103.º da CRP e estabelece que “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”

Neste sentido, o sistema fiscal, é entendido como o conjunto de impostos existentes num determinado espaço (Pereira, 2009) e é constituído por impostos diretos, impostos indiretos e contribuições para a segurança social<sup>1</sup>.

No sistema fiscal português, é a CRP que define os princípios base da tributação.

- **Princípio da legalidade:** Encontra-se refletido no artigo 103.º e dispõe que os impostos são criados por lei e ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados no âmbito da CRP. Por sua vez, o artigo 165.º prescreve que é da competência da Assembleia da República legislar sobre as referidas matérias. Só a lei pode legitimar qualquer atividade tributária e esta tem de ser conforme à lei. (Pereira, 2007)
- **Princípio da igualdade ou equidade:** De acordo com o artigo 13.º da CRP, este princípio estabelece que todos os cidadãos são iguais perante a lei sendo que ninguém pode ser privilegiado, beneficiado ou prejudicado, assumindo uma transversalidade no ordenamento jurídico. Quer isto dizer que, a obrigação dos impostos deve ser medida consoante a capacidade contributiva implicando igual imposto para quem dispõe da mesma capacidade contributiva. Complementarmente, o artigo 104.º da CRP define o imposto como sendo uma

---

<sup>1</sup>Matéria que será analisada no capítulo seguinte.

tributação que visa a diminuição das desigualdades e que tem em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar (Silva, 2008).

- **Princípio da segurança jurídica** (não retroatividade da lei fiscal): Este princípio prevê um sistema jurídico estável e previsível de modo a que cada cidadão perceba de que forma pode definir o seu quotidiano. Ao nível da Lei Geral Tributária (LGT), este princípio está consagrado no artigo 12.º determinando a não retroatividade das normas fiscais, e no artigo 77.º que fundamenta o dever de comunicar ao contribuinte qualquer decisão fiscal. Ao nível da CRP, o n.º 3 do artigo 268.º determina que qualquer decisão fiscal carece de comunicação e fundamentação para o beneficiário.

Segundo Gomes (2008), um sistema fiscal ótimo deve ser simples: simples de compreender e simples de aplicar. No entanto refere que, se a simplicidade tem vantagens muito evidentes, tais como: a transparência das regras e procedimentos, a menor dificuldade de interpretação, a maior facilidade de cumprimento das obrigações acessórias, a maior colaboração do contribuinte e o menor custo de cobrança, não deixa de ser verdade que elaborar sistemas equitativos e personalizados sem alguma complexidade é difícil.

Com efeito, o sistema fiscal é tradicionalmente utilizado para designar um conjunto de impostos, taxas, e contribuições especiais, definidos com base na CRP, e como forma de financiamento das necessidades coletivas dos cidadãos, designadamente as necessidades de ensino, segurança, saúde pública e de defesa nacional (Silva, 2010).

## 1.1. Os impostos

Como vimos anteriormente, o sistema fiscal é constituído por impostos e, neste sentido, começamos por apresentar a sua definição.

Segundo Nabais (2006), um imposto é uma “prestação, pecuniária, unilateral, definitiva e coativa” (p. 11), ou seja, traduz-se numa prestação, devido à sua natureza obrigacional, é pecuniária, pois apenas é concretizado sob a forma de dinheiro e é unilateral, pois não lhe confere qualquer contraprestação específica (fator importante para distinção de taxa). Apresenta-se ainda como uma prestação definitiva, pois não oferece lugar a qualquer reembolso e, por último, coativa por se estabelecer a partir da lei.

Já Silva (2010), define imposto através de um conjunto de elementos caracterizadores.

São eles:

- 1) Prestação pecuniária efetiva: Trata-se de uma obrigação de entrega em dinheiro ou equivalente a dinheiro e sem carácter pessoal. A não pessoalidade distingue o imposto de outras obrigações, pois aqui importa saber o que se presta e não a quem se presta;
- 2) Prestação coerciva: O facto de o imposto ser uma prestação coerciva quer dizer que, na sua génese não está um ato que deriva da vontade, mas sim de uma obrigação estabelecida por lei. Assim, a obrigação do cumprimento do imposto impõe-se mesmo contra a sua escolha;
- 3) Prestação a título definitivo: Traduz-se no facto do imposto não ter qualquer carácter de restituição ou reembolso futuro, à exceção dos casos em que é legalmente devido;
- 4) Prestação unilateral: Considera-se o imposto uma prestação unilateral, por não lhe corresponder nenhuma contraprestação por parte da entidade beneficiária, traduzindo-se numa característica que o permite distinguir de outras obrigações, como por exemplo as taxas;
- 5) Prestação devida ao Estado e outras entidades públicas: O imposto, tal como os outros tributos, considera-se sempre devido a um ente público.
- 6) Prestação estabelecida por lei: Considera-se que há lugar a imposto quando surge uma norma legal que confere ao Estado o poder de tributar e de exigir o reembolso;
- 7) Prestação com vista à realização de fins públicos: A finalidade principal do imposto é a angariação de receitas para fins públicos, como a saúde ou a educação, e para a cobertura de despesas públicas. Porém, há igualmente outras finalidades do imposto, tais como a redistribuição da riqueza, estabilização económica e influência na afetação de recursos;
- 8) Prestação sem carácter de sanção: O carácter sancionatório corresponde a uma punição que advém da prática de um ato ilícito. Esta característica pretende apenas distinguir o imposto de outro tipo de prestação, como a multa ou a coima.

Os impostos podem ainda ser classificados como diretos ou indiretos. Os impostos diretos são os que incidem diretamente sobre o rendimento, quer das pessoas singulares (IRS) quer das pessoas coletivas (IRC) e são exclusivamente definidos pelo Governo. Os impostos indiretos são os que incidem sobre o consumo ou a despesa e são exemplos o

Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), imposto municipal sobre imóveis e imposto do selo.

A partir do Quadro 1 podemos analisar a incidência dos principais impostos presentes no sistema fiscal português.

Quadro 1 - Os principais impostos do Sistema Fiscal Português

<b>Imposto</b>	<b>Descrição</b>
<b>Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)</b>	<i>Imposto que incide sobre o valor anual dos rendimentos auferidos por cada pessoa singular mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.</i>
<b>Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)</b>	<i>Imposto que incide sobre os rendimentos obtidos por uma entidade coletiva mesmo quando provenientes de atos ilícitos.</i>
<b>Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)</b>	<i>Imposto que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, as aquisições intracomunitárias e as importações.</i>
<b>Imposto do Selo (IS)</b>	<i>Imposto que incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outras situações jurídicas.</i>
<b>Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)</b>	<i>Imposto municipal que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios (rústicos e urbanos) situados em território português, traduzindo-se em receita para os municípios.</i>
<b>Imposto Único de Circulação (IUC)</b>	<i>Imposto que incide sobre os veículos resultante dos custos que estes provocam nos domínios ambiental, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária.</i>

Nota: Elaboração própria a partir da legislação

A aplicação do imposto é distinguida por dois momentos. O primeiro momento implica a criação e a incidência do imposto. Aqui, verifica-se o momento de aplicação da lei identificando os sujeitos passivos e o montante da matéria coletável onde irá incidir a tributação. De seguida, a liquidação e a cobrança, que definem o segundo momento de aplicação do imposto. A liquidação é a operação aritmética de aplicação de uma taxa

apurada no primeiro momento para a determinação do montante a pagar e, por último, a cobrança efetiva que pode ser diferenciada como voluntária ou coerciva.

Os impostos angariados pelo Governo são a maior fonte de receita para a prossecução dos objetivos definidos em cada orçamento. Em particular, nesta dissertação, iremos debruçarmo-nos apenas sobre o IRC.

### 1.1.1.O IRC

“O IRC é um imposto sobre o lucro tributável das pessoas coletivas de direito público ou privado, que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como sobre os rendimentos de pessoas coletivas não residentes, mas como rendimentos tributáveis gerados no território português” (Silva, 2010, p. 27).

No âmbito da reforma fiscal do rendimento, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) entrou em vigor em janeiro de 1989, mais tarde aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 442-B/88, de 30 de novembro, vindo substituir, entre outros, a Contribuição Industrial e o Imposto Complementar.

Segundo o artigo 1.º do CIRC, o IRC incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos. A base de incidência do imposto, de acordo com o artigo 3.º do CIRC, é:

- O lucro tributável para:
  - a) As entidades que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e com sede ou direção efetiva em território português;
  - b) Para entidades não residentes, mas com Estabelecimento Estável (EE) em território português (sucursais);

- O rendimento global (soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS) para:
  - c) As entidades que não exerçam a título principal a sua atividade, mas com sede ou direção efetiva em território português;
  - d) As entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português.

Neste sentido, os Estados tendem a tributar não só os rendimentos auferidos em território nacional, mas também os rendimentos auferidos no estrangeiro por nacionais e estrangeiros residentes em território nacional, combinando o princípio da residência e o princípio da fonte (Silva, 2010).

De acordo com Machado e Costa (2009), o princípio da residência obedece aos critérios da sede e direção efetiva. É com base na utilização alternativa ou cumulativa destes critérios que os legisladores tributários de diferentes Estados definem a “nacionalidade” da pessoa coletiva. A tributação, segundo este princípio, envolve tributar rendimento independentemente do local onde é originário.

O princípio da fonte, segundo Machado e Costa (2009), obedece à existência de uma obrigação real baseada na origem do rendimento. Através deste princípio limita-se a base tributável aos rendimentos obtidos em território nacional (artigo 4.º n.º 3 CIRC).

Assim, para as entidades referidas nas anteriores al.s a) e b), o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português e para as entidades referidas nas al.s c) e d), o IRC incide apenas sobre os rendimentos obtidos em território português.

Silva (2010), salienta ainda, que a determinação do lucro a tributar constitui um processo complexo, pois o imposto é calculado com base na declaração efetuada pelo sujeito passivo, mas também a partir de um conjunto de elementos que constituem a sua escrituração comercial.

O período de tributação do IRC (artigo 8.º CIRC) é definido pela regra da anualidade, ou seja, é devido por cada período de tributação, que coincide com o ano civil. Os rendimentos e gastos são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, de acordo com o regime de periodização económica (artigo 18.º n.º 1 CIRC).

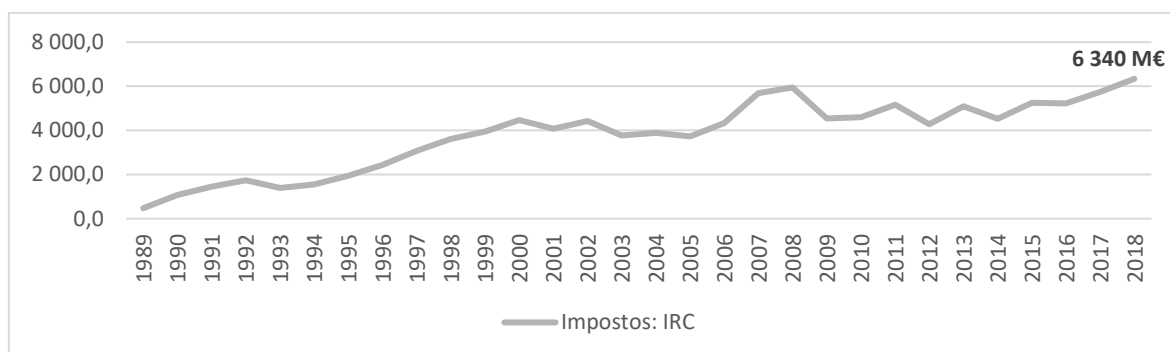
Da última reforma do IRC, em 2014, de entre os vários objetivos definidos, tais como, a competitividade e investimento, a simplificação das obrigações acessórias e a redução dos custos, a consolidação orçamental e a reestruturação da política fiscal internacional e a

tributação de lucros e reservas, salientamos relativamente ao primeiro - competitividade e investimento - a redução da taxa nominal de imposto para as empresas em geral (Lourinho, 2015).

Neste contexto, o n.º 1 do artigo 87.º do CIRC, estabelece que a taxa a aplicar é de 21% para as entidades residentes em Portugal e para as entidades não residentes, mas com EE em território português. No caso de serem pequenas ou médias empresas, a taxa aplicável é de 17% para os primeiros 15.000€ e 21% para o excedente (n.º 2). Por fim, tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham nem sede, nem direção efetiva em território português e não possuam EE, é aplicada taxa de 25%, de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo.

Como já referimos anteriormente a principal fonte de receitas para o Estado são os impostos, sendo os mais relevantes o IVA, o IRS e o IRC (Arsénio, 2017). O Gráfico 1 mostra-nos a evolução das receitas fiscais, em sede de IRC, entre 1989 (ano de criação do imposto) e 2018.

Gráfico 1 - Evolução das receitas fiscais de IRC (Milhões euros)



Fonte: DGO/MF, PORDATA<sup>2</sup>

A evolução da receita de IRC sugere uma melhoria da situação financeira das empresas portuguesas. Este crescimento é explicado pela evolução positiva da atividade económica e dos lucros das empresas, observando-se um aumento de autoliquidações de IRC e de pagamentos por conta, que depende do IRC pago no ano anterior (Instituto Nacional de Estatística, 2019). Em 2018, o IRC representava cerca de 6.340 milhões de euros de receita obtida correspondendo a mais 588 mil euros em relação a 2017.

<sup>2</sup> Disponível a partir de <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765-236684>







## **II. A FRAUDE E A EVASÃO FISCAL**

## 2.1. Principais Conceitos

O Governo Constitucional fixou como vetor prioritário da política fiscal um reforço significativo no que diz respeito ao combate à fraude e à evasão fiscal. A quebra de receita originada por estas práticas priva o Estado de adquirir recursos essenciais ao exercício das suas funções, como é o caso dos serviços públicos ou prestações sociais (Governo de Portugal, 2012).

Um dos principais problemas que enfrentamos quando tratamos de matérias como a fraude ou a evasão fiscal é precisamente a sua delimitação terminológica. As diferenças linguísticas entre países conduziram a discrepâncias conceptuais devido à adoção de conceitos que se vão adaptando às diferentes formas linguísticas mundiais (Veiga, 2013).

De igual modo, Neves (2011) afirma que um dos problemas associados ao fenómeno da fraude e evasão fiscal é a sua terminologia. Apesar dos contornos das atividades ilícitas não se alterarem entre países, a tradução inadequada para cada conceito conduz a discrepâncias conceptuais de cada fenómeno.

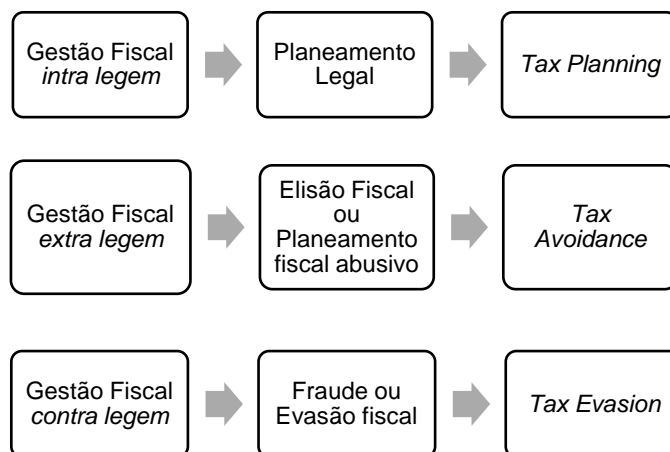
De facto, segundo Teixeira (2013), a legislação não contempla uma definição para evasão e fraude fiscal. Ao longo dos tempos, vários autores foram dando o seu contributo e é possível distinguir as duas figuras em harmonia com os princípios da legalidade e tipicidade, presentes no RGIT.

O não cumprimento e a conseqüente diminuição de impostos pode-se fazer por três vias, nomeadamente: o planeamento fiscal/*tax planning*, a elisão fiscal/*tax avoidance*, e a evasão/fraude fiscal/*tax evasion* (Lopes, 2008; Neves, 2011).

Lopes (2008), salienta ainda, que a prática continuada destes incumprimentos leva a conseqüências negativas que atingem a economia e a sociedade no seu todo, nomeadamente a diminuição dos dinheiros nos cofres públicos o que pode pôr em causa o desenvolvimento da política orçamental.

Neste sentido, e tendo presente as inconsistências linguísticas de cada conceito, expomos na Figura 1 os três tipos de comportamentos fiscais que, seguidamente, serão analisados.

Figura 1 - Tipos de comportamentos fiscais



Fonte: Elaboração própria

### 2.1.1. O Planeamento Legal/*Tax Planning*

O conceito de planeamento fiscal (*tax planning*), diz respeito aos “casos em que se pretende tomar o conjunto de opções ou estratégias, absolutamente lícitas e legítimas das quais resulte uma menor oneração com impostos” (Neves, 2011, p. 13). Trata-se, portanto, de um aproveitamento das normas negativas presentes na legislação como forma proveitosa para o exercício de cada atividade.

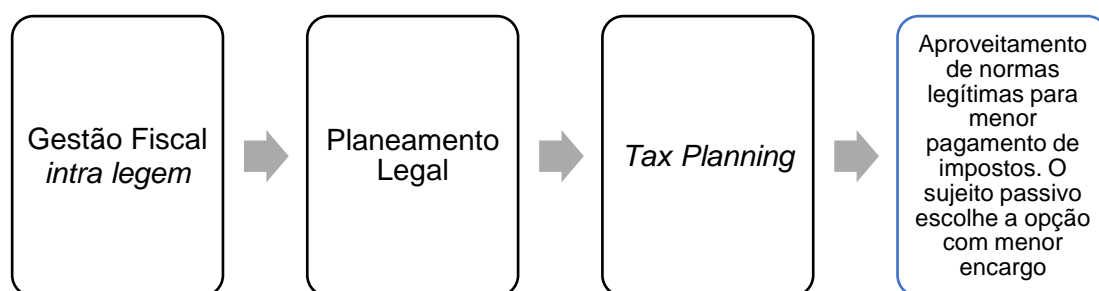
Para efeito, o DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro (que estabelece o dever de comunicação, informação e esclarecimento à AT para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo), no seu artigo 3.º al. b), diz-nos que o planeamento é assente em “qualquer esquema, plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação” que determine a obtenção de uma vantagem fiscal pelo sujeito passivo. Para Anjos (2019), o planeamento fiscal (*tax planning*) designa a “minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, enquadrando-se os benefícios fiscais e as prerrogativas de opção previstas no normativo fiscal, sendo exemplo a opção pela tributação dos grupos de sociedades em IRC” (p. 45).

Também neste âmbito, Amorim (2010) refere que, primeiramente, temos as condutas *intra legem* que consistem nos atos de poupança, planeamento e gestão fiscal que têm em vista o menor pagamento de impostos, mas de acordo com a lei existente. E, de seguida, os atos abusivos, anormais ou atípicos fora da área da abrangência fiscal, *extra legem*.

De igual modo, para Marques & Carneiro (2015), trata-se da possibilidade de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia um certo comportamento, pois perante uma obrigação tributária, escolhe, entre várias opções, a que está acompanhada pelo menor encargo fiscal possível. Tanto os particulares como as empresas procuram pagar o menos possível, utilizando para isso, as normas fiscais mais apropriadas à sua situação real tributária.

Esquemáticamente, a Figura 2 caracteriza o planeamento legal como um aproveitamento de normas com vista ao menor pagamento de imposto.

Figura 2 - O planeamento legal



Fonte: Elaboração Própria

### 2.1.2. O Planeamento Fiscal Abusivo/*Tax Avoidance*

Um outro conceito associado aos comportamentos fiscais é o planeamento fiscal abusivo, designado também por *Tax Avoidance*.

Segundo Marques & Carneiro (2015), o planeamento fiscal abusivo traduz-se numa poupança fiscal ilegítima mas lícita, ou seja, o planeamento abusivo não chega a nascer da obrigação fiscal e ocorre sempre antes da incidência tributária. Os autores referem dois tipos de planeamentos abusivos. No primeiro caso, o planeamento é induzido pela lei, isto é, trata-se da própria legislação promover a redução da tributação, como é o caso dos

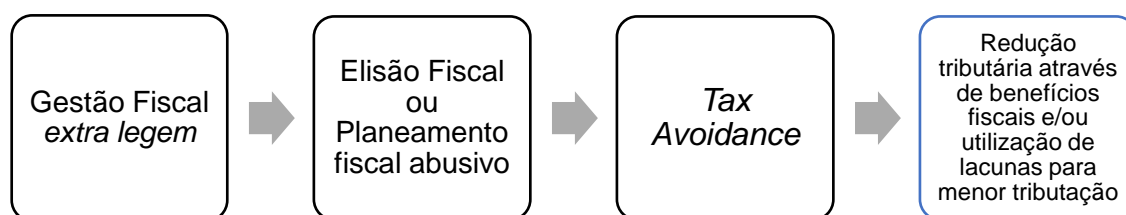
benefícios fiscais e, no segundo caso, as suas lacunas, tratando-se das “falhas” da lei, de forma a obter uma menor tributação.

Já para Teixeira (2013), o conceito de planeamento fiscal abusivo “diferencia-se da fraude ou outros atos ilícitos tributários não só por não estar preenchido o requisito da intencionalidade como também por se encontrarem dentro da legalidade tributária não existindo ocultação ou alteração de factos” (p.176).

Para Lopes (2008), a elisão fiscal (*tax avoidance*), traduz-se na prática de atos/negócios que a lei fiscal qualifica como não conformes com a realidade económica.

Conforme a Figura 3, o planeamento fiscal abusivo traduz-se pela redução tributária através da utilização de lacunas existentes no nosso sistema fiscal.

Figura 3 - O planeamento fiscal abusivo



Fonte: Elaboração Própria

### 2.1.3. Fraude e Evasão Fiscal/*Tax Evasion*

Segundo Anjos (2019), “o termo “evasão” é utilizado com um sentido amplo, abrangendo a fraude fiscal, reportando-se apenas aos ilícitos fiscais menos graves” (p. 45).

A evasão fiscal comporta os atos e contratos atípicos ou anormais que têm como objetivo diminuir os custos a pagar, aproveitando-se das lacunas da lei para fins que não aqueles que o legislador tinha em mente. O autor refere ainda que um bom teste à prática de evasão fiscal ou não, é a atitude de um gestor face a uma operação de gestão onde não houvesse tributação (Pereira, 2005).

De outro modo, Miranda (2013) distingue a evasão da fraude fiscal, sendo que a evasão se caracteriza por:

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, a evasão fiscal “*in fraudem legem*” ou fraude à lei fiscal ou ainda o *tax avoidance*, sendo esta também designada por elisão por ação (p. 7).

E fraude fiscal como “A omissão que se consubstancia na abstenção intencional de uma ação, pelo abuso de confiança fiscal, ou pelas contraordenações fiscais. Já na fraude fiscal por ação encontramos fraude fiscal, *stricto sensu*, a simulação fiscal e a frustração de créditos fiscais” (Miranda, 2013, p. 7).

Segundo Marques & Carneiro (2015), a gestão fiscal *contra legem*, traduz-se por ter um carácter ilícito, violando direta e intencionalmente as normas tributárias. Estas resultam da prática de atos ilegítimos destinados à prática de evasão e fraude fiscal sujeitos a sanções criminais e não criminais (Amorim, 2010).

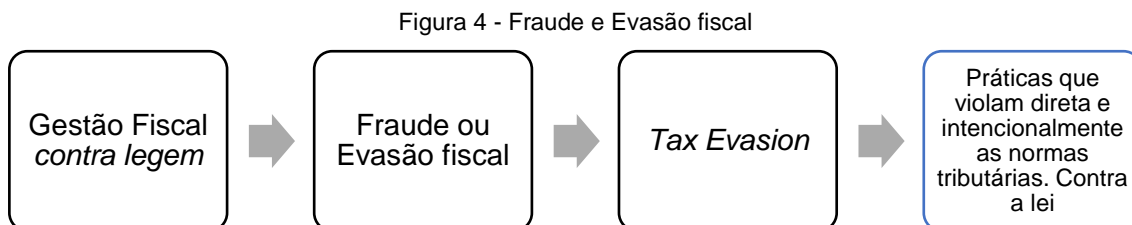
Amorim (2010), refere os seguintes comportamentos *contra legem* e que vêm tipificados na nossa legislação:

1. Declaração de rendimentos inferior ao real;
2. Ocultação de certos proveitos;
3. Dedução de custos inexistentes;
4. Simulação de negócios;
5. Falsificação de documentos;
6. Falsificação da contabilidade;
7. Emissão de faturas falsas;
8. Apropriação ilegítima de impostos devidos;
9. Abuso de confiança, etc.

Já Neves (2011), no âmbito da evasão fiscal, distingue igualmente as situações em que o contribuinte atua contra a lei, ou seja, a fraude fiscal (evasão fiscal em sentido estrito). Neste sentido, o n.º 1 do artigo 103.º do RGIT diz-nos que constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas suscetíveis de causar a diminuição das receitas tributárias.



Partindo dos conceitos acima referidos, a *tax evasion* pode ser distinguida dos outros dois conceitos, conforme a Figura 4.



Fonte: Elaboração Própria

A evasão fiscal apresenta-se como um fenómeno social com elevada complexidade que acarreta consequências negativas no desenvolvimento económico das nações (Viana, 2016).

Importa realçar que a fraude fiscal advém da necessidade de proteção dos interesses do Estado. Este termo é utilizado não só para fazer referência à generalidade dos crimes como também à generalidade dos ilícitos penais fiscais. Salienta-se que a fraude não é um fenómeno estático. Com a economia sempre em transformação, o defraudador adapta o seu comportamento consoante as medidas de controlo existentes. Sendo assim, a AT tem de acompanhar a evolução destas modalidades que vão aparecendo para obter eficácia no combate a estas práticas (Silva, 2014).

#### 2.1.4. A Economia Não Registada

A tributação está assente no pressuposto de que os sujeitos passivos tendem a procurar a verdade e que são tributados mediante o rendimento real que declaram. No entanto, o contribuinte tende a não declarar todo o rendimento que obtém ou toda a sua atividade económica fazendo o legislador criar sistemas que controlem e combatam estas situações.

Há uma parte da economia que não é registada na contabilidade do país. “Chamemos-lhe Economia Não Registada (ENR), cuja atividade não é refletida na contabilidade nacional, sendo o seu tamanho, causas e consequências variáveis de país para país” (Gonçalves, 2010, p.1).

Para Neves (2011), o conceito de ENR inclui a legalidade ou ilegalidade de uma atividade traduzindo-se em “transações económicas que, por diversas razões, são desconsideradas pelos mecanismos de contabilidade nacional, porquanto não são refletidas na contabilização do PIB” (p. 49).

Segundo o estudo “*Measuring the non-observed economy*” da OCDE (Blades & Roberts, 2002), o termo ENR refere-se à atividade económica que deveria ser incluída no Produto Interno Bruto mas que, por alguma razão, não está incluída nos registos administrativos da contabilidade nacional. Conforme os autores, as razões apontadas para a existência de ENR são:

1. Evitar o pagamento de impostos e encargos sociais ou evitar custos. Por vezes, as transações são parcialmente ocultadas, de modo a reduzir em vez de eliminar totalmente os impostos. Noutros casos, não há qualquer registo de transação;
2. Produzir bens para uso próprio onde não há transações observáveis entre um vendedor e um comprador;
3. Registos administrativos que fornecem dados incompletos resultantes da ineficiência da AT, falta de transparência no serviço público e falta de credibilidade de órgãos de soberania face à conduta dos seus representantes.

O ponto principal que se retira do referido estudo é que a ENR é fortemente concentrada em vários setores, nomeadamente, a energia, a indústria, o transporte ferroviário e aéreo, bancos e também as telecomunicações. No entanto, verifica-se que há dois grandes grupos com maior probabilidade de serem consideradas como parte pertencente à ENR e que se traduzem nas razões apontadas pelos autores, que são as atividades ilegais e as atividades informais realizadas no âmbito de usufruto e benefício próprio.

Afonso (2014), efetuou a medição da ENR a partir de dois modelos aceites por investigadores da área científica:

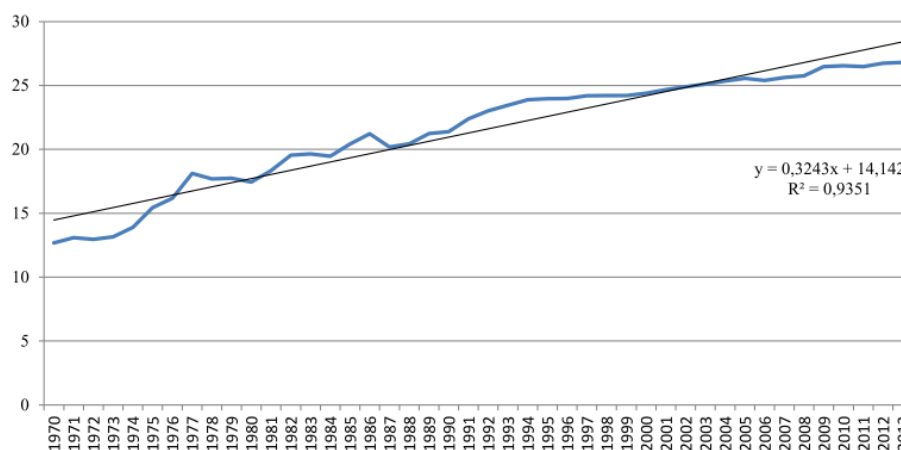
- O modelo *Multiple Indicators Multiple Cases* que permite tratar a ENR como uma variável não observada;
- O modelo monetário que analisa diversos fatores que causam variações na quantidade de moeda detida pelos agentes económicos e identifica fortes variações que indicam a existência de um rendimento não reportado.

E conclui que ambos os modelos sugerem como causas apontadas para a existência da ENR, os impostos diretos e as contribuições para a segurança social, os benefícios sociais

pagos pelo Estado, as taxas de juro, as taxas de inflação, o consumo privado final e o rendimento disponível (Afonso, 2014).

Tendo em conta os valores estimados a partir dos modelos referidos, obteve-se o índice constante do Gráfico 2, entre 1970 e 2013. Os valores revelam que, em 2013, a ENR representou cerca de 26,81% do PIB e que a tendência verificada para esse horizonte temporal foi de crescimento.

Gráfico 2 - Peso da ENR na % PIB



Nota: Retirado de (Afonso, 2014)

Afonso (2014) refere ainda que, em 2012, pelos dados apresentados, a ENR em Portugal rondou os 44.183 milhões de euros que, segundo o mesmo, corresponde a “cerca de 56% do montante total subjacente ao pedido de ajuda externa solicitado por Portugal junto da troika” (p. 28).

As divergências existentes entre os dois modelos apresentados apontam para que a ENR, obtida pelas diferentes metodologias, não apresentam uma acentuada dicotomia, o que se conclui uma adequada utilização dos dois métodos em refletir a realidade.

No entanto, não podemos confundir ENR (ou economia paralela) com evasão fiscal. Por exemplo, o reporte de faturas falsas não é considerado na economia paralela e trata-se de evasão fiscal. Porém, um negócio informal que não gera rendimento suscetível de tributação é considerado como economia paralela, mas não é considerado evasão fiscal. Outra situação é a não declaração de uma prestação de serviço que, neste caso, é considerado evasão e, simultaneamente, economia paralela (Ferrer, 2016).

Ao longo da pesquisa efetuada, verificámos que o cálculo da taxa de evasão e fraude fiscal se traduz num método complexo. De acordo com a Comissão Europeia (2016), a *tax*

*evasion* e a *tax avoidance* são componentes da ENR. Estas duas componentes constituem um desafio nas estimativas das disparidades fiscais. Geralmente, essas atividades estão sob os mecanismos de controlo do Estado e, por consequência, é bastante difícil encontrar indicadores confiáveis para as mesmas.

## **2.2. Determinantes para a fraude e evasão fiscal**

Para que uma estratégia de prevenção relativamente a um qualquer problema tenha o mínimo de êxito, importa que previamente os estrategas conheçam ao menos os principais traços caracterizadores do problema que pretendem evitar ou reduzir, sob pena de incorrerem no risco de implementar um plano totalmente ineficaz (Maia, 2009, p. 1).

A evasão e a fraude são uma realidade que os economistas, gestores e decisores políticos são confrontados e que tem assumido novas e sofisticadas formas de aplicação. Podemos dizer que a fuga aos impostos é determinada pela própria existência dos mesmos.

Veiga (2013) salienta que, o incumprimento fiscal deve-se às características dos próprios sistemas fiscais, designadamente à sua complexidade fiscal (quanto mais complexo for o sistema maior é a probabilidade de existirem incoerências) e à tipicidade do Direito Fiscal (onde a lei tem de descrever de forma precisa os factos tributários).

Para Pereira (2007), existem quatro causas para o incumprimento fiscal. As causas políticas, devido à falta de equidade entre impostos, especialmente na sua componente horizontal. Causas económicas que advém do comportamento do contribuinte. Por vezes, o sujeito passivo opta por escolher uma via ilícita se os benefícios que daí retirar compensarem os inconvenientes. Causas psicológicas (ou psicologia financeira), que deriva de um clima social que não aceita como censuráveis as condutas de fuga ao fisco. E, por fim, as causas técnicas que estão associadas com o grau de complexidade, de estabilidade e de segurança do sistema fiscal.

Por sua vez, Pinto (2016) aponta três grandes fatores que influenciam o incumprimento dos impostos. O primeiro consiste em fatores económicos que se traduzem na redução do rendimento através dos impostos. Neste caso, parte-se do pressuposto que é indesejável

a redução do nosso rendimento, tornando-se a causa principal para o incumprimento fiscal. O custo-benefício positivo retirado quando ocorre uma auditoria e o custo da penalização obtido se o contribuinte declarasse o verdadeiro rendimento, encoraja a prática de incumprimento, por este último representar um menor custo perante a AT. O segundo consiste em fatores comportamentais, psicológicos e sociológicos, na qual cada cidadão pode traduzir-se num problema para a AT ou num benefício, dependendo das atitudes tomadas por cada um. Por fim, fatores políticos que consistem nas sucessivas alterações ao sistema fiscal levando a uma maior incerteza dos cidadãos e proporcionando uma maior complexidade no que toca ao cumprimento fiscal.

Já Lopes (2008), distingue em cinco grupos, os determinantes para o incumprimento fiscal: económicos, sociológicos, psicológicos, religiosos/morais e técnicos.

Os determinantes económicos, traduzem-se pela tentativa de reduzir ou evitar o pagamento de impostos pois os mesmos reduzem a riqueza detida e/ou o rendimento disponível. Os sociológicos, consistem na aceitação dos deveres fiscais sendo que o contribuinte efetua uma comparação entre o rendimento obtido evadido e o que se pode perder se essa evasão for descoberta. De seguida, os determinantes psicológicos que equivalem à conduta do cidadão que é orientada na maximização do prazer e redução do sacrifício. Deste modo, há uma predisposição da fuga aos impostos. Os determinantes religiosos/morais, estão relacionados com os motivos religiosos, morais e a força da tradição do país e, por fim, os determinantes técnicos que correspondem a fatores de complexidade, estabilidade e segurança do sistema fiscal de um país.

Em harmonia com o explicado acima, Neves (2011) acrescenta que as empresas não são exceção e buscam as melhores estratégias para a maximização do lucro e/ou diminuição das despesas. Numa altura em que a concorrência entre empresas é cada vez maior, as entidades definem estratégias fiscais eficazes para combater a “pesadíssima pressão fiscal”. O autor refere ainda que as empresas são pressionadas para a procura de uma “otimização fiscal” que pode ser feita através do não cumprimento tributário.

A Figura 5, denominada por triângulo da fraude, concebe o processo que se encontra por detrás do comportamento humano para a prática de atos fraudulentos. De acordo com Maia (2009), esta teoria consiste “na prática de um ato fraudulento que é sempre antecedido de um processo de decisão por parte do respetivo autor cujo sentido parece derivar da avaliação a determinados aspetos”, a pressão, a oportunidade e a justificação (p. 1).

Figura 5 - O triângulo da fraude



Fonte: Elaboração própria a partir de (Pinto, 2013)

No primeiro vértice (pressão), há uma necessidade financeira traduzindo-se numa força que encoraja a fraude. Trata-se de uma determinante própria da vida particular do sujeito que resulta de necessidades de liquidez financeira, como por exemplo, a existência de dívidas, hábitos de jogo, consumo de substâncias ou também relacionado com a posse de certos objetos valiosos. A pressão resulta numa necessidade de alcançar dinheiro ou bens com vista a solucionar um problema (Maia, 2009).

De seguida, no segundo vértice (racionalização), temos a oportunidade apercebida através da execução de um plano. Esta determinante é entendida como a capacidade que o sujeito passivo tem em interpretar os diversos dados existentes na realidade que o rodeia e efetuar o somatório de eventuais riscos (de ser detetado) e ganhos (resultantes do ato fraudulento) e a decidir pela prática ou não do ato (Maia, 2009).

No último vértice (oportunidade), temos a fundamentação para a pressão sentida de uma ação desonesta (Pinto, 2013). Neste ponto, importa identificar e caracterizar as oportunidades (incluindo as hipotéticas) para a prática de atos fraudulentos, pois é a partir de tais elementos que é possível implementar uma estratégia para a sua prevenção (Maia, 2009).

### 2.3. Tipos de fraude e evasão fiscal

A evasão fiscal apresenta-se como um fenómeno social com elevada complexidade que acarreta consequências negativas no desenvolvimento económico das nações (Viana, 2016).

Importa realçar que a fraude fiscal advém da necessidade de proteção dos interesses do Estado. Este termo é utilizado não só para fazer referência à generalidade dos crimes como também à generalidade dos ilícitos penais fiscais. A fraude não é um fenómeno estático e, estando a economia sempre em transformação, o defraudador adapta o seu comportamento consoante as medidas de controlo existentes. Sendo assim, a AT tem de acompanhar a evolução destas modalidades que vão aparecendo para obter eficácia no combate a estas práticas (Silva, 2014).

Neste sentido, a AT realizou um levantamento das diferentes formas de fraude e evasão fiscal de micro, pequenas, médias e grandes empresas bem como dos seus trabalhadores por conta de outrem e por conta própria (República Portuguesa, 2018), como podemos verificar no Quadro 2.

Quadro 2 - Tipos de incumprimentos fiscais

<b>Fraude e Evasão fiscal tradicional</b>	
	<b>Empresas</b>
	<b>Grandes Empresas</b>
	Estruturação de veículos e de operações
<b>Trabalhadores por conta de outrem e própria</b>	Preços de transferência
Incumprimento Declarativo	Não retenções na fonte sobre " <i>fringe benefits</i> "
Deduções indevidas	<b>Pequenas e Médias Empresas</b>
	Registo de gastos fictícios
	Omissão pontual de rendimentos
	<b>Micro Empresas</b>
	Omissão de rendimentos
<b>Fraude e Evasão fiscal agressiva</b>	
<b>Trabalhadores por conta de outrem e própria</b>	<b>Empresas</b>
	<b>Grandes Empresas</b>
Não declaração de rendimentos do exterior	
Mais valias imobiliárias/mobiliárias não declaradas	Faturas falsas para justificar custos não documentados
Obtenção indevida de reembolsos	<b>Pequenas e Médias Empresas</b>
<b>Profissionais liberais</b>	Não entrega de retenções na fonte
Incumprimento declarativo	Faturas falsas
Omissão de rendimentos	Viciação dos valores de faturação (software ou máquina registadora)
<b>Sócios de empresas</b>	<b>Micro Empresas</b>
Operações com a sociedade	Não entrega de retenções na fonte

Nota: Elaboração própria a partir de (Governo de Portugal, 2012)

Em análise ao Quadro 2, verifica-se um maior n.º de incumprimentos fiscais agressivos efetuados por pequenas e médias empresas e por trabalhadores por conta de outrem e/ou

própria. Por sua vez, verifica-se a existência de incumprimentos fiscais agressivos por parte de sócios de empresas e, por fim, destaca-se a tendência de opção por fraude e evasão fiscal tradicional por parte das grandes empresas, ao nível dos preços de transferência e estruturação de veículos e operações.

## 2.4. Revisão de estudos empíricos

“O combate à fraude e evasão fiscal constitui um desígnio de todo o País porque é condição essencial para termos uma maior justiça fiscal” (República Portuguesa, 2017, p. 9). Desta forma, este tema tem sido alvo de vários estudos que analisamos de seguida.

Miranda (2013), analisou a fraude e a evasão fiscal quanto à sua natureza, os meios de combate e os resultados obtidos pela AT através do método dedutivo (entre os anos de 2004 e 2011), de forma a concluir o sucesso ou insucesso da AT. A partir do seu estudo, concluiu que os dois fenómenos ilegítimos tributários conduzem a uma diminuição das receitas fiscais. Esta conclusão é medida através dos indicadores que revelaram que as medidas implementadas pela AT tendem a apresentar um resultado positivo no trabalho desempenhado pela mesma. No entanto, o autor considera que ainda existe um grande trabalho a fazer no que diz respeito à educação fiscal e à perceção da legislação robusta do sistema fiscal.

Neste seguimento, Couto (2019) analisou as condutas evasivas das empresas portuguesas com o intuito de perceber a existência de uma possível ligação com a maior taxa de IRC. Para o seu estudo, utilizou uma amostra relativa às empresas do setor industrial e da transformação, em Portugal, entre 2010 e 2017. A autora concluiu que as empresas portuguesas manipulam os resultados, sendo esta manipulação mais elevada nos períodos em que a taxa de IRC é mais elevada, devido à conduta oportunista dos gestores e empresas e às posturas agressivas registadas pelos mesmos.

Matos (2018) identificou as medidas que poderão aumentar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais, de forma a tornar a prevenção uma medida eficaz no combate às infrações fiscais. Para obter conclusões, a autora centrou-se nas ações de prevenção realizadas pela AT tendo como objetivo analisar a eficácia das infrações tributárias.



Neste sentido, enunciou três medidas capazes de colmatar o incumprimento fiscal:

1. A simplificação das obrigações dos contribuintes – A complexidade e falta de conhecimento técnico da legislação leva, muitas vezes, ao incumprimento das obrigações fiscais. A promoção do combate à fraude e evasão fiscais e o aumento da eficácia na gestão e cobrança fiscal incluído no “Plano Estratégico Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” caminha no sentido de a simplificar;
2. A Administração aberta – Atualmente, observa-se que há uma maior transparência da Administração Pública que se traduz no direito à informação dos cidadãos;
3. O princípio da colaboração entre a AT e os contribuintes – Um sistema fiscal não pode ser eficiente, justo, equitativo e equilibrado, sem a boa relação entre os contribuintes e a AT.

Com o seu estudo, a autora concluiu que para evitar a prática de infrações fiscais é essencial o acompanhamento da AT aos contribuintes, sendo também necessário o aumento do n.º de inspeções, principalmente a empresas de maior dimensão.

Para Bivar (2017), a fim de se manterem mecanismos competitivos no mercado, empresas de todo o mundo adotaram estratégias para minimizar os custos de produção e também a diminuição de carga tributária. O autor menciona algumas causas para a prática de evasão fiscal, tais como, causas psicológicas onde o sujeito, enquanto contribuinte, irá obter o máximo de benefícios e o mínimo de encargos fiscais. De seguida, as causas socioeconómicas, onde o senso de justiça, solidariedade, coletividade, entre outros, também afetam a tomada de decisão no que diz respeito ao cumprimento ou incumprimento das obrigações. E por último, causas políticas, onde há ainda uma perceção da justiça ou injustiça do sistema fiscal.

Tal realidade, obriga o Estado a reajustar as taxas, de forma a contrabalançar a evasão fiscal praticada por pessoas singulares e pessoas coletivas, levando a duas consequências, sendo a primeira a dupla penalização, pois além de se efetuar o pagamento regular, ainda sofre uma agravante nos impostos e a segunda consequência consiste no decréscimo da competitividade do sistema fiscal que, com taxas mais elevadas, não consegue gerar investimento.

Por fim, Teixeira (2013), no seu estudo sobre o combate à fraude fiscal nos países desenvolvidos, diz-nos que as multinacionais, localizadas em países desenvolvidos, têm estado “debaixo de fogo” pela sujeição de uma carga tributária mais reduzida. Vejamos,

pelas informações fornecidas pela *Tax News Service*, a negociação pelo governo irlandês, de uma taxa de IRC de 2% para algumas multinacionais quando a taxa legal é de 12%. É neste sentido que, as organizações internacionais têm alertado para a reduzida ou quase nula tributação, reforçando os níveis de fuga aos impostos extremamente altos nos diferentes países.

### **III - O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAL**

### 3.1. O RGIT

A evolução das infrações tem como marco fundamental a Lei n.º 12, de 13 de dezembro de 1844, na qual o legislador pune com pena de multa os comportamentos que tenham como finalidade prejudicar os interesses nacionais.

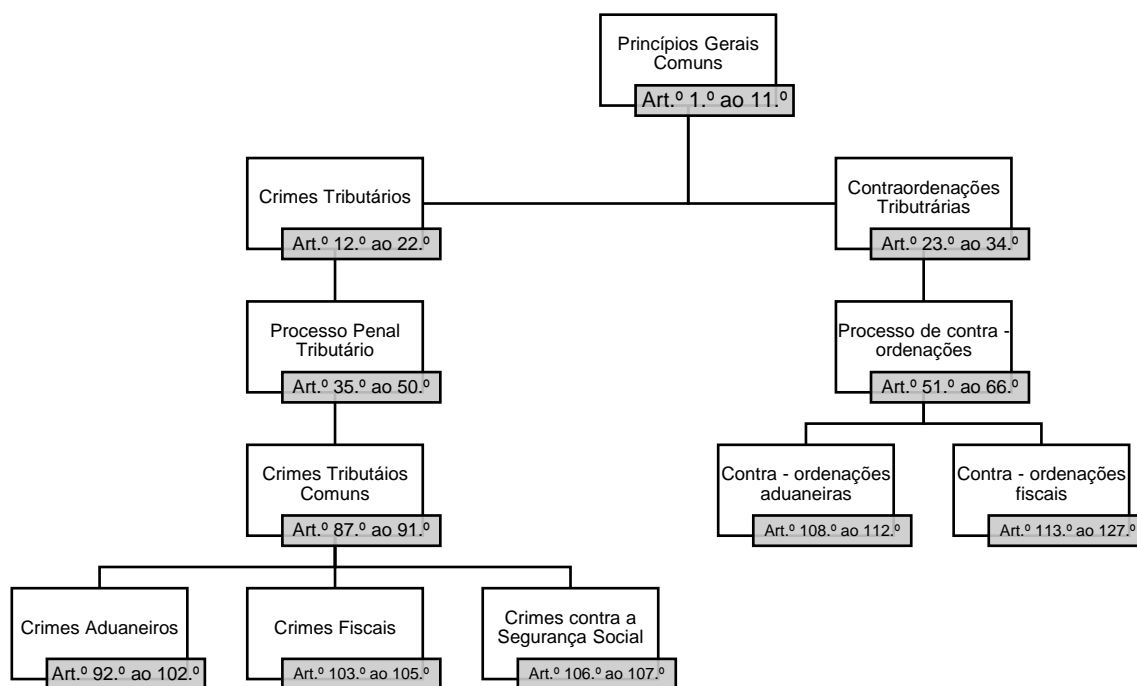
Foi a partir do DL n.º 376-A/89, de 25 de outubro, que surgiu no Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras (RJIFA). Este diploma tinha como finalidade tipificar as transgressões fiscais aduaneiras que não se enquadravam em nenhuma contraordenação tipificada no regime jurídico das infrações fiscais. Mais tarde, surge também o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo DL 20-A/99, de 15 de janeiro, aplicado às normas reguladoras de crimes e contraordenações.

Pela Lei n.º 41/98, de 4 de agosto, o Governo teve autorização para introduzir a LGT que unificou os dois regimes jurídicos de infrações fiscais tributárias aduaneiras e não aduaneiras, dando origem ao RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

O RGIT encontra-se dividido em três partes sendo que a primeira parte é de natureza geral, a segunda parte de natureza adjectiva e a terceira parte relativa às infrações fiscais em especial, subdividindo-se esta em crimes tributários e contraordenações. Com a entrada do RGIT em vigor, o sistema fiscal passou a ser mais prático e simples onde se verificam todas as infrações que dizem respeito à área tributária num único código.

A Figura 6, evidencia as várias repartições da legislação, presentes neste diploma. Os crimes tributários encontram-se divididos em crimes tributários comuns (art.º 87.º a 91.º), crimes aduaneiros (art.º 92.º a 102.º), crimes fiscais (art.º 103.º a 105.º) e crimes contra a segurança social (art.º 106.º e 107.º). Já as contraordenações tributárias dividem-se em contraordenações aduaneiras (art.º 108.º ao 112.º) e contraordenações fiscais (art.º 113.º ao 127.º).

Figura 6 - O RGIT



Fonte: Elaboração própria a partir do RGIT

É questionável a distribuição destes artigos, por várias razões de natureza formal e substantiva, pois, alguns destes crimes têm também um tratamento específico que vem previsto no Código Penal. De facto, e como já referido, nos ilícitos tributários está em causa a proteção de um bem jurídico necessário para cobrir despesas públicas e, portanto, é necessário criar uma delimitação entre aquilo que são os comportamentos contraordenacionais e os crimes tributários. O legislador optou, por uma definição ampla de fraude tributária que comporta tanto a própria ilicitude da burla tributária (com consequências previstas no Código Penal) como também a ilicitude relativa ao abuso de confiança. Estes casos não constituem crimes devido ao facto de a vantagem patrimonial ilegítima não exceder determinados valores (Teixeira, 2013).

Ferreira (2018), define crime como “a prática de um facto, por um agente, em que se verifica a violação de direitos tutelados constitucionalmente e pela lei penal cuja sanção é a aplicação de uma pena” (p.11) e, segundo a mesma, divide-se em três espécies: o crime público, que depende da notícia por parte dos cidadãos ou das autoridades judiciais/policiais, o crime semipúblico, que depende da queixa de pessoas com legitimidade para a apresentar e o crime particular, que depende da apresentação de queixa do representante do queixoso ou do próprio queixoso.

O crime é, portanto, uma conduta humana, voluntária e culposa. Atendendo às receitas tributárias, o legislador pretendeu criminalizar determinados comportamentos ou condutas dos contribuintes em geral, e dos agentes económicos em particular por entender que os valores que lhes estão associados comprometem os interesses do Estado na cobrança das receitas tributárias. A sanção a aplicar varia consoante o infrator seja uma pessoa singular ou coletiva e, consoante o valor dos danos causados ao Estado (Tiago, 2014).

Por sua vez, a contraordenação também se manifestam por uma intenção dolosa ou através de uma ação negligente estando esta qualificação dependente da representação factual efetuada pelo agente, da consciência da ilicitude, da sua intenção em praticar o ato ilícito e da vontade de se conformar ou não o resultado produzido (Martins, 2012).

### **3.2. O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira**

A quebra de receita motivada pelo incumprimento das obrigações fiscais, priva o Estado de recursos essenciais para a prossecução das suas funções, como a saúde e a educação e proporciona uma maior pressão fiscal nos contribuintes (Governo de Portugal, 2012).

Com a finalidade de reforçar a eficácia no combate à fraude de elevada complexidade, promover a equidade fiscal, otimizar as ações de controlo da inspeção tributária e aduaneira e ainda induzir a sociedade de que os incumprimentos são penalizados, foi aprovado, em 2011, o primeiro Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira a ser implementado no triénio de 2012 a 2014.

Mais tarde, no triénio 2015-2017, foi elaborado um novo reforço que continuou a ser prioridade na política fiscal. Este novo plano é marcado pela importância da cidadania no combate a estas práticas e também a antecipação da intervenção da administração fiscal (Arsénio, 2017).

Por fim, em 2018, concretizou-se um novo Plano Estratégico para o triénio 2018 a 2020, visando otimizar as ações de controlo de inspeção tributária, contribuindo para um aumento dos níveis de cumprimento voluntário (República Portuguesa, 2019).

A elaboração de cada Plano Estratégico definiu várias medidas no âmbito dos principais impostos que contribuem para as receitas fiscais, nomeadamente o IVA, o IRS e o IRC. No entanto, apenas nos focámos nas medidas previstas em sede de IRC.

### **Plano Estratégico 2012 a 2014**

A implementação deste primeiro Plano Estratégico estabelece um reforço no combate à fraude e evasão fiscal de elevada complexidade e à ENR promovendo uma maior equidade fiscal e consolidação orçamental e um incentivo ao cumprimento voluntário das obrigações (Governo de Portugal, 2012).

Para a prossecução destes objetivos, a AT definiu implementar várias medidas no âmbito do combate à fraude e evasão fiscal, nomeadamente medidas em sede de IRC, que foram as seguintes (Governo de Portugal, 2012):

- Impor um regime que regule a emissão e transmissão eletrónica de faturas e outros documentos com relevância fiscal em determinados sectores de atividade de maior risco, de modo fornecer informação necessária para efetuar um controlo efetivo e eficiente do cumprimento das obrigações declarativas dos respetivos agentes económicos;
- Alargar a aplicação do regime de imputação de rendimentos 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 30% para rendimentos de capitais pagos a entidades residentes em paraísos fiscais.

### **Plano Estratégico 2015 a 2017**

O objetivo prioritário do Plano Estratégico para o triénio de 2015 a 2017, assenta no reforço da eficácia do combate à fraude e evasão fiscal procurando corrigir situações de incumprimento fiscal e exercendo um efeito pedagógico sobre os contribuintes no sentido de incentivar ao cumprimento voluntário das obrigações. A partir deste Plano Estratégico, a AT pretendeu também uma maior perceção e avaliação do risco de incumprimento, pelo que definiu um conjunto de outras medidas ao nível da obrigação de emissão e comunicação de faturas, de controlo de obrigações do IVA, de controlo de obrigações do

IRS, de controlo de obrigações do IRC e de controlo de medidas transversais (República Portuguesa, 2016).

Em sede de IRC, o combate à fraude e evasão fiscal realizou-se segundo as seguintes medidas (República Portuguesa, 2016):

- 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);
- Avaliar a possibilidade de aprofundar o processo de simplificação e eliminação de obrigações declarativas iniciado no âmbito da Reforma do IRC.

### **Plano Estratégico 2018 a 2020**

Portugal tem revelado um crescimento consistente e eficaz no combate à fraude e evasão fiscal (República Portuguesa, 2019).

Neste domínio, a AT continuou a exercer a sua função no âmbito do cumprimento voluntário procurando identificar e corrigir as situações recorrentes. Assim, intensificou a sua presença através de um carácter preventivo com o objetivo de aumentar a perceção de risco por parte dos contribuintes incumpridores e a continuação da atuação do âmbito da ENR.

O ano de 2018 caracterizou-se pela integração de um conjunto de medidas nos âmbitos (República Portuguesa, 2019):

- Legislativos - com a introdução de novas normas que visam o reforço do combate à erosão das bases tributáveis;
- Operacional - com a orientação para a “simplificação e indução do cumprimento voluntário” (p. 17);
- Penal – através de um sancionamento mais célere dos comportamentos abusivos;



- Relacionamento com o contribuinte - Com promoção do cumprimento voluntário do contribuinte;
- Relacionamento institucional - com o objetivo de privilegiar o contacto entre entidades públicas nacionais e internacionais e o incremento de mecanismos de cooperação e de troca de informação.

Para o seguimento deste Plano Estratégico, a AT definiu também um conjunto de medidas. Em sede de IRC, identificou-se as seguintes medidas (República Portuguesa, 2019):

- Implementar um sistema de liquidações oficiosas de IRC com base na informação do e-Fatura;
- Ajustar o quadro sancionatório à dimensão das entidades incumpridoras;
- Implementar metodologias de previsão de incumprimento, que permitam identificar empresas em risco de serem declaradas insolventes, de modo a acautelar os interesses do Estado nestas situações;
- Otimizar o sistema de análise de risco, cruzando os rendimentos declarados com a informação disponível sobre a atividade empresarial dos sujeitos passivos (faturação e/ou salários).

Um dos princípios que se retira da implementação destes Planos Estratégicos consiste na promoção do cumprimento voluntário dos contribuintes facilitando a atividade dos contribuintes cumpridores, através da redução de custos e na inserção de meios eletrónicos (Arsénio, 2017).

O combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira constitui a principal condição para alcançarmos justiça e equidade fiscal, à qual deve ser desenvolvida mediante os princípios definidos na CRP (República Portuguesa, 2019).

### **3.3. A Cláusula Geral Anti Abuso (artigo 38.º n.º 2 LGT)**

Durante a década de noventa, por influência comunitária, começaram a ser adotadas em Portugal algumas medidas anti abuso, porém de uma forma lenta e gradual. Através destas medidas o legislador faculta à administração fiscal poderes para desconsiderar os efeitos fiscais obtidos pelo contribuinte, sendo tributado à situação normal (Amaral, 2014, p. 19).

Como vimos nos capítulos anteriores, a fraude e a evasão fiscal levam a uma diminuição das receitas fiscais, constituindo, assim, um obstáculo à evolução do país.

Os Estados adotam várias medidas de combate, nomeadamente:

- Unilaterais: medidas que cada Estado adota no seu ordenamento jurídico (sendo estas objeto de estudo nesta dissertação);
- Bilaterais ou multilaterais (ambas de carácter internacional): convenções/acordos de vontade que têm como objetivo estabelecer limites dentro dos quais os Estados intervenientes podem aplicar o seu direito fiscal (estas medidas não serão alvo de estudo nesta dissertação).

Para combater as situações de fraude e evasão fiscal, são criadas normas gerais antibuso na legislação fiscal, que abordam a evasão e a fraude fiscais de forma genérica, com o propósito de eliminar os seus efeitos fiscais.

As cláusulas antibuso têm como objetivo prevenir e reprimir as práticas de evasão fiscal. Assim a CGAA sanciona o comportamento abusivo e desconsidera o ato/negócio no âmbito tributário (Pereira, 2015).

Para Courinha (2004), estudar a CGAA equivale a estudar o combate à elisão fiscal. Trata-se de reconhecer, pela primeira vez, um critério que regula o comportamento do contribuinte. A introdução desta cláusula intenta encontrar um processo rigoroso definido por força dos seus princípios que estruturam esta norma.

É, então, neste contexto que, em 1999, surge no ordenamento jurídico português, pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro a CGAA que, atualmente, se concretiza pelo n.º 2 do artigo 38.º da LGT sendo a sua aplicação regida nos termos do artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que prevê a audição prévia do contribuinte, a exercer no prazo de 30 dias, para liquidação de tributos. Pereira (2007) acrescenta que, desta forma, é possível obter uma avaliação caso a caso e não automatizada.

Neste seguimento, sempre que se verifique uma situação de fraude à lei fiscal, estabelece o n.º 2.º do artigo 38.º da LGT a anulação dos efeitos fiscais dos negócios jurídicos: “São desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”.

Note-se que a CGAA não menciona nenhum caso específico ou em particular, nem pretende abranger uma área definida de tributação. Pretende sim, atingir situações fiscais

não desejadas pelo legislador e sem qualquer tipo de justificação económica válida (Courinha, 2004).

De acordo com Leitão (2003), o que se verifica nos diversos Estados é limitar as possibilidades de conformação jurídica dos contribuintes através da adoção de medidas antiabuso. A introdução desta medida é legítima desde que não seja aplicada de forma excessiva pois, se tal suceder, é o princípio da legalidade que é colocado em causa. Efetivamente, se se consagrar numa norma jurídica uma CGAA, a segurança jurídica do contribuinte é colocada em causa, já que se verifica a concessão à AT um poder de estender a tributação para além dos pressupostos de incidência da norma tributária.

Para Sanches (2010), o problema da inserção desta norma é, precisamente, a sua difícil compreensão. Segundo o autor, esta norma procura salvar a possibilidade de tributação, isto é, para o autor temos a junção do art.º 11.º da LGT, que refere a interpretação das normas tributárias exprimindo uma disfarçada tentativa de conceder a tributação fiscal a práticas abusivas, com o n.º 2 do artigo 38.º, que exprime uma posição de mera preocupação com a possibilidade de cobrança.

Delimitada a figura da norma, Courinha (2004) define cinco elementos que compõem a CGAA.

1. Elemento meio: Que se traduz pela via escolhida pelo contribuinte para obter o ganho ou a vantagem fiscal;
2. Elemento resultado: Que consiste na procura da vantagem fiscal, pode ser o fim último da atividade do contribuinte. A vantagem deve entender-se como qualquer situação que surge da prática de determinados atos para obtenção de uma carga mais favorável do que aquela que resultaria de situações normais;
3. Elemento intelectualidade: Consiste no elemento que mais caracteriza as normas antiabusivas e que sustenta a CGAA, pois, pelos negócios celebrados dos quais resulte uma vantagem fiscal, é necessário perceber se a vantagem fiscal foi obtida de forma intencional ou acidental;
4. Elemento normativo: Distinção entre planeamento fiscal legítimo/poupança fiscal e negócios jurídicos contrários à lei. Compreensão do espírito e intenção à lei;
5. Elemento sancionatório: Corresponde à aplicação da CGAA dependendo da verificação cumulativa dos elementos anteriormente referidos.

Segundo Amorim (2014), a verificação do abuso para a aplicação da CGAA depende de três fatores, que são a utilização anómala da estrutura negocial, a ausência de razões válidas que permitem a justificação do abuso e a redução da carga tributária decorrente da estrutura criada.

Segundo Leitão (2003), a introdução desta medida é legítima desde que não seja aplicada de forma excessiva. Efetivamente, se se consagrar numa norma jurídica uma CGAA, a segurança jurídica do contribuinte é colocada em causa, já que se verifica a concessão à Administração Fiscal um poder de estender a tributação para além dos pressupostos de incidência da norma tributária.

Nunes (2000), na abordagem que efetua à CGAA, refere o direito à liberdade de escolha do contribuinte nas opções que tem à sua disposição, tais como, o direito à liberdade de escolha decorrente do princípio da liberdade contratual e o direito à livre determinação da sua vida. “Nada impede o contribuinte de escolher a solução que, servindo melhor os seus interesses, for para ele fiscalmente menos onerosa” (p. 42). A instituição de uma CGAA colide com os limites que a CRP institui no sistema fiscal. Estes limites resultam, essencialmente, dos princípios consagrados na própria CRP.

Este entendimento facilita a elisão fiscal e coloca grandes objeções à admissibilidade de uma CGAA considerada abrangente e com recurso a conceitos indeterminados. Para Nunes (2000), o que se procura resolver é o problema da contradição entre a “forma jurídica” e o “fim económico” das situações tributárias.

### **3.4. As Principais Cláusulas Especiais Antiabuso em sede de IRC**

Além da CGAA, foi necessário criar outras medidas específicas e com um papel fundamental no combate a evasão e fraude fiscal.

Neste âmbito, com base na legislação e nos mecanismos disponibilizados pela AT, no presente capítulo, iremo-nos debruçar sobre as principais medidas específicas anti abuso em sede de IRC, nomeadamente:

- Artigo 4.º Extensão da obrigação de imposto;
- Artigo 23.º - A Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais;

- Artigo 48.º Reinvestimento dos valores de realização;
- Artigo 49.º Instrumentos Financeiros Derivados;
- Artigo 51.º Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos;
- Artigo 52.º Dedução de Prejuízos Fiscais;
- Artigo 63.º Preços de Transferências;
- Artigo 66.º Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado;
- Artigo 67.º Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento;
- Artigo 88.º Tributação autónoma e
- Artigo 92.º Resultado da liquidação.

### **3.4.1. Extensão da obrigação de imposto (artigo 4.º)**

Para Vasconcelos (2007), o artigo 4.º estipula as realidades sujeitas a tributação em Portugal, prestando especial atenção aos rendimentos obtidos por entidades não residentes.

De acordo com o referido no capítulo I, diz-nos o n.º 1 do artigo 4.º que, para entidades com sede ou com direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos rendimentos auferidos dentro e fora desse território. No caso de não serem entidades residentes, o n.º 2 refere que o IRC incide sobre o rendimento obtido em Portugal.

Através do n.º 4, é possível perceber que não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na al. c) quando os mesmos constituem encargos de EE. Pelo n.º 5, considera-se um EE “qualquer instalação fixa, onde seja exercida uma atividade natureza comercial, industrial ou agrícola.” Segundo o exposto, estes rendimentos não são considerados obtidos em território nacional, uma vez que apesar do seu devedor ser uma entidade residente constituem encargos para o EE. (Amorim, Azevedo, & Carvalho, 2016)

A este nível, o n.º 4 tem um sentido de exclusão de rendimentos obtidos em Portugal sob condição de se verificarem dois requisitos. Primeiro, os serviços serem “realizados integralmente fora do território português” e, segundo, os serviços não estarem “relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade

ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio”. (Castro, 2014, p. 41)

Segundo os dados disponibilizados pela AT, entre 2011 e 2017, foi possível reunir o n.º de declarações entregues, por tipo de sujeito passivo.

Quadro 3 - N.º declarações IRC entregues por designação

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>1 - Residente que exerce a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola</b>	398 339	397 248	400 990	410 867	421 788	432 463	443 702
<b>2 - Residente que não exerce a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola</b>	18 791	21 733	25 673	26 774	28 409	29 741	28 678
<b>3 - Não residente com estabelecimento estável</b>	1 471	1 505	1 523	1 546	1 649	1 642	1 732
<b>4 - Não residente sem estabelecimento estável</b>	945	944	962	981	837	934	1007
<b>Total</b>	419 546	421 430	429 148	440 168	452 683	464 780	475 119

Nota: Elaboração própria a partir dos dados disponibilizados pela AT

De acordo com os dados apresentados, observa-se um crescimento no n.º de declarações entregues por tipo de sujeito passivo, para o horizonte temporal definido.

No entanto, a proporção verificada entre as quatro designações revela que o maior n.º de declarações entregues, corresponde às declarações entregues por residentes com atividade comercial, comparativamente com as restantes. Note-se que em 2017, contou-se com 443.702 declarações entregues, correspondendo a cerca de 93,4% do total entregue.

### **3.4.2. Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 23.º - A)**

Como princípio geral, o artigo 23.º do CIRC surge com o intuito de simplificar a interpretação legal e atenuar a carga fiscal que existe à volta de cada norma (Amorim et al., 2016).

Segundo Amorim (2016), “são gastos, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º, os que comprovadamente contribuem para a realização dos rendimentos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora” (p.107). Como refere o autor, à semelhança do artigo 20.º do CIRC (Rendimento e Ganhos), este reporta os gastos e as perdas suportados pelo contribuinte e que podem ser deduzidos ao lucro tributável.

Assis (2018), analisou, isoladamente, o preenchimento de dois requisitos para a aceitação da dedução de um gasto:

1. Comprovação dos gastos: é através dos registos na contabilidade que se define o património da entidade e, inclusive, se sabe os seus rendimentos e gastos. A prova documental traduz-se no meio mais relevante e primordial em sede de comprovação do gasto.
2. Indispensabilidade dos gastos: segundo a autora, este requisito é um dos pontos com maior discórdia entre a Doutrina, a AT e os Tribunais. A Doutrina associa estes gastos indispensáveis à atividade de uma empresa. Por sua vez, para a AT, esses gastos são realizados no âmbito dos interesses empresariais e dos próprios gestores, colocando-os acima do objetivo societário. Assim, fica a dúvida de que esses gastos sejam incorridos para a obtenção de lucro. No que toca à opinião da Jurisprudência, só há lugar à dedutibilidade dos gastos nos termos do artigo 23.º do CIRC, não havendo, à partida, distinção entre a Doutrina e os Tribunais. Contudo, para os Tribunais não basta alegar que determinado gasto é real. O contribuinte tem de fazer prova através de registos contabilísticos da atividade da empresa.

Não obstante, existem situações excecionais de não redução de despesas ao lucro tributável. A estes gastos chamamos de “Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais” e vêm elencados no artigo 23.º - A do CIRC.

O artigo 23.º - A surge como medida defensiva à evasão e fraude fiscal, traduzindo-se em práticas restritivas no âmbito de dedução aos impostos, agrupando um conjunto de encargos previstos no n.º 1 que não são dedutíveis ao imposto (Amorim et al., 2016).

De acordo com Nunes (2012) e Amorim et al. (2016), a não inclusão das alíneas justifica-se pelo seguinte:

- a) O IRC: A justificação da não inclusão desta alínea reside no facto de não ser lógico que para o cálculo do IRC entrasse o próprio IRC como fator negativo. Relativamente à derrama, sendo esta considerada um imposto acessório pelo DL n.º 470-B/88, de 19 de dezembro, também não pode ser considerada como um custo a deduzir ao lucro tributável.
- b) Despesas não documentadas: Estas despesas traduzem-se em documentos sem qualquer tipo de suporte ou justificação. Estão sujeitas a uma tributação autónoma e, não sendo considerado um gasto fiscal, são acrescidas na modelo 22.
- c) Encargos não devidamente documentados: De acordo com este requisito, os encargos que não estejam com um suporte documental previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, não são considerados como dedutíveis. Por exemplo, “uma fatura de um fornecedor, que apenas diz na descrição dos artigos, unicamente, “serviços prestados”, não está devidamente documentado” e são igualmente acrescidos na modelo 22 (Nunes, 2012).
- d), e) e f) Os juros de mora, coimas, multas ou outros demais encargos ilícitos não concorrem para a determinação do lucro tributável. Trata-se de uma solução moralista do legislador, pois seria intolerável que, por um lado o legislador obrigasse a pagar os impostos e, por outro, permitisse que se tirasse proveito deles.
- g) Outro tipo de gastos não aceites fiscalmente são as indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável. Neste ponto, apenas são admissíveis as situações em que a entidade “opte por suportar encargos ou pagar indemnizações, cujo risco se encontre coberto pelo seguro, para evitar agravamentos futuros, desde que sejam inferiores ao agravamento dos prémios” (Nunes, 2012).
- h) Ao nível das ajudas de custo e encargos com a compensação pela deslocação em viatura própria ao serviço da entidade patronal, nos casos em que não sejam faturados a clientes, a entidade tem de possuir um mapa com as deslocações, através do qual é possível controlar essas deslocações a que se referem os encargos. No caso de a entidade não possuir o mapa, as quantias escrituradas a título de ajudas de custo, não serão aceites fiscalmente.



i), j) e k) No âmbito da alínea i), o legislador teve como objetivo criar um regime neutro quanto à forma de financiamento de viaturas e aplicar esta alínea às situações de aluguer de longa duração. É entendimento da AT, que os contratos de *renting*, integram-se nos contratos de aluguer sem condutor, sendo, portanto, aplicável o disposto nesta alínea. Desta forma, apenas é aceite como gasto dedutível “a parcela da renda corresponde à amortização do capital até ao valor das depreciações anuais” (Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração, 2015, p. 3), definidas nas alíneas c) e e) do artigo 34.º do presente código.

Não obstante, nas alíneas j) e k), os encargos com combustíveis, na parte em que o sujeito passivo não faça prova, e os “encargos com barcos de recreio e aeronaves de passageiros que não surjam da exploração do serviço público de transportes”, não concorrem para a determinação do lucro tributável.

m) “Os juros relativos a suprimentos e empréstimos feitos por sócios à sociedade”, na parte que excedam o valor correspondente à taxa de referência EURIBOR a 12 meses, do dia da constituição da dívida, não são aceites fiscalmente<sup>3</sup>.

A alínea r) que, segundo Silva (2018), se caracteriza por uma cláusula anti abuso introduzida pelo legislador, “estabelece a não dedução de gastos que, à partida, seriam dedutíveis através do n.º 1 do artigo 23.º, pelo facto de se tratarem de gastos com pessoas que residem em território com um regime fiscal mais favorável”. Neste âmbito, a autora adita que se tenta usufruir de uma tributação menor ou mesmo nula e que, desta forma, o sujeito passivo necessita de fazer prova de que os encargos em causa correspondem a operações efetivamente realizadas e não de carácter anormal.

Da mesma forma, para Assis (2018), a aplicação desta alínea como medida anti abuso serve para as situações em que o “sujeito passivo utiliza meios para desviar importâncias pagas ou devidas para locais de baixa fiscalidade e, assim atenuar o imposto a que está adstrito” (p.81).

p), q) e s) Clarifica a não dedutibilidade fiscal da contribuição sobre o setor bancário e da contribuição extraordinária sobre o setor energético e sobre a indústria farmacêutica.

---

<sup>3</sup> Portaria n.º 184/2002, de 4 de março, que estabelece a não dedução de juros e outros suprimentos na parte que exceda a EURIBOR a 12 meses Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/251446/details/maximized>

Pelo Quadro 4, verificamos o n.º de correções fiscais efetuadas às al.s do artigo 23.º - A do CIRC, entre 2011 e 2017 e a tendência de aumento ou diminuição para esse horizonte temporal.

Quadro 4 - N.º de correções fiscais efetuadas ao artigo 23.º - A

Artigo	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Tendência
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	223 645	217 532	222 594	220 784	233 549	245 732	258 786	Aumento
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	15 875	18 270	20 806	22 653	26 211	30 575	37 675	Aumento
Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	4 810	4 671	4 803	5 833	6 442	6 931	8 378	Aumento
Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]	-	-	-	199	123	124	111	Diminuição
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	147 776	132 760	133 997	152 932	163 675	149 237	161 998	Diminuição
Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]	2 488	2 621	2 729	2 962	2 955	2 921	3 386	Aumento
Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]	1 004	835	877	725	713	703	745	Diminuição
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23-A.º, n.º 1, al. h)]	3 222	2 704	2 263	2061	2 040	2 067	2 404	Aumento

Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]	3 137	2 918	2 800	2 936	2 884	2 827	2 889	Aumento
Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	5 074	4 907	4 954	5 146	5 559	5 804	6 202	Aumento
Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]	-	-	-	138	166	161	159	Aumento
Menos-valias contabilísticas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. l)]	12 386	13 327	11 992	11 415	11 234	11 161	11 112	Diminuição
Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)]	340	186	185	149	206	281	282	Diminuição
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]	89	105	91	100	89	124	137	Aumento
Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]	-	123	134	142	140	152	160	Aumento
Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]	-	-	-	27	49	59	61	Aumento

Nota: Elaboração própria a partir de AT (2011/2017)<sup>4</sup>

Em análise ao quadro 4, verifica-se uma tendência de aumento de correções fiscais efetuadas ao artigo 23.º-A. Quer isto dizer que, as poucas alterações verificadas nas correções dão a concluir que o objetivo deste artigo como medida antiabuso não está a ser cumprido. Deste ponto, exclui-se a dedução das despesas ilícitas, juros e outras formas de

<sup>4</sup> Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_ir/Pages/Estatisticas\\_IRC.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx)

remunerações e indemnizações por eventos seguráveis que registaram uma diminuição entre 2011 e 2017.

### **3.4.3. Reinvestimento dos valores de realização (artigo 48.º)**

De acordo com o n.º 1 do artigo 48.º do CIRC,

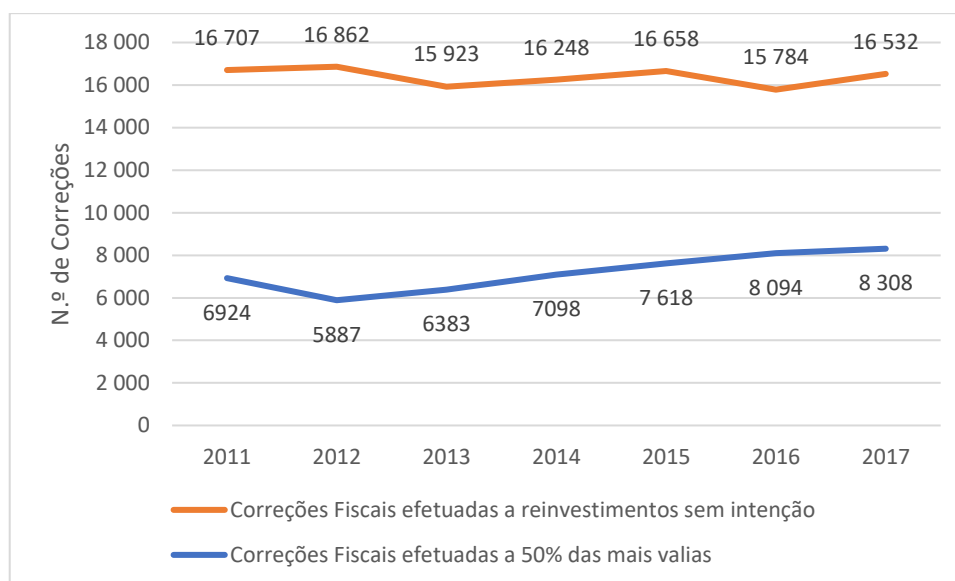
Para efeitos da determinação do lucro tributável, “a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, calculadas nos termos dos artigos anteriores, realizadas mediante a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos não consumíveis, detidos por um período não inferior a um ano (...) pode ser deduzida no próprio período de tributação ou até ao fim do 2.º período de tributação seguinte”.

Neste âmbito, estamos perante um tratamento fiscal privilegiado que se traduz num incentivo ao investimento e à continuação da exploração das empresas. A aplicabilidade deste regime está dependente do reinvestimento das mais valias líquidas, pelo que a intenção de reinvestirem uma determinada quantia (realização) terá de ser demonstrada e comprovada.

Porém, nos casos em que se verifique o reinvestimento parcial do valor da realização, é excluída a tributação à parte proporcional da mais valia que lhe corresponder.

A partir do gráfico seguinte, é possível verificar que há um maior n.º de correções fiscais a reinvestimentos sem intenção (quando uma mais valia não é reinvestida) do que a reinvestimentos parciais (50%). Em termos quantitativos, podemos observar que, para o horizonte temporal definido, registou-se o dobro das correções fiscais a reinvestimentos sem intenção do que a reinvestimentos efetuados a 50% das mais valias. Neste seguimento, diz-nos o n.º 6 do artigo 48.º que, não sendo concretizado o reinvestimento até ao 2º período de tributação seguinte ao ano da realização, sendo ele total ou parcial, considera-se como rendimento desse período de tributação a diferença ou a parte proporcional da diferença positiva prevista no n.º 1, majorada em 15%.

Gráfico 3 - N.º de correções fiscais efetuadas ao reinvestimento



Fonte: Elaboração própria a partir de AT (2011/2017)

### 3.4.4. Instrumentos Financeiros Derivados (artigo 49.º)

De acordo com o artigo 49.º, ficam sujeitos a tributação os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados. Por sua vez, de acordo com a norma contabilística e de relato financeiro 27, o justo valor traduz-se na “quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”.

Segundo Lacerda (2016), a grande variedade de instrumentos financeiros, como é o caso dos contratos *forward*, *swaps*, contratos de futuros, entre outros, destinados à cobertura de risco de mercado, criam obstáculos à sua tributação. Porém, nos casos em que não acontece a operação de cobertura, haverá lugar ao pagamento de imposto.

Ora, de acordo com o n.º 4 do artigo em análise, operações de cobertura são as que contribuem para a eliminação ou redução de um risco real de:

- a) Um investimento líquido numa determinada unidade operacional estrangeira;
- b) Investimentos líquidos com características de risco semelhantes entre si; e
- c) Taxa de juro ou parte de uma carteira de ativos ou passivos que partilham o risco que esteja a ser coberto.

Por sua vez, os n.ºs 8 e 9, como medidas antiabuso, designam as situações, na qual as operações de cobertura não se podem efetuar. No caso de não se efetuar a cobertura de risco, dá-se o pagamento do imposto que seria devido caso se tivessem sido aplicados os n.ºs 2 e 3. Em acréscimo a esse pagamento, consideram-se os juros compensatórios, exceto quando nos situamos no n.º 3 e se tenha verificado pelos menos 80% da cobertura prevista (Sacadura, 2012).

Neste âmbito, os rendimentos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros ou, simetricamente, os gastos resultantes da aplicação do justo valor são aceites como custos para efeitos fiscais. Este artigo surge a partir da importância que o legislador atribui em reconhecer as operações de cobertura (*hedging*) como uma vantagem injustificada da tesouraria ou vice-versa (Sacadura, 2012).

### **3.4.5. Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (artigo 51.º)**

Ao longo dos anos, o regime da dupla tributação sofreu diversas alterações. Na sua origem, com o DL 442-B/88, de 30 de novembro, tínhamos um sistema de eliminação (parcial) da dupla tributação económica dos lucros que eram distribuídos por entidades com sede ou direção efetiva em território português.

Mais tarde, com a publicação da Diretiva 90/435/CEE, a 23 de julho de 1990, este regime passou a incluir os lucros distribuídos aplicados a entidades residentes e sociedades afiliadas de Estados Membros diferentes.

Porém, com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, o regime passou a ser de abrangência universal, aplicável a todas as distribuições de lucros e reservas a sujeitos passivos de IRC, sob determinadas condições (Fidalgo, 2018).

O legislador português optou por atribuir à entidade que recebe os rendimentos já tributados a responsabilidade pela dupla tributação. Objetivamente, este artigo não pretende atribuir benefícios fiscais, mas sim criar um mecanismo de neutralidade fiscal, de forma a que a mesma realidade não seja tributada duplamente (Amorim et al., 2016) .

A sua aplicação assenta segundo pressupostos.

“Os pressupostos de natureza subjetiva estão relacionados com o facto de se tratar de sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direção efetiva em território português ou estabelecimentos estáveis de sociedades residentes noutro Estado membro (EM) da UE e do Espaço Económico Europeu, não sujeitos, em qualquer caso, ao regime de transparência fiscal.” (Amorim et al., 2016, p. 181)

Assim, 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, os seguintes requisitos:

- a) O sujeito passivo detenha, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto;
- b) Ter a participação detida durante o ano anterior à distribuição ou durante o tempo suficiente para completar aquele período;
- c) O sujeito passivo não estar abrangido pelo regime de transparência fiscal;
- d) A entidade que distribui os lucros e reservas não estar isenta de IRC;
- e) A entidade que distribui os lucros e reservas não pode ter residência em local com regime fiscal claramente mais favorável.

O propósito deste regime é, assim, assegurar que, em determinadas condições, os mesmos lucros não sejam tributados mais do que uma vez (Fidalgo, 2018).

Por sua vez, decorre da Diretiva 90/435/CEE que:

“Agrupamentos de sociedades de EM diferentes podem criar condições análogas às de um mercado interno para garantir o bom funcionamento do mercado comum. No entanto, essas condições não devem ser dificultadas por restrições, desvantagens ou distorções decorrentes dos EM. Assim, torna-se necessário eliminar essas penalizações através da instituição de um regime comum e facilitar os agrupamentos de sociedades à escala comunitária.”

O n.º 10 do artigo 51.º, como medida antiabuso, vem expressamente impedir a aplicação do disposto nos n.ºs 1 a 6 aos lucros e reservas distribuídos que correspondam a gastos dedutíveis pela entidade isentos de IRC (Amorim et al., 2016).

De modo a eliminar a dupla tributação podem ser aplicados um de dois métodos (Silva, 2017):

### **1. Método da isenção:**

Este método consiste na não tributação do rendimento no Estado da Residência e, por sua vez, tributado no Estado da Fonte.

Neste método, podemos associar duas vertentes:

- A isenção integral onde o rendimento não é tido em consideração para o apuramento do cálculo do imposto a tributar e
- A isenção com progressividade que, apesar do rendimento não ser tributado, é tomado em consideração juntamente com os rendimentos de produção interna, de forma a alcançar a taxa progressiva a aplicar.

### **2. Método da Imputação (ou crédito de imposto)**

Este método consiste no facto de todos os rendimentos, independentemente do local auferidos, servirem de base de imposto, permitindo a dedução à respetiva coleta, até à sua concorrência. À semelhança do método anterior, este divide-se também em duas vertentes, que são:

- O método de imputação integral: que se traduz no direito de o país de residência tributar os rendimentos obtidos noutro país, independentemente de já terem sido tributados no Estado da Fonte. Porém, permite a dedução total do imposto já pago e
- O método da imputação normal/ordinária: que se traduz no Estado da Residência impor um limite de imposto a deduzir que já havia sido pago no país da fonte. Esta dedução ocorre até ao limite do valor que deveria ser pago no Estado da Residência.

Nos casos em que não se verifique os requisitos mencionados nos n.ºs anteriores, o legislador previu que os lucros e reservas distribuídos possam beneficiar de um crédito de imposto por dupla tributação internacional, refletidos nos artigos 91.º e 91.º - A: “Crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional”.

São ainda de referir as Convenções para evitar a Dupla Tributação (CDT). Tratam-se de acordos assinados entre diferentes Estados, que têm como base a Convenção Modelo da OCDE, e que estabelecem a tributação de um determinado rendimento no Estado de Residência ou no Estado da Fonte, mediante a aplicação de taxas limite. Assim, quando a



taxa aplicada de um país for superior à taxa limite da CDT, será aplicável a que está prevista na CDT (Nunes, 2010). Atualmente, estão em vigor 79 CDT, das quais uma está assinada e a aguardar entrada em vigor.

### **3.4.6. Dedução de Prejuízos Fiscais (artigo 52.º)**

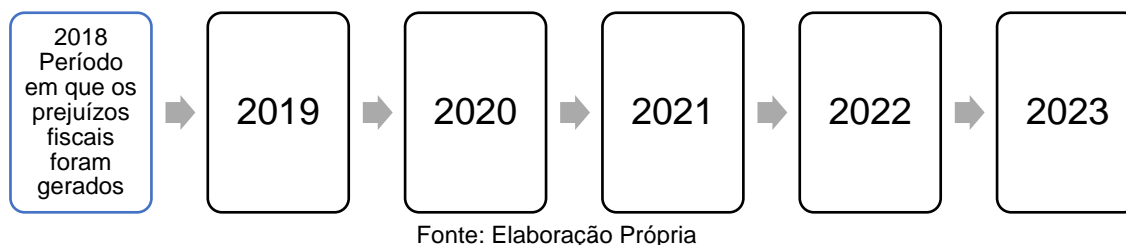
De acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 52.º, os prejuízos fiscais de uma entidade, apurados em determinado período de tributação, podem ser deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores. Este período quantitativo tem sido alvo de várias alterações sendo que o prazo de dedução já se alongou em 12 períodos (em 2016), 6 períodos (em 2009) ou 4 períodos (em 2010).

A possibilidade de reporte de prejuízos fiscais é um dos principais critérios em matéria fiscal que é levado em consideração pelos investidores. As sucessivas alterações que esta norma tem sido alvo e a não clarificação no CIRC, sobre a forma de utilização dos prejuízos fiscais, contribui negativamente para o nível de competitividade do nosso país. (Amorim et al., 2016)

Como forma de medida antiabuso, o n.º 2 do presente artigo diz-nos que “a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70 % do respetivo lucro tributável”, atribuindo uma redução da carga fiscal de uma entidade. Este regime de reporte para exercícios futuros é denominado por *carryforward* (Quitério, 2015).

Resumidamente, os prejuízos que ainda não foram deduzidos por insuficiência de lucro tributável podem sê-lo, nas mesmas condições, até ao final de um período de cinco anos a partir do ano em que foram obtidos, conforme se verifica na Figura 7.

Figura 7 - Período de dedução de prejuízos fiscais



De forma a evitar a utilização abusiva, o n.º 3 do artigo 52.º refere que ao lucro tributável obtido por métodos indiretos não são dedutíveis os prejuízos fiscais. Entende-se por métodos indiretos como métodos objetivos, previamente fixados, na qual se obtém um rendimento presumido e não propriamente um rendimento real e efetivamente obtido e vem previsto no artigo 87.º da LGT (Lopes, 2013).

Quanto ao redigido no n.º 5 do artigo 52.º, caso o contribuinte beneficie de isenção parcial ou redução de IRC, os prejuízos fiscais também não podem ser deduzidos (Amorim et al., 2016).

Por fim, e de modo a evitar a transmissão de sociedades com grande volume de prejuízos transitados, com o intuito de servirem de crédito fiscal sobre os lucros tributáveis de uma nova empresa, o n.º 8 acrescenta que 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.

No âmbito do Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2018, sempre que o montante de prejuízos fiscais deduzido é superior ao constante na conta corrente do contribuinte, são efetuadas correções. Em 2018, foram efetuadas as seguintes correções:

Quadro 5 - Controlo de prejuízos fiscais dedutíveis

	N.º Notificados	N.º DCO Corretivos	Valor das correções (€)
Ano de 2018	291	489	22.372.382,93

Nota: Retirado de (República Portuguesa, 2019)

Nesse ano, foram efetivamente corrigidas 489 declarações da Modelo 22 IRC, através do documento de correção oficiosa (DCO), ascendendo a um montante de 22.372.382,93€.

### 3.4.7. Preços de Transferências (artigo 63.º)

“A problemática relacionada com os preços de transferência vem assumindo em fiscalidade uma importância cada vez maior” (Pereira, 2007, p. 437).

Dentro de um grupo empresarial, ocorrem transações que não estão sujeitas aos mesmos condicionalismos que nas transações realizadas entre empresas independentes. Ou seja, os preços estabelecidos para essas transações (preços de transferência) não são os mesmos praticados por empresas independentes.

Por outro lado, e considerando que a preocupação do grupo é maximização do seu resultado global, esses preços convencionados, são importantes para o cálculo dos lucros ou prejuízos de cada um dos membros do grupo (Pereira, 2007).

Estamos, portanto, perante um caso de planeamento fiscal legítimo (intra legem) pois há uma intenção de obtenção de poupança de despesas fiscais através da prática de preços demasiadamente altos ou excessivamente baixos (Amorim et al., 2016).

Neste sentido, o modo de combate a esta forma de evasão fiscal passa por fixar os preços de transferência entre membros como se de entidades independentes se tratassem.

De acordo com o n.º 1 e n.º 2 do artigo 63.º, nas operações pelas quais uma empresa transfere ativos tangíveis, ativos intangíveis ou presta serviços a empresas associadas, devem ser contratadas, aceites e praticadas condições substancialmente idênticas às que normalmente seriam contratadas, aceites e praticadas entre entidades independentes em operações comparáveis.

O n.º 4 do artigo 63.º vem definir o que o legislador entende por relações especiais e o modo como as entidades estão sujeitas ao regime dos preços de transferência:

- a) Qualquer entidade que detenha, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto;
- b) Entidades ligadas por relações de parentesco que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto;
- c) Uma entidade e membros de órgãos sociais, ou quaisquer outros órgãos de administração, direção, gerências ou fiscalização;

- d) Entidades cujos membros dos órgãos sociais ou de administração, gerência ou fiscalização estejam ligadas entre si por casamento ou união de facto reconhecida legalmente;
- e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário, ou outro efeito equivalente;
- f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos do artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais;
- g) Entidades cujo relacionamento jurídico possibilite e condicione as decisões de gestão da outra;
- h) Entidades residentes ou não residentes que efetuam operações comerciais com outra entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável que, segundo Arromba (2011, p. 38) “existe uma presunção por parte do legislador, de que esta situação poderá ser reflexo da prática de evasão fiscal.”

Para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordadas, o n.º 3 do artigo 63.º e a Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro (que regula os preços e transferência nas operações efetuadas entre sujeitos passivos de IRC e IRS e outra entidade), indica-nos que a empresa deverá selecionar um dos seguintes métodos, tomando em consideração a natureza da operação, a disponibilidade de informações fiáveis e o grau de comparabilidade nas operações efetuadas entre entidades independentes:

## **1. Métodos Tradicionais Baseados na Operação**

### **1.1. Método do preço comparável de mercado**

Segundo Pereira (2007), este método baseia-se na comparação do preço de um bem transferido entre partes em situação de relações especiais, com o preço em situação de mercado aberto. Da mesma forma, Arromba (2011) define como a comparação de um preço de um bem, direito ou serviço, em operações realizadas e comparáveis, entre entidades independentes. De acordo com este autor, este método é o mais relevante e adequado para a comparação de produtos e funções.

### **1.2. Método do preço de revenda minorado**

Ao preço aplicado à concorrência, o ponto de partida é o preço estabelecido pelo bem adquirido à empresa relacionada menos a margem de lucro (Pereira, 2007).

De acordo com o n.º 1 do artigo 7.º da Portaria n.º 1446-C/2001:

“A aplicação do método do preço de revenda minorado tem como base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade

independente, tendo por objeto um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, ao qual é subtraída a margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável e com igual nível de representatividade comercial”.

### 1.3. Método do custo majorado

Segundo este método, ao montante dos custos suportados por um fornecedor com a entidade relacionada é acrescido uma margem de lucro bruto (Pereira, 2007) .

Diz-nos o n.º 1 do artigo 8.º da Portaria n.º 1446-C/2001:

“A aplicação do método do custo majorado tem como base o montante dos custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável”.

O resultado obtido após a adição da margem de lucro aos custos suportados pelo fornecedor, deverá ser considerado como o preço de plena concorrência, entre empresas associadas.

No entanto, Arromba (2011) acrescenta que a utilização deste método comporta dificuldades em termos de comparação devido à existência de diferenças que possam existir, como por exemplo as que decorrem da utilização de sistemas de custeio diferentes.

## 2. Métodos baseados no lucro

### 2.1 Método do fracionamento do lucro

Imputação, a cada um dos países em questão, da percentagem de lucros correspondentes no quadro de lucro global. A partir do lucro são indicados os preços a praticar (Pereira, 2007).

Nos termos do n.º 4 da Portaria n.º 1446-C/2001, este método apenas deve ser apenas utilizado em operações vinculadas de elevada complexidade de integração ou nos casos em que a partes envolvidas participem de forma conjunta para a criação de ativos intangíveis de elevado valor e especificidade.

## 2.2 Método da margem líquida da operação

Neste método, utiliza-se a margem de lucro obtida numa operação comparável entre entidades independentes para determinar a margem de lucro entre entidades relacionadas (Pereira, 2007).

Este método funciona de forma semelhante aos métodos de preço de revenda minorado e do custo majorado. Porém, por ser aplicado à margem líquida das operações torna os resultados contabilísticos menos suscetíveis a eventuais diferenças nos critérios contabilísticos (Arromba, 2011).

No entanto, estabelece o artigo 138.º do CIRCS que os sujeitos passivos podem solicitar um acordo, com carácter prévio, designados por acordos prévios de preços de transferência (APPT), com o objetivo de estabelecer o método ou os métodos suscetíveis de assegurar dos termos que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes.

A elaboração de APPT, conduz à construção de uma relação de confiança entre a AT e o contribuinte. Para a AT há uma maior certeza na determinação da receita e para o contribuinte uma maior segurança jurídica, redução de custos de cumprimento e, no caso dos APPT bilaterais/multilaterais uma eliminação de risco de Dupla Tributação.

Pelo Quadro 6, verificamos que os APPT envolvem, essencialmente, entidades não residentes e unilaterais, denotando-se também um crescimento dos acordos prévios multilaterais, mas em menor n.º face aos mencionados, primeiramente.

Quadro 6 - Características dos APPT

	<b>Envolvendo apenas Entidades Residentes</b>	<b>Envolvendo Entidades Não Residentes</b>	<b>Unilaterais</b>	<b>Bilaterais / Multilaterais</b>
<b>2016</b>	1	23	20	4
<b>2017</b>	1	29	23	7
<b>2018</b>	1	31	22	10

Nota: Elaboração própria a partir de (Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2016, 2017, 2018; República Portuguesa, 2017, 2018, 2019)

### **3.4.8. Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (artigo 66.º)**

Com a internacionalização e a globalização dos negócios, a concorrência fiscal entre Estados intensificou-se levando à generalização das normas antiabuso do tipo - *Controlled Foreign Company* (CFC) – sociedades não controladas. Quer isto dizer, que as CFC estabelecem aos sócios residentes, a imputação de rendimentos auferidos por entidades por eles controladas e sujeitas a um regime fiscal mais favorável.

A principal função das normas CFC é conseguir imputar aos sócios residentes rendimentos obtidos por sociedades não residentes por eles controladas e que se encontram sujeitas a um regime fiscal privilegiado. O problema das normas CFC resulta da utilização de sociedades não residentes para concentração de rendimentos tendo em vista o diferimento ou o não pagamento de impostos nos países de residência dos sócios (Ferreira, 2011).

Neste âmbito, surge o artigo 66.º do CIRC que prevê a tributação aos sócios de lucros não distribuídos. Neste caso, a legislação impõe a tributação, no Estado de residência, de lucros ainda não distribuídos, a sociedades que se encontram com um regime fiscal privilegiado (Amorim et al., 2016).

Ora, com o reforço ao combate às práticas de elisão fiscal, a redação da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, veio revogar o n.º 2 do presente artigo e alterar a disposição dos restantes artigos. Atualmente, temos apenas um requisito necessário para a aplicação deste artigo:

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

Pelo n.º 6 do artigo 66.º, considera-se que uma entidade se encontra num regime fiscal mais favorável quando o território consta na lista aprovada pelo Governo responsável pela

área das finanças e quando o imposto sobre os lucros pago seja inferior a 50% do imposto que seria devido nos termos deste Código.

Note-se que o legislador ao imputar aos sócios residentes os lucros obtidos por sociedades não residentes parece querer excluir os EE de entidades não residentes, situando-se a fonte de rendimento fora do território português (Ferreira, 2011).

A imputação depende da participação social de 25%, baixando esse requisito para os 10% quando a sociedade for detida em mais de 50% por residentes. Note-se que o nosso regime se limita com a participação significativa numa entidade, evitando situações de abuso (Ferreira, 2011).

Em conformidade com Schwalbach e Moniz (2019), passou a existir uma maior exigência para a aplicação destas normas, verificando-se:

1. Um conceito alargado de entidades CFC:

- Entidades participadas não residentes cujo imposto sobre os lucros, no país de residência, seja inferior a 50% do imposto que seria devido nos termos do CIRC;
- A antiga redação remetia para as taxas nominais de imposto e, atualmente, a redação considera o “imposto efetivamente pago”.

2. Alargamento da base tributável:

- Na antiga redação, aos sócios residentes eram imputados os lucros das entidades participadas de acordo com as regras da contabilidade do país de origem. Atualmente, tal imputação deve ser feita nos termos do CIRC.

Em acréscimo, passou a incluir-se também o n.º 4 do artigo 66.º onde os prejuízos fiscais, apurados pela entidade, são dedutíveis, na parte em que corresponderem à proporção do capital, ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais detidos em um ou mais dos cinco períodos de tributação seguinte.



### **3.4.9. Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento (artigo 67.º)**

As sociedades, por vezes, necessitam de recorrer a financiamento para a prossecução dos seus objetivos sociais. O recurso ao financiamento pode ocorrer no momento da sua constituição ou em momentos posteriores, como resultado de uma má gestão dos órgãos societários. Neste caso, estabelece-se a opção de recurso a capitais próprios, com o aumento de capitais sociais, ou recurso a capitais alheios, através da celebração de contratos com entidades terceiras (Marques, 2016).

Posto isto, o legislador colocou limites legais à dedução de gastos de financiamento para a determinação do lucro tributável, presentes no artigo 67.º, considerando essenciais ao desenvolvimento e manutenção da atividade, evitando deduções abusivas (Marques, 2016).

De acordo com o n.º 1 do artigo 67.º, verifica-se que os gastos de financiamento líquidos são dedutíveis até ao maior dos seguintes limites:

(a) 1.000.000€ ou

(b) 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA).

Como o endividamento das empresas se expressa, essencialmente, perante instituições bancárias e não para com entidades relacionadas, as limitações do n.º 1 afastam o financiamento externo com recurso a capitais próprios (Sardão, 2014). Para Silva (2018), trata-se de uma tentativa de controlo do endividamento da empresa, com a inserção de medidas que levam ao desencorajamento do financiamento das empresas através de capital alheio.

De acordo com o n.º 2 do artigo 67.º, os gastos de financiamento considerados excessivos e que não foram deduzidos em determinado período poderão ser deduzidos nos cinco períodos seguintes.

Relativamente aos grupo de sociedades sujeitos ao regime especial (previsto no artigo 69.º), o n.º 5 do mesmo artigo, determina os termos em que a sociedade dominante tem a possibilidade de optar pela dedutibilidade dos gastos de financiamento (Marques, 2016).

O Quadro 7, mostra as correções fiscais efetuadas à limitação de gastos de financiamento, entre 2011 e 2017. Observa-se um aumento significativo de 2012 para 2013, sendo 2014 o ano em que se registam mais correções fiscais à dedutibilidade de gastos de financiamento, num total de 558.

Quadro 7 - N.º de correções fiscais ao limite à dedutibilidade de gastos de financiamento

Ano	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>N.º de correções efetuadas</b>	13	14	304	558	492	456	476

Nota: Elaboração própria a partir dos dados da AT (2011 a 2017)

Neste âmbito, é de considerar que, em 2013, a Lei do Orçamento de Estado (nº 2 do artigo 192º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro) consagrou um regime transitório para os períodos de tributação compreendidos entre 2013 e 2017, definindo um limite de dedução relativo ao EBITDA de:

- 2013 = 70%
- 2014 = 60%
- 2015 = 50%
- 2016 = 40%
- 2017 = 30%

A aplicação deste regime teve como objetivo permitir às empresas uma melhor adaptação ao regime impedindo eventuais efeitos prejudiciais.

### **3.4.10. Tributação autónoma (artigo 88.º)**

Há determinadas despesas, incorridas da esfera empresarial, que são tributadas autonomamente.

A tributação das empresas incide sobre o seu rendimento real calculado nos termos previstos do CIRC. Os regimes de tributação têm um importante impacto nas decisões empresariais, dando importância ao IRC e à Tributação Autónoma (TA), prevista no artigo 88.º (Mesquita, 2014).

O objetivo do artigo 88.º é tributar determinados encargos suportados por sujeitos passivos que, de outra forma, não estariam sujeitos à tributação, em sede de IRC, nomeadamente (Amorim et al., 2016):

1. Despesas de representação;
2. Ajudas de custo;
3. Importâncias pagas a não residentes;
4. Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção;
5. Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes

No Quadro 8, apresentamos os encargos sujeitos a TA, previstos no artigo 88.º do CIRC.

Quadro 8 - Encargos sujeitos a TA

Legislação Aplicável	Base de Incidência	Taxa
<b>88 n.º 1</b>	Despesas não documentadas	50%
<b>88 n.º 2</b>	Despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam atividade comercial	70%
<b>88 n.º 3 a)</b>	Encargos suportados por sujeitos passivos com atividade comercial não isentos	10%
<b>88 n.º 3 b)</b>		27,50%
<b>88 n.º 3 c)</b>		35%
<b>88 n.º 7</b>	Despesas de representação	10%
<b>88 n.º 8</b>	Despesas pagas por sujeitos passivos com atividade empresarial a entidades não residentes e submetidas a um regime fiscal favorável	35% (n.º 1) 55% (n.º 2)
<b>88 n.º 9</b>	Ajudas de custo	5%
<b>88 n.º 11</b>	Lucros distribuídos por entidade sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial	23%
<b>88 n.º 13</b>	Indeminizações, bónus e outras compensações pagas a órgãos sociais	35%

Nota: Elaboração própria a partir do artigo 88.º CIRC

A TA é então, em traços gerais, um imposto sobre certas despesas dos sujeitos passivos, mas revela, como veremos, uma independência em relação ao IRC. Ou seja, embora a TA se insira no CIRC esta não incide sobre o rendimento das empresas, o que determina que seja apurada de forma independente. (Mesquita, 2014)

O legislador entende que há determinadas despesas que são incorridas com a finalidade de obter vantagens fiscais, pois não se enquadram na atividade produtora da entidade. (Mesquita, 2014)

Vejamos, por exemplo, as despesas não documentadas que, segundo o n.º 1 do artigo 23 – A do CIRC, não são dedutíveis no lucro tributável, mas, porém, estão sujeitas à TA de 50% ou 70% se forem sujeitos passivos total ou parcialmente isentos.

Quanto às viaturas ligeiras de passageiros (VLP), previstas no n.º 3 do artigo 88.º, a TA foi alargada a todos os gastos relacionados com viaturas, excetuando as movidas a energia elétrica. Aqui, o legislador pretendeu penalizar o uso e/ou detenção de VLP na esfera empresarial (Marques, 2017). Salienta-se que, a estes encargos estão afetos “depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.” (Sousa, 2018, p. 14)

Por sua vez, as despesas de representação, no n.º 2 do artigo 88.º, consideradas como encargos relativos a refeições, viagens ou espetáculos, são aceites fiscalmente pelo artigo 23.º–A, desde de que tenham sido gerados para obtenção de rendimentos sujeitos IRC. Segundo Sousa (2018), esta norma traduz-se numa difícil compreensão, dada a dificuldade em separar de forma rigorosa as despesas que são geradas no âmbito empresarial das despesas geradas no âmbito do lazer.

O n.º 8 do artigo 88.º, estabelece as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal mais favorável. Como medida antiabuso, o legislador acautelou-se com a tributação destes rendimentos como forma de diferir a tributação para um local fiscalmente mais vantajoso (Marques, 2017).

As ajudas de custo e a utilização de viatura própria para fins profissionais também têm relevância na matéria de medidas antiabuso, normalizadas no n.º 9 do artigo 88.º. As despesas relativas a ajudas de custos são de difícil compreensão e deve-se ter em conta que:

- Se o valor dos encargos está expressamente mencionado na fatura, o gasto é aceite fiscalmente;

- Se o valor dos encargos estiver expressamente mencionado na fatura, mas o sujeito passivo não possui elementos que comprovem a despesa, os custos não são aceites fiscalmente e serão tributados autonomamente pelo artigo 88.º;
- Se o valor dos encargos não for faturado ao cliente, mas o sujeito passivo possuir o mapa de controlo de deslocações, os mesmos serão dedutíveis;
- Se o valor dos encargos não for faturado aos clientes e não estiverem devidamente documentados com o respetivo mapa, estes serão tributados autonomamente, segundo o artigo 88.º, exceto quando houver lugar a tributação em sede de IRS.

Por último, são tributados pelo n.º 13.º do artigo 88.º, os encargos relativos a indemnizações ou qualquer outra remuneração que não esteja relacionada com o objeto de produtividade previamente definidos na relação contratual. Aqui, o legislador pretende evitar a dedução de pagamento excessivos a gestores, administradores ou gerentes (Marques, 2017).

De acordo com o Quadro 9, verifica-se uma tendência crescente de declarações que tiveram lugar a TA. Em 2017, registou-se o valor mais elevado com cerca de 179.439 declarações, representando o equivalente a 510 milhões de euros para o Estado.

No entanto, pelos dados presentes, também podemos concluir que sendo esta norma uma norma antiabuso, seria de esperar o n.º de casos existentes fosse diminuir com o avançar do tempo. Porém, verifica-se o processo contrário, concluindo-se que o objetivo desta medida antiabuso não está a ser atingido.

Quadro 9 - TA no cálculo do imposto

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>TA</b>	159 601	152 888	153 554	154 543	161 659	169 575	179 439
<b>Valor (milhões €)</b>	534	491	465	551	507	492	510

Nota: Elaboração própria a partir de AT (2011 A 2017)

Morganho (2018), pretendeu conhecer a perceção dos Contabilistas Certificados (CC) face aos mecanismos utilizados pelas empresas com o intuito de fazer face às elevadas TA sobre VLP.

Do seu estudo, resultou que, no que respeita à perceção dos CC quanto à carga fiscal da TA sobre os VLP, cerca de 80% dos inquiridos a classificou como excessivamente pesada, motivando as empresas na criação de mecanismos que reduzam esta tributação.

Relativamente às medidas utilizadas para atenuar ou evitar a TA sobre VLP a gasóleo ou a gasolina, os dados recolhidos por Morganho (2018) sugerem as quatro medidas mais utilizadas e, conseqüentemente, de utilização generalizada. Em primeiro lugar, temos a alienação das viaturas aos sócios-gerentes e posterior cobrança de kms à sociedade. De seguida, a segunda medida, consiste na aquisição de viaturas novas por valores inferiores aos do mercado de forma a sujeitá-las TA inferiores.

Por fim, a terceira e quarta medida mais utilizada consistem na tributação do uso das viaturas na esfera dos funcionários e em considerar os gastos dos VLP sujeitos a TA como gastos de uma outra viatura da sociedade não sujeita àquela tributação.

O tratamento estatístico elaborado pela autora revela ainda que, os conselhos mais dados aos clientes/empregados de modo a fazer face à elevada tributação passa pela substituição das viaturas convencionais por viaturas a GPL, Híbridas *Plug-in* e elétricos.

### **3.4.11. Resultado da liquidação (artigo 92.º)**

De acordo com o n.º 1 do artigo 92.º do CIRCS:

“Para 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 (...) não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º”

Quer isto dizer que as empresas ficam limitadas em 10%, na possibilidade de dedução de benefícios fiscais ao IRC (Amorim et al., 2016).

Segundo o n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), entende-se por benefício fiscal as “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

Na prática, o que a legislação pretende fazer é criar limites na dedução dos benefícios fiscais e ainda estabelecer outros benefícios que, pela sua disposição, não concorrem para essa dedução. A isto se chama delimitar normas antiabuso relativas à matéria dos benefícios fiscais.

Neste seguimento, o legislador além de ter limitado o uso dos benefícios fiscais também veio definir o facto dos próprios benefícios fiscais não serem acumuláveis com quaisquer outros da mesma natureza contratual. Exceciona-se, o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento que pode ser acumulável com a dedução por lucros retidos e reinvestidos, desde que não sejam ultrapassados os limites máximos previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento (CFI).

O SIFIDE II (Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial), que vigora entre 2014 a 2020, são dedutíveis fiscalmente as despesas que vêm definidas no artigo 37.º do CFI, desde se relacionem com atividades de investigação e desenvolvimento (Amorim et al., 2016).

Excluem-se ainda do disposto no n.º anterior os benefícios fiscais de carácter contratual, os benefícios fiscais relativos às zonas francas que operam por redução de taxa, os benefícios fiscais previstos nos artigos 19.º e 32.º-A do EBF e ainda o regime de remuneração convencional do capital social previsto no artigo 41.º-A do EBF.

Pelo Quadro 10, verifica-se o n.º de declarações que exigiram uma correção aos valores dos benefícios fiscais e, conseqüentemente, o valor (em milhões de euros) arrecadados a favor do Estado.

Entre 2011 e 2015, regista-se uma diminuição no n.º de declarações corrigidas assim como no montante arrecadado a favor do Estado. Porém, em 2016 e 2017, regista-se um aumento e, conseqüentemente, um crescimento do montante obtido para os cofres do Estado, ascendendo aos 6 milhões de euros.

Uma explicação para estes resultados traduz-se no alargamento do tipo de benefícios que se encontram excluídos desta limitação resultando num maior n.º de correções efetuadas ao resultado da liquidação.

Quadro 10 - Resultado da liquidação

Ano	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>N.º de declarações</b>	921	658	581	536	478	559	673
<b>Valor (milhões €)</b>	12	10	3	4	4	4	6

Nota: Elaboração própria a partir de AT (2011 a 2017)





## Conclusão

Esta dissertação procedeu à análise das medidas de combate à fraude e evasão fiscal, em sede de IRC.

Quando falamos em fraude e evasão fiscal, o primeiro problema que resulta é a sua delimitação terminológica. As diferenças linguísticas entre países conduziram a discrepâncias conceptuais devido à adoção de conceitos que se vão adaptando às diferentes formas linguísticas mundiais (Veiga, 2013).

A prática destes fenómenos conduz à diminuição das receitas do Estado necessárias à prestação do serviço público, como a educação ou a saúde, e provoca graves problemas no crescimento da economia interna e na sua própria internacionalização.

A partir desta dissertação, concluímos que existem três tipos de comportamentos fiscais, nomeadamente, o planeamento legal, a elisão fiscal e a fraude e evasão fiscal.

O planeamento legal (*tax planning*) consiste nas opções ou estratégias, absolutamente lícitas e legítimas das quais resulte uma menor oneração com impostos” (Neves, 2011, p. 13). Por sua vez, a elisão fiscal (*tax avoidance*) designa a redução da tributação, tratando-se das “falhas” da lei, de forma a obter uma menor tributação (Marques & Carneiro 2015). Por fim, a fraude e evasão fiscal (*tax evasion*) resulta de um carácter ilícito que viola direta e intencionalmente as normas tributárias e estão sujeitas a sanções criminais (Amorim, 2010).

O combate a estas práticas tem sido um vetor prioritário para o Estado Português. Em 2011, definiu o primeiro Plano Estratégico de combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira, com efeitos para o triénio 2012 a 2014. De seguida, o segundo Plano Estratégico implementado para o triénio de 2015 a 2017, veio reforçar a eficácia no combate à fraude e evasão fiscal, procurando corrigir situações de incumprimento fiscal e exercendo um efeito pedagógico sobre os contribuintes no sentido de incentivar ao cumprimento voluntário das obrigações. Por fim, o último Plano Estratégico, definido para o triénio de 2018 a 2020, intensificou o carácter preventivo com o objetivo de aumentar a perceção de risco por parte dos contribuintes incumpridores e beneficiar os contribuintes cumpridores.

Os Estados adotam várias medidas de combate no seu ordenamento jurídico, com o propósito de eliminar os seus efeitos fiscais.

As cláusulas antiabuso têm como objetivo prevenir e reprimir as práticas de evasão fiscal. (Pereira, 2015). Nesta dissertação, o nosso foco passou por analisar as medidas específicas, em sede de IRC e, neste sentido, procedeu-se a uma análise das principais medidas de combate à fraude e evasão. A análise efetuada efetuou-se a partir da estrutura de cada norma tributária do nosso ordenamento jurídico e concluindo com as estatísticas disponibilizadas pela AT, na sua medição.

A partir desta dissertação, esperamos contribuir para uma melhor compreensão dos temas subjacentes à fraude e evasão fiscal e dos meios de combate existentes em Portugal.

Para a execução deste estudo, as dificuldades sentidas surgiram na obtenção de dados atualizados para a atribuição à ENR e nas várias alterações legislativas que levam à desatualização e revogação das medidas fiscais.

Subjacente a esta dissertação, propomos o estudo das medidas de combate internacionais, em sede de IRC e de outros impostos, comparando com a realidade em Portugal. Outra investigação, seria, com base nos relatórios de combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira, quantificar o impacto que estes tiveram na contabilidade nacional.

## Referências Bibliográficas

- Afonso, Ó. (2014). A economia não-registada em Portugal Índice 2013. Observatório de Economia e Gestão de Fraude Do Porto.
- Amaral, S. C. S. (2014). Evasão Lícita e a Cláusula Geral Anti Abuso. Universidade de Coimbra.
- Amorim, C. F. (2014). Cláusula Geral anti-abuso - Reflexões e aplicação à realidade empresarial. Edição n.º64 de janeiro/março de 2014. Revisores & Auditores. Disponível para consulta em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/61/Auditoria.pdf>
- Amorim, J. de C. (2010). Responsabilidade dos Promotores do Planeamento Fiscal. In Planeamento e Evasão Fiscal - Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. Vida Económica - Editorial, SA.
- Amorim, J. de C., Azevedo, P. A., & Carvalho, A. S. (2016). Códigos Anotados & Comentados: Tributação do Rendimento das Pessoas Coletivas. Ginocar Produções.
- Anjos, P. (2019). Fraude e evasão fiscal na atualidade: análise e perspetivas. Revista Contabilista, n.º 230, maio 2019.
- Arromba, P. A. H. (2011). Relatório de Estágio Curricular A Problemática Fiscal dos Preços de Transferência nas Empresas Multinacionais. Universidade de Coimbra.
- Arsénio, A. R. V. (2017). Combate à evasão fiscal em Portugal: Impacto da implementação do sistema e-fatura. Instituto Superior de Gestão.
- Assis, N. G. N. (2018). A Evolução da dedutibilidade dos gastos incorridos pelas empresas: as alterações ao artigo 23º do CIRC. Universidade de Lisboa.
- Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração. (2015). Viaturas ligeiras de passageiros: Dedutibilidade fiscal das rendas e tributação autónoma dos encargos associados a contratos de renting em sede de IRC.
- AT (2011 A 2017). Estatísticas do IRC. Declarações Modelo 22. Disponível para consulta em:  
[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_ir/Pages/Estatisticas\\_IRC.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx).
- Bivar, R. M. (2017). Políticas atuais para a prevenção e repressão da evasão fiscal. Faculdade de Direito Da Universidade de Coimbra.

- Blades, D., & Roberts, D. (2002). Measuring the non-observed economy. Statistics Brief OECD, 5, 8. Disponível para consulta em: <https://www.oecd.org/sdd/2389461.pdf>.
- Coelho, A. A. H. (2013). Adaptação do IRC ao novo normativo contabilístico - O 1º ano de aplicação. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Comissão Europeia. (2016). The Concept of tax gaps report on vat gap estimations by Fiscalis 2020 Tax Gap Project Group. Disponível para consulta em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf).
- Courinha, G. L. (2004). A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão. Coimbra, Almedina.
- Couto, I. C. (2019). O impacto da carga fiscal no comportamento de evasão fiscal: Evidência das empresa portuguesas. Faculdade de Economia da Universidade de Porto.
- David, F., Abreu, R., & Canotilho, C. (2015). Sistema Fiscal em Portugal: Importância do Subsetor da Contabilidade. Instituto Politécnico da Guarda.
- Ferreira, A. M. de F. R. M. (2011). As normas CFC no CIRC e a sua incompatibilidade com o Direito Comunitário - O novo artigo 66.º CIRC aprovado pela Lei do OE 2012. Universidade Católica Portuguesa do Porto.
- Ferreira, I. (2018). Infrações Tributárias: Burla Tributária no contexto dos crimes fiscais. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Ferrer, G. C. (2016). Evasão Fiscal - Eficácia e Importância das Medidas Anti Abuso. Universidade de Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Fidalgo, I. dos S. (2018). Eliminação da Dupla Tributação Económica dos Lucros Distribuídos: Alcance da Sucessão de Regimes. Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa.
- Gomes, J. M. de P. (2008). A simplicidade e a instabilidade no sistema fiscal português- Prioridades da política fiscal. Revisores e Auditores. Jan/Mar 2008.
- Gonçalves, N. M. V. (2010). A Economia Não Registada em Portugal. Universidade do Porto - Faculdade de Economia da Universidade do Porto.
- Governo de Portugal. (2012). Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2011”.

- Instituto Nacional de Estatística. (2019). Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2018. Disponível para consulta em: [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaquas&DESTAQUESdest\\_boui=353923992&DESTAQUESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquas&DESTAQUESdest_boui=353923992&DESTAQUESmodo=2).
- Leitão, L. M. T. de M. (2003). Aplicação de Medidas Anti-Abuso na Luta Contra a Evasão Fiscal. Fisco Nº 107/108.
- Lopes, Cidália Maria da Mota. (2008). Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos do cumprimento da tributação do rendimento. Edições Almedina, S.A. Coimbra.
- Lopes, Cristina Maria da Mota. (2013). A Tributação por Métodos Indiretos Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos aspetos contabilístico-fiscais. Universidade de Coimbra.
- Machado, J. E. M., & Costa, P. N. da. (2009). Curso de Direito Tributário (2nd ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Maia, A. J. (2009). A prevenção da fraude. Observatório de Economia e Gestão de Fraude, N.º 036.
- Marques, C. M. de O. (2016). Análise da Limitação à Dedutibilidade de Gastos de Financiamento Uma perspectiva sobre o passado, presente e futuro. Universidade de Lisboa.
- Marques, D. B., & Carneiro, E. S. (2015). O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento. Fiscalidade. Outubro/dezembro 2015 Disponível para consulta em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf>.
- Marques, S. M. M. B. (2017). Tributação Autónoma - Uma dupla natureza de imposto?. Instituto Superior de Gestão.
- Martins, J. A. (2012). Infrações Fiscais Formação à Distância. Ordem Dos Técnicos Oficiais de Contas. Disponível para consulta em: [http://files.stilisboa.com/200005049-f3a100074f/Sebenta\\_DIS2412\\_Infrac%C3%A7%C3%B5es%20Fiscais.pdf](http://files.stilisboa.com/200005049-f3a100074f/Sebenta_DIS2412_Infrac%C3%A7%C3%B5es%20Fiscais.pdf).
- Matos, A. I. P. (2018). A prevenção das infrações fiscais: Uma medida de excelência no combate ao incumprimento fiscal. Universidade de Coimbra.
- Mesquita, M. R. da G. L. R. de. (2014). A Tributação Autónoma no IRC. A sua (in)coerência. Universidade Católica Portuguesa.

- Miranda, A. J. A. (2013). O Combate à Fraude e Evasão Fiscais. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Morganho, C. I. P. (2018). O aumento das Tributação Autónomas sobre Viaturas em IRC e o uso de mecanismos de planeamento fiscal: A perceção dos Contabilistas Certificados. Escola Superior de Tecnologia e Gestão.
- Nabais, J. C. (2006). Direito Fiscal (4th ed.). Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Neves, R. J. C. S. (2011). A evasão fiscal das empresas em Portugal: Efeitos reflexos na tributação de IRC. Universidade do Porto - Faculdade de Direito.
- Nunes, G. N. C. de A. A. (2000). A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal - Art. 38.º, N.º 2, da Lei Geral Tributária - À Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal. *Fiscalidade*, 3.
- Nunes, V. V. (2010). Convenções para evitar a dupla tributação. *Jornal de Negócios*.
- Nunes, V. V. (2012). Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais. *Jornal de Negócios*.
- Pereira, M. H. de F. (2005). *Fiscalidade*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Pereira, M. H. de F. (2007). *Fiscalidade* (2nd ed.). Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Pereira, S. F. (2015). A Cláusula Geral Anti Abuso no âmbito dos Impostos sobre o Rendimento: Uma análise de jurisprudência relativa à sua aplicação. Universidade de Coimbra.
- Pinto, R. P. P. (2013). O crime de Fraude Fiscal. Instituto Superior de Contabilidade .
- Quitério, T. da C. (2015). O Impacto da alteração do regime de reporte de prejuízos fiscais na rentabilidade dos investimentos das empresas. Universidade de Coimbra.
- República Portuguesa. (2016). Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015.
- República Portuguesa. (2017). Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2016.
- República Portuguesa. (2018). Relatório de Atividades Desenvolvidas: “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2017.
- República Portuguesa. (2019). Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão fiscais e Aduaneiras 2018.

- Sacadura, J. M. F. C. (2012). A Tributação de Derivados em Sede de IRC - Entre o Ser e o Dever na Perspetiva da Igualdade. Universidade Católica Portuguesa.
- Sanches, J. L. S. (2010). As Duas Constituições - Nos Dez Anos da Cláusula Geral Antiabuso. In Planeamento e Evasão Fiscal - Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. Vida Económica. Porto.
- Sardão, A. P. S. (2014). Dedutibilidade de Juros em Sede de IRC: Algumas Questões. Universidade do Minho.
- Schwalbach, T. P., & Moniz, R. B. (2019). Alteração das regras CFC (imputação de lucros ou rendimentos de entidades não-residentes controladas). Disponível para consulta em: <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/ATAD-Express-2-alteracao-das-regras-CFC-imputacao-de-lucros-ou-rendimentos-de-entidades-nao/6708/>.
- Silva, A. C. (2008). Princípios de Direito Fiscal. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, ano VIII, Março 2008. Disponível para consulta em: [https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1206547483\\_54a57direito.pdf](https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1206547483_54a57direito.pdf).
- Silva, A. M. D. da. (2018). Gastos em sede de IRC: em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade dos gastos.
- Silva, P. A. S. G. da. (2014). A Tentativa na Fraude Fiscal. Universidade Católica Portuguesa.
- Silva, P. M. A. da. (2017). A Dupla Tributação dos lucros das empresas em Portugal e Evasão Fiscal. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- Silva, V. L. G. da. (2010). A atual estrutura do Sistema Fiscal Português. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Sousa, C. F. de. (2018). Tributações Autónomas. Universidade Católica Portuguesa.
- Sousa, D. F. T. de. (2018). O crime da fraude fiscal. Universidade Lusíada.
- Teixeira, G. (2013a). Estudo sobre as Infrações Tributárias. In III Congresso de Direito Fiscal (p. 544). Porto: Vida Económica - Editorial, SA.
- Teixeira, G. (2013b). Os instrumentos de luta contra a fraude e abuso fiscais. Visão. Disponível para consulta em: <https://visao.sapo.pt/opiniao/arquivo-opiniao/2013-07-04-Os-instrumentos-de-luta-contra-a-fraude-e-abuso-fiscais-1/>.
- Tiago, F. (2014). As infrações fiscais. Vida Económica.

- Vasconcelos, A. A. (2007). Pagamento de serviços a entidades não residentes. *Fiscalidade*, 84.
- Veiga, I. (2013). Os offshores e a evasão fiscal das grandes empresas e grupos económicos. *Jurismat : Revista Jurídica* n.º 03, 3.
- Viana, V. (2016). A Evasão Fiscal. *Vida Económica*. Disponível para consulta em: [https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve\\_19agosto.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_19agosto.pdf)
- Vieira De Castro, G. (2014). Localização dos rendimentos para efeitos de IRC- Rendimentos derivados de “outras prestações de serviços”. *Revisores e Auditores*, n.º 65, Abr/Jun 2014.