



Universidade do Porto
Faculdade de Direito

A evasão fiscal das empresas em Portugal
Efeitos reflexos na tributação de IRC

Ricardo Jorge Cancela Sousa Neves

Dissertação de Mestrado em Direito – Ciências Jurídico-económicas

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor José Neves Cruz

Porto, Julho de 2011

Resumo

Este trabalho aborda a tributação de IRC em Portugal e analisa os factores que explicam os elevados níveis de evasão fiscal. Paralelamente, delimita os sectores e os tipos de empresa onde o risco de evasão fiscal é superior, concluindo que as PME's apresentam maior propensão para a fuga. De igual forma, reconhecendo a importância de garantir outros níveis de cumprimento tributário, sugere as linhas que devem orientar um combate eficaz à evasão fiscal em Portugal.

Abstract

This paper approaches the corporate income taxation in Portugal and analyses the reasons behind the high levels of tax evasion. Simultaneously, it narrows down the sectors and the types of companies where the tax evasion risk is higher, concluding that SMEs display a stronger predisposition towards evasion. By the same token, recognizing the importance of guaranteeing other levels of tax compliance, it establishes the guidelines which should lead an effective fight against tax evasion in Portugal.

Sumário

Resumo	1
Abstract	1
Sumário	2
Lista de figuras	5
Lista de tabelas	6
Lista de abreviaturas	7
Introdução	8
PARTE I – PERSPECTIVA GLOBAL	9
I – Conceitos e Modalidades	10
1. Conceitos	12
2. Modalidades	14
II – Causas e Repercussões da Evasão fiscal	22
1. Causas	22
2. Repercussões da Evasão fiscal	29
3. Dimensão do Fenómeno	33
4. Cooperação Internacional	35
PARTE II – O CASO PORTUGUÊS	37
I - Caracterização do Sistema Tributário Português	38
1. Contextualização	38
2. Eficiência fiscal e rácio de fiscalidade	40
3. Esforço Fiscal	42
4. Estrutura Tributária	43
5. Perspectivas Futuras	44
6. Legislação Tributária	45
II - A Evasão fiscal das empresas	48
1. A Economia não Registada	48
1.1. Enquadramento	48
1.2. Análise das principais causas	49

1.3.	Números da ENR	51
1.4.	Reflexões	53
2.	Hipóteses relativas aos factores explicativos da EF em Portugal	55
2.1.	Contexto conjuntural	55
2.1.1.	Conjuntura Económica	55
2.1.2.	Mercado de trabalho	56
2.2.	Sistema Tributário	57
2.2.1.	Carga Fiscal	57
2.2.2.	Concorrência Fiscal Internacional	57
2.2.3.	Legislação Fiscal	58
2.2.4.	Custos de cumprimento	59
2.3.	Administração Pública	61
2.3.1.	Órgãos de soberania	61
2.3.2.	Corrupção	62
2.4.	Administração Tributária	62
2.4.1.	Ineficácia e ineficiências	62
2.4.2.	Recursos Humanos e Equipamentos	64
2.4.3.	Inspeção e detecção	66
2.4.4.	Relacionamento com os Contribuintes	67
2.5.	Procedimento e Processo Tributários	67
2.5.1.	Complexidade, Desarmonias e Ineficiências	68
2.5.2.	Morosidade	70
2.5.3.	Percepção de Impunidade e Criminalização Desmesurada	72
2.6.	Características socioculturais	73
2.7.	Reflexões	74
III –	A Tributação directa das empresas	76
1.	A importância do IRC	76
2.	Os contribuintes de IRC	78
3.	Taxas estatutárias e taxas efectivas	80
3.1.	Conceitos	80
3.2.	Evolução das taxas estatutárias	81
3.3.	Evolução das taxas efectivas	82
3.4.	Regressividade das taxas efectivas	84

4. A realidade da Despesa Fiscal	86
5. Liquidação de IRC e Prejuízos Fiscais	88
6. Actividades de particular risco fiscal	90
7. Regressividade dos Custos Fiscais?	94
8. Algumas reflexões	96
IV - Combate à Evasão fiscal em Portugal	100
1. Remodelar o Paradigma legislativo	103
2. Reformar o Sistema de Despesa Fiscal	104
3. Melhorar as relações entre a Administração e as empresas	106
4. Acelerar a Justiça Tributária	107
5. Investir na Administração Fiscal	110
6. Alargar as acções de Inspeção, Detecção e Cobrança	111
7. Mudar mentalidades	114
8. Reforçar a Cooperação Internacional	117
9. Baixar a Taxa de IRC	119
Conclusão	121
Lista de Referências Bibliográficas	124
Anexos	144
Anexo A – Utilidade Social	144
Anexo B – Percepção do Sistema fiscal pelas empresas	145
Anexo C – Dimensão da ENR em 21 países da OCDE	146
Anexo D – Dimensão da ENR em 21 países da OCDE	147
Anexo E – Variação do PIB entre 2006 e 2010	148
Anexo F – Custos de contexto: Posição de Portugal no Mundo	149
Anexo G – Custos administrativos: Portugal e o Mundo	150
Anexo H – Acções de controlo efectuadas pela DGCI	151
Anexo I – Processos instaurados e processos findos	152
Anexo J – Tipo de processos e condenações fiscais	153
Anexo K – Índice de Percepção de Corrupção	154
Anexo L – Dimensão da ENR	155
Anexo M – Peso do IRC	156
Anexo N – Taxas implícitas	158
Anexo O – Principais indicadores IRC	159

Lista de figuras

Figura I.1 – Fraude Carrossel	15
Figura I.2 – <i>Treaty Shopping</i>	16
Figura I.3 – <i>Leasing</i>	17
Figura I.4 – <i>Fronting Loan</i>	18
Figura I.5 – <i>Trading</i> nas compras	19
Figura I.6 – <i>Trading</i> nas vendas	19
Figura I.7 – Curva de Laffer	25
Figura II.1 – Análise comparativa do rácio de fiscalidade	41
Figura II.2 – Índice de esforço fiscal em relação à média da UE	43
Figura II.3 – Estrutura tributária de Portugal, 1965-2008	44
Figura II.4 – ENR em % do PIB português	52
Figura II.5 – Taxas médias estatutárias	82
Figura II.6 – % de Declarações de IRC apresentadas em 2009	91
Figura II.7 – % de Receita cobrada no total das receitas de IRC em 2009	91
Figura II.8 – % de Empresas que liquidam IRC e apresentam prejuízos fiscais por Sector de Actividade em 2009	92

Lista de tabelas

Tabela II.1 – Análise comparativa do rácio de fiscalidade	41
Tabela II.2 – Eficiência fiscal	42
Tabela II.3 – ENR em % do PIB português	51
Tabela II.4 – ENR em % do PIB português	52
Tabela II.5 – Receita de IRC em % do PIB	77
Tabela II.6 – Receita de IRC em % do PIB	77
Tabela II.7 – Receita de IRC em % da receita fiscal	78
Tabela II.8 – Número de declarações Sector de Actividade	79
Tabela II.9 – Evolução da taxa nominal de IRC	81
Tabela II.10 – Taxas implícitas médias do Imposto sobre os Rendimentos Societários	83
Tabela II.11 – Taxas Médias Efectivas vs Taxas Estatutárias	84
Tabela II.12 – Taxas efectivas por escalões de proveitos	85
Tabela II.13 – Despesa Fiscal (em milhões de euros)	87
Tabela II.14 – Número de declarações por resultado	90

Lista de abreviaturas

ACT	Autoridade para as Condições do Trabalho
ASAE	Autoridade de Segurança Alimentar e Económica
BCE	Banco Central Europeu
BF	Brigada Fiscal
CE	Comissão Europeia
CGTP	Confederação Geral dos Trabalhadores Portugueses
CIECS	Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis
CIP	Confederação da Indústria Portuguesa
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
DCIAP	Departamento Central de Investigação e Acção Penal
DGAIEC	Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direcção Geral dos Impostos
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ENR	Economia não Registada
FMI	Fundo Monetário Internacional
IDE	Investimento Directo Estrangeiro
IRC/ CIRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas/Código IRC
IRS/ CIRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares/Código IRS
IVA/ CIVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado/Código do IVA
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE/LOE	Orçamento de Estado/Lei do OE
PIB	Produto Interno Bruto
PIGS	Portugal, Italy, Greece and Spain
PJ	Polícia Judiciária
PME	Pequenas e Médias Empresas
PSP	Polícia de Segurança Pública
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
RITI	Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
SEF	Serviço Estrangeiros e Fronteiras
UE	União Europeia
UGT	União Geral de Trabalhadores

Introdução

Numa altura em que chefes de Estado de países parceiros não se coíbem de criticar as contas nacionais e o funcionamento da Administração Pública portuguesa, ganha particular relevância qualquer tentativa de consolidação fiscal. Assim, observa-se que a fuga à tributação é um tema de grande acuidade e que vem gozando de crescente atenção tanto da parte dos *media* como das instâncias internacionais. Mais, num momento de crise em que muito se discute acerca da Responsabilidade Empresarial, surge com especial interesse tentar compreender até que ponto as empresas cumprem (ou não) as suas obrigações tributárias e, de certa forma, contribuem (ou não) para o combate à crise financeira com a qual se defronta o país.

Neste contexto, o trabalho que aqui se apresenta propõe-se a uma análise da evasão tributária empresarial, tentando, em primeiro lugar, compreender este fenómeno, as suas causas e repercussões e, subsequentemente, identificar os factores que com particular ênfase permitem ou potenciam a evasão fiscal das empresas em Portugal. Paralelamente, analisando o sistema tributário português e os dados relativos à tributação em sede de IRC, tentar-se-á identificar os sectores e os tipos de empresa onde o risco de evasão se presume mais elevado.

Seguidamente, analisados os factores que melhor explicam os elevados níveis de incumprimento fiscal e outras particularidades da tributação em sede de IRC, empreender-se-á uma tentativa de enunciação das principais linhas orientadoras de um combate à fuga e evasão fiscais que possa satisfazer as necessidades de eficácia tributária em Portugal.

O presente trabalho pretende assim, sobretudo, alertar para os efeitos nefastos da evasão fiscal – frisando que o cumprimento tributário é um dever de cidadania não indiferente às pessoas colectivas – e identificar sectores de particular risco e factores que explicam os níveis de evasão fiscal que se percebem em Portugal. Partindo dessa análise, e tendo presente a importância que pode representar um combate eficaz à evasão fiscal – que poderá, inclusivamente, funcionar como potencial profilaxia social – tentar-se-á estruturar uma sintética orientação do combate à fraude e evasão fiscais.

PARTE I – PERSPECTIVA GLOBAL

I – Conceitos e Modalidades

«O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza»¹

Os impostos vêm consagrados constitucionalmente como pedra basilar do actual conceito de Estado Social de Direito. Representam o suporte da acção estatal, surgindo ainda como veículo de importantes políticas económicas e sociais, nomeadamente a redistribuição do rendimento. Constituem, por isso, uma obrigação cívica dos contribuintes, autêntico “dever de cidadania”.²

Hoje em dia a fiscalidade é, pois, um dos principais factores que influenciam as economias e, especialmente, a competitividade dos diferentes sistemas económicos. Esta circunstância leva a que nos sistemas fiscais hodiernos se incorpore, juntamente com os tradicionais princípios de equidade, de eficiência e de simplicidade, a necessidade de competitividade internacional fiscal pelo impacto primordial que a fiscalidade tem a nível de custos de produção ou de atractividade em termos de Investimento Directo Estrangeiro (IDE).

Todavia, pese embora a incontestável importância destes tributos na consecução dos fins a que o Estado se propõe, e uma vez que carecem do imediato timbre sinalagmático das taxas, os impostos tendem a ser vistos como custos indesejados que surgem desacompanhados de um automático incremento de bem-estar na esfera do contribuinte cumpridor. Assim sendo, o *homo æconomicus* batalhará no sentido de diminuir os efeitos da tributação e, dessa forma, aumentar o rendimento disponível.

¹ Artigo 103º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

² A expressão *dever de cidadania* encontra-se consagrada no Decreto-Lei 29/2008, de 25 de Fevereiro, que estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo.

A chave para uma gestão bem sucedida de uma entidade vocacionada para o lucro reside, como é bem sabido, na maximização das receitas e na diminuição dos custos, de forma a aumentar os lucros. Ora, num mundo onde a concorrência empresarial é cada vez mais feroz, não espanta, pois, que as empresas sejam pressionadas a procurar a “optimização fiscal”.³ Nesse sentido, devem estudar e implementar as estratégias mais eficazes para combater a “pesadíssima pressão fiscal dos modernos Estados Sociais de Direito”.⁴ Dessa forma, a poupança fiscal corresponderá, no âmbito empresarial, a um autêntico dever perante os accionistas, decorrente de um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão.

Acresce que o advento da Globalização, que se resume genericamente na crescente internacionalização dos mercados, acarreta grandes implicações para as diferentes jurisdições fiscais. Ao proteccionismo que marcou o surgimento dos sistemas fiscais, sobreveio a maior liberalização dos movimentos de capitais que conduziu quer a uma maior interdependência das economias nacionais, quer ao intensificar da Concorrência Fiscal Internacional que sujeita a receita fiscal a pressões decorrentes dessa maior competição estatal.

Mais ainda, tem-se presente que essas “crescentes pressões competitivas globais continuam a forçar as empresas a tornarem-se mais eficientes”, e, por conseguinte, frequentemente é ultrapassada a barreira do planeamento desejável, entrando-se no universo da evasão fiscal.⁵

Neste contexto, verifica-se que “[a] dimensão do fenómeno da evasão, da fraude fiscal e do planeamento fiscal abusivo atingiu enormes proporções na erosão das bases fiscais nacionais”.⁶ Constata-se que a fuga à tributação é um tema de grande acuidade – particularmente agora, em tempos de crise – e que vem gozando de crescente atenção

³ MONDINI, Andrea – Planificación Fiscal y Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. 10 Outubro de 2008, p. 2.

⁴ SÁ GOMES, Nuno de – Evasão fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal. 2000, p. 39.

⁵ OWENS, Jeffrey – Key Note Speech by Jeffrey Owen. 19 Março 2007, p. 1.

⁶ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p.171.

tanto da parte dos media como das instâncias internacionais, com especial enfoque para os “problemas relacionados com os aspectos nefastos da globalização”.⁷

1. Conceitos

Um dos problemas primários quando se analisa o fenómeno da evasão e fraude fiscais é, precisamente, a sua delimitação terminológica. Na verdade, embora os contornos das actividades fraudulentas não se alterem significativamente de país para país, questões criadas sobretudo por traduções inadequadas conduzem a discrepâncias conceptuais próprias de um fenómeno que pela sua ubiquidade é analisado e teorizado nas diferentes línguas mundiais.

Essa diversidade leva a que conceitos que extravasem a tradicional tripartição avoidance, evasion e fraud, gerem uma falta de clareza linguística e conceptual que não se limita a provocar apenas embaraços académicos mas também acaba por adulterar legislação comunitária secundária ou, inclusivamente, Acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.⁸

Tendo presente as inconsistências terminológicas que se verificam, propõe-se a adopção de conceitos que, elegendo o latim como língua franca, afastem a confusão e promovam a harmonização terminológica indispensável a uma área com forte componente transfronteiriça e multilinguística. Considera-se que, em função da diferente atitude adoptada pelo sujeito passivo face às leis tributárias devem ser consideradas três categorias principais de comportamentos fiscais: Gestão fiscal *intra*

⁷ PALMA, Clotilde Celorico – A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal? 2001, p. 151.

⁸ Um julgamento paradigmático do TJCE é o caso *Elisa* (C-451/05), onde para a expressão inglesa *tax evasion* se traduziu como *fraude fiscal*, *frode fiscal*, *fraude fiscal* em português, espanhol e francês, respectivamente. Ver, neste sentido CONFEDERAÇÃO PATRONAL EUROPEIA – Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, based on the Judgments of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law. Novembro 2007.

legem (o planeamento legal), *extra legem* (elisão fiscal ou planeamento fiscal abusivo) ou *contra legem* (fraude fiscal ou evasão fiscal em sentido estrito).⁹

Fala-se pois de engenharia, economia, poupança, gestão fiscal, ou planeamento (*lato sensu*), que é então “qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto” tal como estabelece o art. 3º a) do DL 29/2008. Esta poupança poderá operar-se por meio de duas formas distintas: por um lado o Planeamento fiscal (*stricto sensu*) ou, por outro, a Evasão fiscal (*lato sensu*), que engloba comportamentos elisivos e fraudulentos.

O conceito de Planeamento fiscal *stricto sensu* (*tax planning*) compreende os casos em que se pretende tomar o conjunto de opções ou estratégias, absolutamente lícitas e legítimas, *intra legem* portanto, das quais resulte uma menor oneração com impostos. Neste contexto insere-se o aproveitamento de normas negativas de tributação, nomeadamente através de benefícios fiscais, exclusões tributárias, e alternativas fiscais – que, de entre diversos exemplos, passam por opções entre regime geral ou regime de neutralidade nas operações de fusão e cisão, ou ainda na escolha das formas de realização das operações ou actividades, com particular relevância para a definição da forma jurídica e para o local de realização da actividade.

Caso distinto, desde logo porque já integra o universo da evasão, é o da elisão tributária (*tax avoidance*), também designada de planeamento abusivo ou excessivo, ou ainda de evitação fiscal.¹⁰ Alude-se aqui a um comportamento *extra legem* que, não obstante ser lícito, é excessivo ou antijurídico e, como tal, vem sendo repellido pela Administração devido à sua desconformidade face à *ratio legis* e à substância da realidade económica que lhe está subjacente. Consideram-se aqui os casos em que o contribuinte busca, através de meios artificiosos e com abuso das formas jurídicas, outra

⁹ Só desta forma se podem combater eficazmente as persistentes divergências doutrinárias a nível terminológico. Ver, por exemplo, PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p.115 e ss.

¹⁰ Em alguma doutrina de língua inglesa consideram-se idênticos mas não iguais os conceitos de *tax avoidance* e *aggressive tax planning*, considerando-se ambos comportamentos legais mas qualificando-se o primeiro enquanto mais extremo e como limite absoluto entre legal e ilegal.

forma de exteriorização dos resultados dentro do leque de alternativas válidas oferecidas pela lei, enganando o credor tributário, ou, como melhor expressaria o castelhano, entrando no domínio da *elusión fiscal*. Estes actos ou negócios, formalmente lícitos, ficam isentos de sanção mas não deixam, no entanto, de ser embargados por meio de um mecanismo semelhante às figuras civilísticas do abuso de direito e do enriquecimento sem causa, através das correcções à matéria tributável promovidas pelas leis antiabuso, disposições normativas de ampla abrangência e que podem revestir carácter geral (38º nº2 LGT) ou especial (58º, 59º, 60º e 61º CIRC entre outros).

Dentro do âmbito da evasão fiscal distinguem-se ainda as situações em que o contribuinte actua *contra legem*, i.e., no âmbito da fraude fiscal (ou evasão em sentido estrito), chamada “*tax evasion*” pelos anglo-saxónicos. Nesta figura identificam-se práticas de actos ou negócios especialmente ardilosos, “susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias” (103º nº1 RGIT), que conseguem, por meio “que não pela concessão de um formal benefício fiscal, evitar o pagamento do imposto, reduzi-lo ou retardá-lo”.¹¹ Estas práticas fraudulentas prefiguram ilícitos típicos, pois violam directamente normas fiscais preceptivas, e, por isso, são reprimidas, através da aplicação de sanção contra-ordenacional (coima), ou, nos casos mais graves, de sanção criminal (pena de multa ou pena de prisão).

2. Modalidades

Como se referiu anteriormente, a globalização e o crescimento do comércio internacional tiveram um grande impacto a nível da actividade fiscal, quer da parte dos contribuintes, quer da parte dos Estados. Por outro lado, os progressos informáticos vieram facilitar o desenvolvimento de mecanismos fraudulentos de elevada complexidade, que dificultam grandemente a tarefa de detecção por parte da Inspecção Tributária.

Na verdade, a crescente internacionalização da actividade económica leva a uma proporção incomensurável de operações realizadas fora do Estado de residência, daí

¹¹ POMBO, Nuno – A Fraude Fiscal. 2007, p. 29.

resultando facilitadas a omissão e a subdeclaração de proveitos. Paralelamente, mesmo quando não se verifica o comportamento omissivo, existe um forte incentivo para a fixação de residência em territórios onde a carga fiscal seja mais favorável para as empresas.

Posto isto, em virtude da diversidade das políticas fiscais, as empresas têm a possibilidade de escolher entre as características que são mais favoráveis para as suas operações, tanto dentro de um Estado, como a nível internacional, seleccionando de entre as diferentes jurisdições nacionais aquela que lhes assegura melhores garantias de minimização fiscal – numa conduta apelidado de *cherry picking*.

Assim, quanto às modalidades de evasão fiscal perfilhadas, os mecanismos fraudulentos podem ser agrupados em função da sua dimensão territorial como: internos, intracomunitários ou internacionais.¹²

A nível interno, assiste-se com frequência à simulação do valor dos negócios jurídicos, comportamento fraudulento que, nos casos de diminuição do preço, visa minimizar a tributação em sede de IMT ou IVA, e, na eventualidade de maior oneração do negócio, poderá prosseguir um acréscimo das deduções de determinadas despesas ou mesmo ainda reembolso de IVA. Mais corrente é a simples ocultação de transacções que assim se situarão no espectro da economia subterrânea, não sendo contabilizadas e, como tal, escapando à tributação tanto de IVA como de IRC. A nível nacional demonstrou especial dimensão o recurso à viciação de programas informáticos de facturação, de programas informáticos de gestão, de caixas registadoras e de terminais de pagamento, como mecanismo de subdeclaração de receitas.

No âmbito intracomunitário, através do aproveitamento do regime de isenção concedido pelo artigo 14º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), destacam-se a simulação de transacções intracomunitárias que correspondem na verdade a vendas internas, e os esquemas de “fraude em cascata” e de “fraude carrossel” (representada na Figura I.1).

¹² Sobre o tema podem consultar-se, entre outros: GONÇALVES, Rui Miguel Marques – Fraude Fiscal e Branqueamento de Capitais, 2008. BRAZ DA SILVA, José Manuel – Os Paraísos Fiscais: Casos Práticos com Empresas Portuguesas, 2000. DOGGART, Caroline – Os Paraísos Fiscais e os seus Usos, 1998.

Num contexto mais global, verifica-se um sem número de casos envolvendo *offshores*, dos quais se enumeram alguns dos exemplos mais representativos. Nos termos da elisão fiscal podem sublinhar-se: o “*treaty shopping*” (Figura I.2); a criação de holdings; a constituição de fundos de investimento *offshore*; actividades financeiras como o “*leasing*” (Figura I.3) ou o “*fronting loan*” (Figura I.4); as sociedades de serviços; a questão das companhias de navegação e das bandeiras de conveniência; ou ainda o fenómeno dos preços de transferência. Quanto a manifestações de fraude salientam-se o “*trading*” (Figuras I.5 e I.6), as prestações de serviços fictícias, e as transferências simuladas. Os efeitos do recurso a *offshores* são particularmente perniciosos, pondo em causa a transparência fiscal ou mesmo a supervisão bancária, e estendem-se a domínios que não apenas o Direito Tributário *per se*.

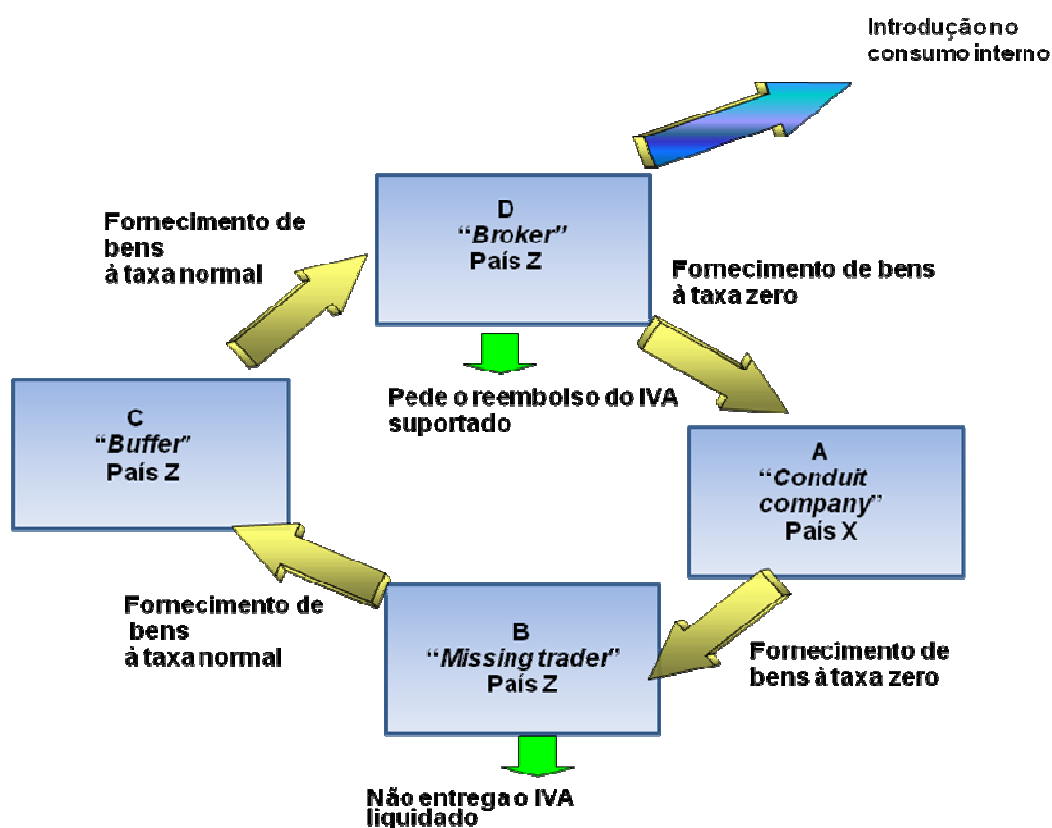


Figura I. 1 – Fraude Carrossel

Como se pode verificar pela figura acima, a empresa A, registada no país X, vende a B, “missing trader” ou “empresa de nível 1” situada em Z, e, em função do artigo 14º do RITI, não procede à liquidação do IVA. Por sua vez, B, frequentemente não mais que uma caixa de correio, liquida IVA a C sem cumprir a obrigação de entrega ao Estado.

De seguida, C, “buffer” ou “empresa intermediária” sita no mesmo país que B, pede reembolso do imposto recebido por B e liquidará o IVA da transacção que realiza com D, entregando esse montante ao Estado, gerando assim aparência de normalidade procedimental.

Então, D, “broker” ou “empresa de nível 2”, deduz o imposto liquidado por C e introduz os bens no mercado interno ou vende a A, a “conduit company” que estará nesta situação isento de IVA e ficará em condições de recomençar o processo fraudulento, que passa a girar como um carrossel, num movimento aparentemente perpétuo e dependente de detecção.

Observa-se, portanto, que o prejuízo gerado por esta modalidade de fraude é o resultado do IVA recebido por B e reembolsado a C. Este esquema poderia ser mais complexo se integrasse mais empresas noutros países, sendo apenas requerido que o “broker” e o “missing trader” se situem no mesmo país e que este seja distinto do território da “conduit company”.

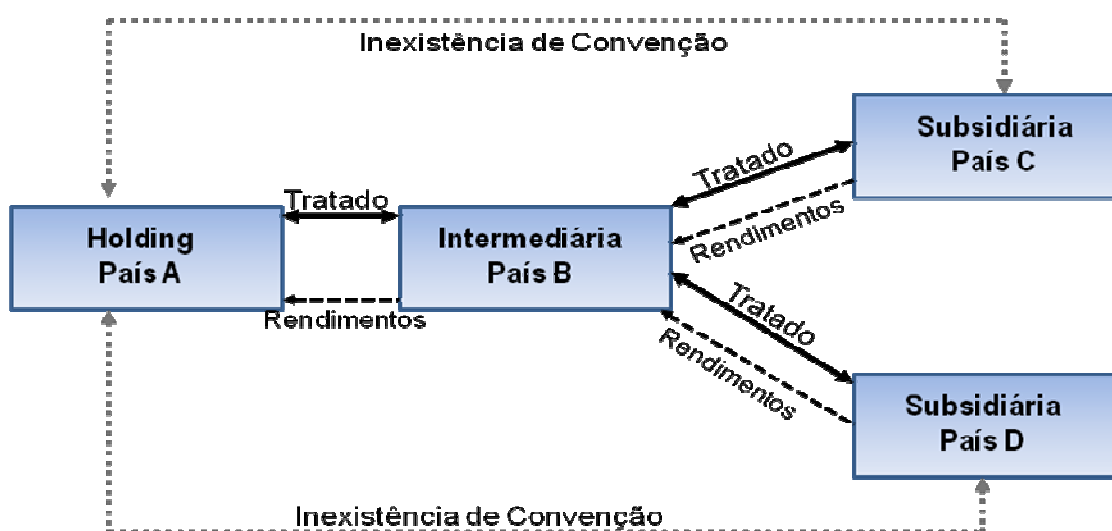


Figura I. 2 – Treaty Shopping

O “*treaty shopping*” permite que os residentes de países que não assinaram um tratado entre si beneficiem dos efeitos de um eventual tratado. Por norma esse aproveitamento verificar-se-á através da canalização de fundos por meio de uma intermediária residente num território que haja assinado convenções para evitar a Dupla Tributação com os Estados da empresa inicial e da sua subsidiária.

Desta forma, no exemplo representado acima, a empresa A usufrui dos tratados que os países das sociedades C e D realizaram com o país de B (muito frequentemente o Reino Unido), beneficiando assim de menor taxa de imposto ou, nalguns casos, conseguindo mesmo isenção tributária.

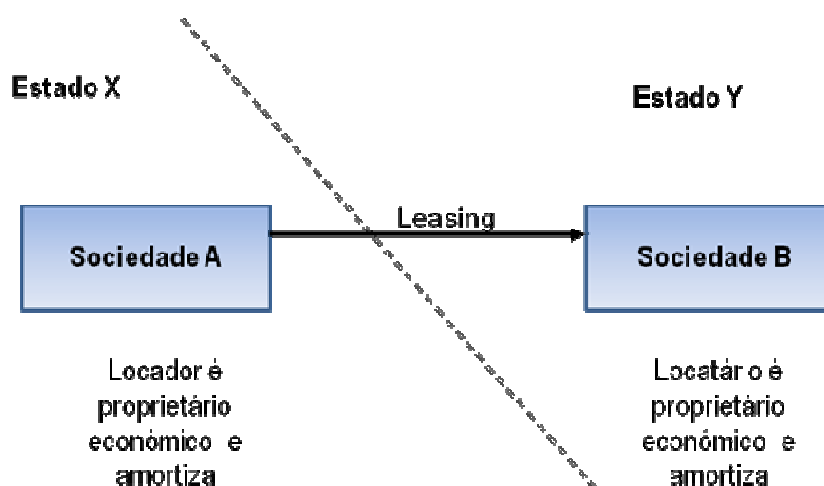


Figura I. 3 – Leasing

Em virtude do diferente tratamento que as legislações estaduais dão ao *leasing*, persistem normas contabilísticas desiguais que provocam substanciais diferenças ao enquadramento fiscal desta operação.

Daí resulta que as assimetrias sejam exploradas pelos agentes económicos quando podem ser considerados proprietários, tanto enquanto locadores como enquanto locatários, usufruindo, primeiramente, de benefícios fiscais concedidos por um Estado à aquisição de activos, e, simultaneamente, dos incentivos oferecidos por outro Estado à efectiva utilização desses mesmos activos.

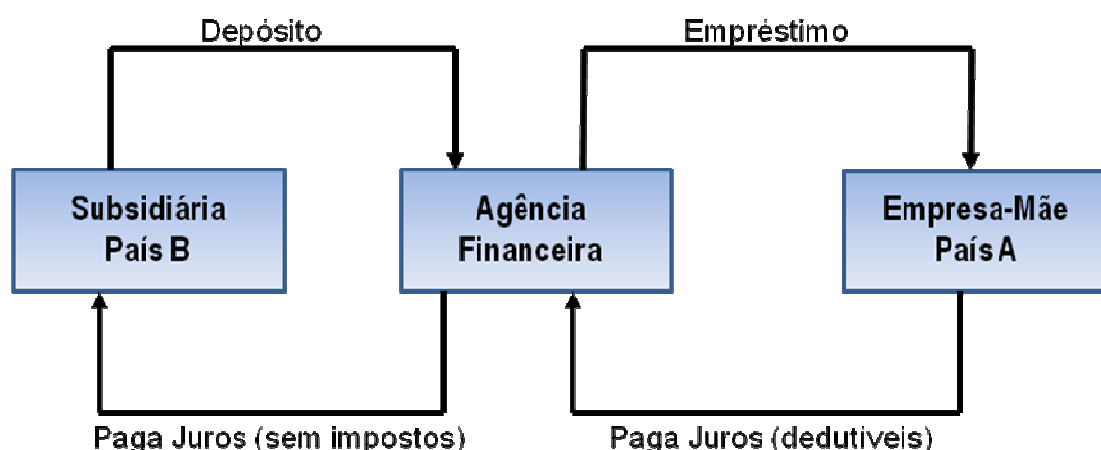


Figura I. 4 – Fronting Loan

O “*fronting loan*” consiste numa manobra utilizada para escapar à tributação e a restrições a fluxos de capital entre uma empresa e suas subsidiárias, sendo frequentemente realizada com o desconhecimento dos accionistas.

Tal como evidenciado na figura anterior, em primeiro lugar há um depósito efectuado por uma empresa num banco conceituado situado ou não no mesmo país. Num segundo momento, o mesmo banco (ou uma eventual subsidiária *offshore* deste) concede um financiamento de igual valor a uma empresa do grupo.

Desta maneira, a Empresa B obterá taxas de juro superiores às normalmente praticadas no mercado internacional, não vendo o seu rendimento tributado por se situar num paraíso fiscal, e A consegue financiamento do qual pode deduzir os juros como encargos. De igual modo também o banco fica a ganhar, obtendo a diferença entre as taxas de juro do depósito e do crédito – a chamada “taxa de casamento” - num processo em que actua sem risco uma vez que o depósito cobre integralmente o financiamento.

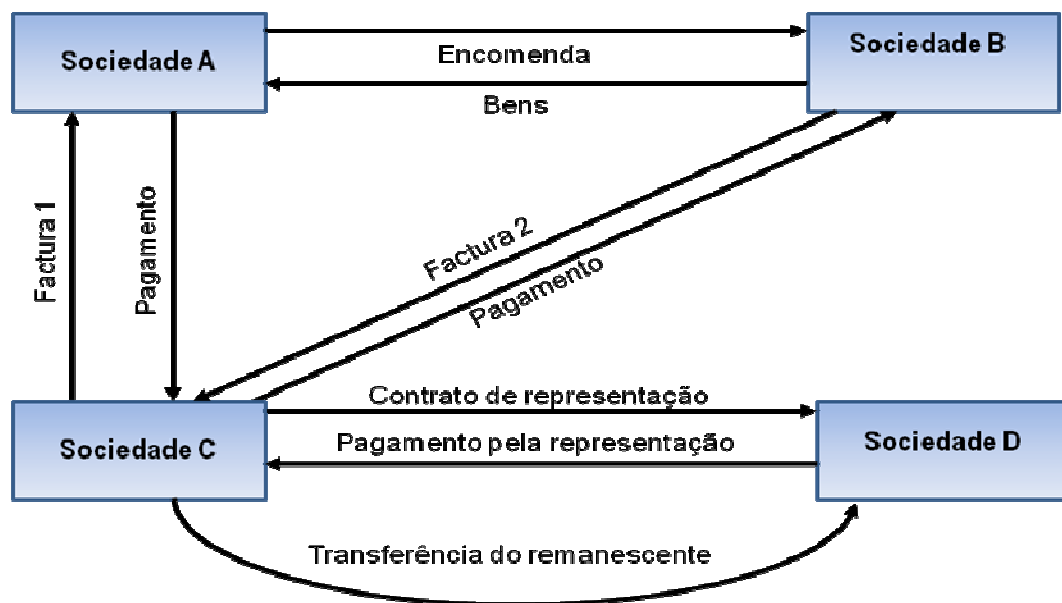


Figura I. 5 – Trading nas Compras

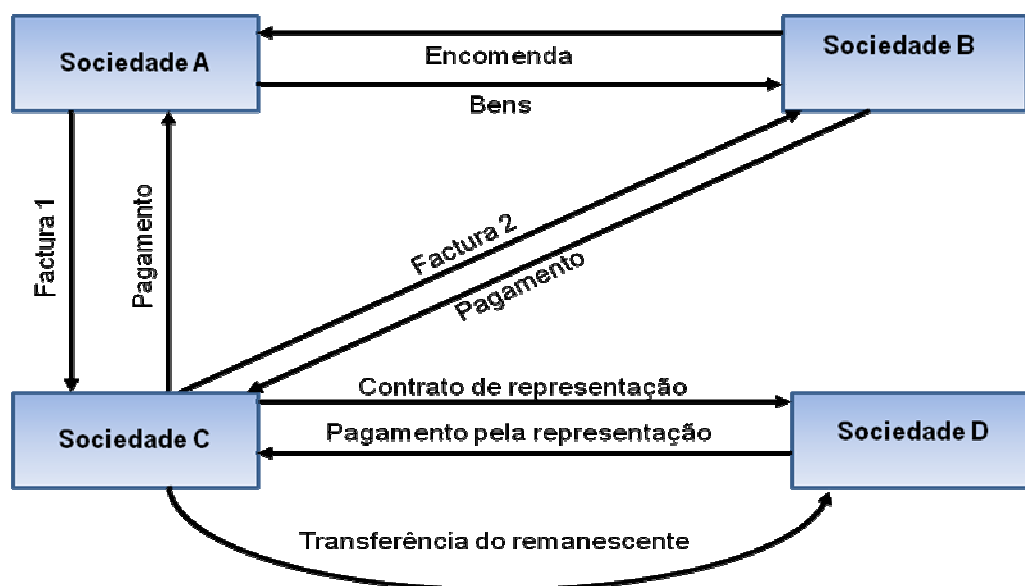


Figura I. 6 – Trading nas Vendas

O esquema de “*trading*” representa a criação de um circuito documental diferente do trajecto físico dos bens, ficcionando-se transacções diversas, com recurso a um intermediário. O objectivo destes processos é adulterar os valores dos preços de compra e venda para, dessa forma, aumentar os custos contabilizados, diminuindo lucros ou aumentando prejuízos, não relevando para efeitos de IVA, ao contrário da “fraude carrossel”, que também envolve facturação falsa. A diferença entre “*trading*” nas vendas e nas compras é tão-somente a direcção pela qual circulam os bens, as facturas e os pagamentos, mantendo-se inalterável o esquema de pagamentos relativos ao contrato de representação.

No exemplo dado com a figura Figura I.5, a Sociedade C funciona como base da facturação para este esquema, sendo normalmente detida por uma sociedade *offshore* (D), que proporciona o anonimato dos beneficiários do esquema e para a qual são transferidos os rendimentos da operação.

Os modelos acima apresentados caracterizam alguns dos exemplos mais significativos de entre vários outros possíveis. Não sendo, portanto, uma tentativa de representação exaustiva das modalidades de evasão fiscal, pretendem, no entanto, apresentar de forma exemplificativa algumas das situações mais correntes de evasão fiscal. Com efeito, tem-se presente que muitos outros exemplos poderiam ser caracterizados, nomeadamente no que respeita a sectores onde nem todos os intervenientes sejam compelidos a declarar o imposto ou a produção documental nas transacções, como é, a título de exemplo, o caso dos sectores das sucatas e da restauração.

II – Causas e Repercussões da Evasão fiscal

1. Causas

Muito embora se admita que a principal razão de fuga aos impostos é, em última análise, a sua própria existência, será extremamente redutor desconsiderar factores que grandemente contriubuem para o agigantar do problema da evasão fiscal. Como já foi mencionado, as empresas buscam as melhores estratégias fiscais para assim conseguirem uma vital diminuição dos custos, *conditio sine qua non* para alcançarem a eficiência indispensável ao sucesso e à sobrevivência num contexto concorrencial globalizado. De resto, é por demais evidente que, amiudadas vezes, esses procedimentos extrapolam os incentivos legislativos para o planeamento desejável, adoptando, em sentido oposto, uma postura elisiva ou mesmo fraudulenta.

Acresce que a opção por essas práticas reflectirá um “risco calculado inerente à actividade económica, por um lado dinamizador do progresso, mas, por outro, capaz também de arrastar para o crime”, que vem ponderado pelo gestor maximizador de utilidade, estando este último disposto a praticar o acto ou negócio evasivos, se e quando os benefícios provenientes da evasão compensarem os riscos de detecção e eventual punição.¹³ Esta tomada de decisão compreenderá variáveis como: a atitude do indivíduo face aos bens públicos, isto é, se ambiciona ou não o “*free-riding*”; o seu grau de aversão ao risco; dados conjunturais; as taxas de impostos, legais e efectivas, assim como as contribuições para a segurança social; e, a gestão do sistema fiscal, com particular relevância para a probabilidade de detecção e consequências desta eventualidade, mas não esquecendo o seu grau de complexidade e eficiência.¹⁴ Assim,

¹³ BERCKHAUER, Helmut – Wirtschaftskriminalität in Deutschland.1975, p. 788-825. Apud CORREIA, Eduardo – Introdução ao Direito Penal Económico. 1998, p. 300.

¹⁴ Relativamente aos diferentes factores que influenciam a escolha por comportamentos evasivos ver, entre outros: ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar – Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. 1972, p. 323-338. SANYAL, Amal; GANG, Ira N.; GOSWAMI, Omkar – Corruption, Tax Evasion and the Laffer Curve. Maio 1998. MÜHLBACHER, Stephan [et al.] – Why pay taxes? A review of tax compliance costs. Outubro 2007.

admitindo que está na posse de toda a informação, o agente, num “simples cálculo económico” optará pela fuga até ao montante óptimo de evasão fiscal, que mais não é que a correspondência entre custos marginais (que resultam da conjugação das variáveis referidas) e benefícios marginais da prática evasiva (imposto poupado).¹⁵

Desta forma se explica que variações na taxa de imposto se repercutam nas decisões de estratégia fiscal e, concomitantemente, que maiores taxas de imposto provoquem um incremento dos benefícios marginais da fuga e, dessa forma, daí resultem maiores níveis de evasão tributária. Apoiada nestes factos, alguma doutrina critica a elevada carga fiscal que se faz sentir actualmente, referindo, inclusivamente que esta “deu origem a uma fuga estrutural à tributação”.¹⁶

Na Figura I.7 pode observar-se a célebre curva de Laffer que representa a elasticidade da receita taxável. Esta curva demonstra a forma como o valor da taxa de imposto influencia o montante de receita arrecadada, podendo levar a resultados semelhantes – a nível de receita – com taxas de imposto diferentes. Com efeito, taxas de imposto inexistente (0%) ou absoluta (100%) geram resultados iguais embora se devam a razões diferentes: no primeiro caso porque não existe tributação e, no segundo, porque se verifica uma resistência absoluta à tributação.

Então, considerando que o ponto de equilíbrio assinalado representa a taxa de imposto óptima que garante a maior arrecadação de receita, verifica-se que, até esse ponto, os aumentos na taxa de imposto resultam em aumento de receita arrecadada. Por outro lado, qualquer aumento depois desse ponto levará a um decréscimo na receita, por força, naturalmente, de forte substituição entre trabalho e lazer, mas também de comportamentos evasivos por parte dos contribuintes que, em função do agravado peso da tributação, têm assim maior incentivo para a fuga tributária. Esta é uma conclusão que se pode retirar da curva de Laffer representada abaixo: o aumento das taxas de imposto não só não garante necessariamente um incremento na receita arrecadada como pode aliás resultar numa descida da mesma. Inversamente, uma descida das taxas de imposto pode assim originar um acréscimo na receita fiscal cobrada.

¹⁵ FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de – Fiscalidade. 2005, p. 404.

¹⁶ SÁ GOMES, Nuno de – Evasão fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal. 2000, p. 40.

Adverte-se porém que a curva de Laffer não compreende os benefícios associados à despesa fiscal. De facto, esses benefícios não se encontram previstos na curva de Laffer e, na verdade, o ponto óptimo representado na figura pode não corresponder o ponto mais eficiente da tributação. Isto porque a cada sucessivo aumento marginal da taxa de imposto corresponde um maior custo fiscal, mas ao mesmo tempo um cada vez menor acréscimo dos benefícios resultantes da despesa possibilitada pela receita fiscal. Então, a partir do momento em que os custos de tributação ultrapassarem os benefícios de nova despesa, não é eficiente aumentar a tributação. Isto pode acontecer muito antes de se atingir o ponto óptimo representado na Figura I.7. Os custos de aumento da tributação são crescentes, pois o efeito substituição torna-se cada vez maior com cada sucessivo igual acréscimo da taxa de imposto. Isto significa que o lazer se torna progressivamente mais atractivo, uma vez que cada sucessivo aumento da taxa de imposto permite menos rendimento que o anterior. Então, “o custo marginal de bem-estar por unidade monetária de receita fiscal aumenta ao longo da curva de Laffer, aproximando-se de infinito no ponto C, uma vez que o denominador (aumento da receita fiscal) aproxima-se de zero nesse ponto”.¹⁷ Porém, muito antes de se atingir esse ponto já os benefícios de nova despesa fiscal podem estar abaixo dos custos de acréscimo da tributação.

De igual modo, a escolha entre uma atitude de cumprimento das obrigações tributárias ou de evasão fiscal também responde à intensidade do controlo e às consequências duma eventual detecção – demonstrando particular importância a interacção entre estes dois factores.¹⁸ Naturalmente, o contribuinte que esteja convicto da indetectabilidade ou da impunidade dos seus actos não encontra a repressão necessária para prevenir eventuais condutas evasivas. Por conseguinte, a probabilidade de detecção e severidade das penalidades são uma variável que também influi na determinação da taxa óptima de tributação.

¹⁷ CRUZ, José Neves – Economia Política: uma Abordagem Dialéctica da Escolha Pública. 2008, p. 201.

¹⁸ Cfr. “Fines are only effective in combination with high audit rates. The interaction of both variables seems to be more important than their separate effects. Hence, in a climate where trust in authorities is low, a tax policy based on audits and fines is effective. In a climate of trust, however, tax morale, perceived fairness of the tax system, tax knowledge and social norms are important to foster compliance.” MÜHLBACHER, Stephan – Why pay taxes? A review of tax compliance costs. Outubro 2007, p. 14.

Evidentemente, ao ponto óptimo representado na figura abaixo não corresponde uma taxa de imposto pré-determinada, uma vez que a resistência à tributação varia no tempo e no espaço, levando a que a taxa óptima seja absolutamente distinta de país para país, respondendo a características próprias do sistema tributário nacional, a características socioculturais, ou à conjuntura económica.

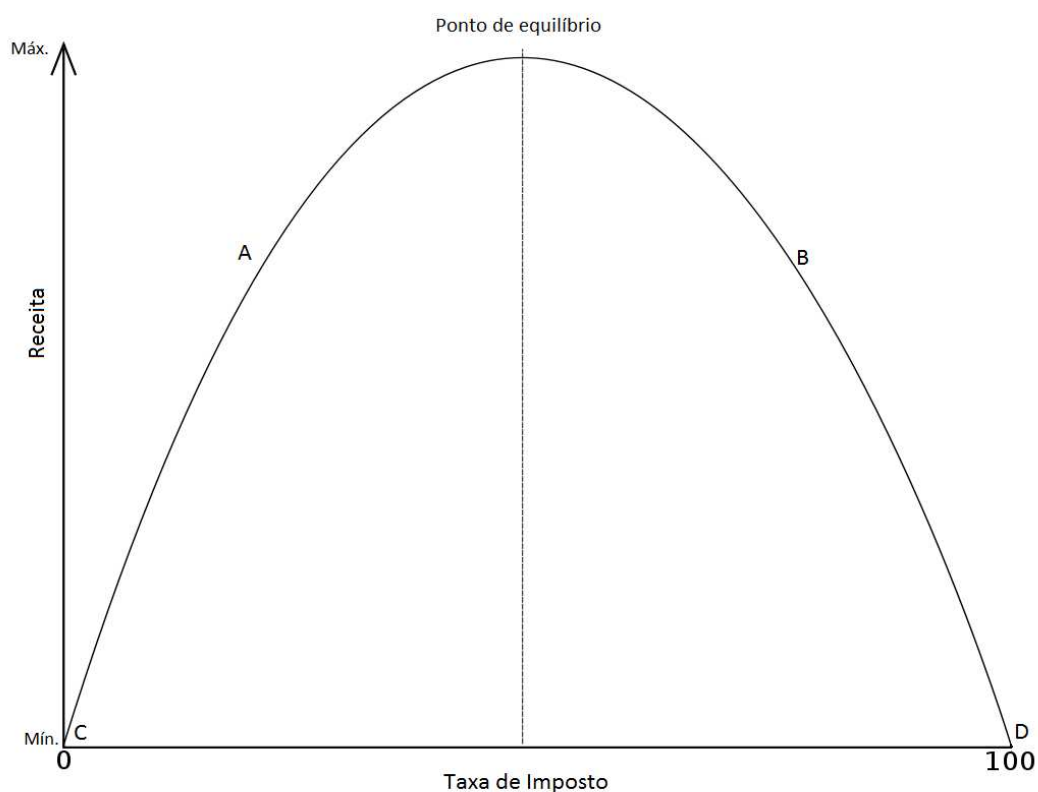


Figura I. 7 – Curva de Laffer

Efectivamente, às variáveis que tradicionalmente se considera terem maior impacto nos comportamentos dos contribuintes – o peso da carga tributária, aqui compreendidos impostos e contribuições para a segurança social, a probabilidade de detecção e a severidade das penalizações – devem associar-se outros factores que mediante a sua expressão num determinado espaço tributário, propiciam ou, pelo contrário, desincentivam a Evasão fiscal.

Neste contexto, detém singular relevância o facto incontornável de que hoje vivemos na era da globalização, que mais não é que a constituição de uma economia mundial. Com este novo paradigma emergem mercados e oportunidades para o sector empresarial, que passa então a apresentar excepcional agilidade graças ao desenvolvimento das vias de comunicação mundiais, e no qual as gigantescas empresas multinacionais – que, de acordo com a Christian Aid, controlam cerca de 60% do comércio mundial – se expandem e deslocalizam em função das oportunidades.¹⁹ Então, desta sinérgica conexão entre, por um lado, a maior liberdade de circulação e, por outro, a faculdade de escolha de jurisdição tributária, resulta essa maior possibilidade de deslocalização das sedes empresariais, oferecendo grandes recompensas a nível de poupança fiscal.

Assim, os Estados, cientes que o IDE “pode gerar novos postos de trabalho, trazer novas tecnologias e, de uma forma geral, promover o crescimento e o emprego”,²⁰ irão competir entre si para garantir esse investimento sabendo que, naturalmente, as empresas reagirão aos níveis de tributação, uma vez que “os impostos afectam os custos e o retorno do investimento”.²¹ Este fenómeno, denominado Concorrência Fiscal Internacional, não obstante possa ter indiscutíveis virtudes, acaba frequentemente por incentivar o subterfúgio do paraíso fiscal, que “é uma região geograficamente limitada, caracterizada por proporcionar aos não residentes a isenção ou redução de impostos”, e que ostenta facilidades como, por exemplo, confidencialidade comercial e bancária, inexistência de controlo cambial, ou protecção por um amplo leque de Convenções sobre Dupla Tributação Internacional.²² Desta forma, “funções negociais podem ser direccionadas para regimes jurídicos de baixa tributação e contas bancárias e outros activos financeiros podem ser localizados no exterior”, conseguindo escapar à tributação.²³ Nos tempos hodiernos, este problema assume proporções gigantescas,

¹⁹ Ver HOGG, Andrew [et al.] – Death and Taxes: the true toll of tax dodging. Maio 2008.

²⁰ Ver CLARK, Steven – Tax Effects on foreign Direct Investment. Fevereiro 2008. Tradução livre do autor.

²¹ VARTIA, Laura – How do Taxes affect investment and productivity? An industry-level analysis of OECD Countries. 2008, p. 5. Tradução livre do autor.

²² BRAZ DA SILVA, José Manuel – Os Paraísos Fiscais: Casos Práticos com Empresas Portuguesas. 2000, p. 23.

²³ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Forces shaping tax policy. In OECD Economic Outlook n° 6. Junho de 1998, p. 166. Tradução livre do autor

estimando-se que “um total de 50% do comércio global tem lugar através de *offshores*”.²⁴

Também razões de conjuntura económica, com destaque para o mercado de trabalho, influem directamente nestes processos, admitindo-se o facto de a eficiência fiscal acompanhar o ciclo económico, ampliando os efeitos de expansão e recessão porque, na presença de dificuldades financeiras, os agentes económicos aumentarão a sua resistência à tributação, assistindo-se dessa forma a uma proliferação dos ilícitos fiscais em tempos de crise, factor que assume especial actualidade, tendo em conta que enfrentamos hoje a pior recessão desde 1993.

A estes factores somam-se diversas causas técnicas, conexas com eventuais debilidades da Administração Fiscal e das quais podem resultar situações ou ambientes propícios à fuga. Desde logo, a intensidade da regulação do mercado, ou o peso do Estado na economia (na medida em que podem, diferentemente, incentivar ou limitar a actividade económica) também se repercutem nos níveis de cumprimento fiscal. Simultaneamente, a eventual complexidade do sistema tributário, com legislação demasiado ambígua e, porventura, inacessível ao contribuinte, facilita o incumprimento (amiúde apenas negligente), e vem também, por outro lado, dar espaço ao cultivo de uma prática interpretativa que hoje revela ser uma autêntica arte: a contabilidade criativa, ou “engenharia fiscal”. Paralelamente, o progresso tecnológico, sobretudo a nível electrónico, vem dar novas armas que facilitam transacções, aumentam a rapidez dos processos e dificultam a investigação e identificação dos incumpridores.

Mais, a prioridade que os diferentes Estados dirigem ao cumprimento fiscal e ao combate à evasão, aqui relevando naturalmente os níveis de investimento público e político, também explicam diferenças a este nível. Igualmente, o diferente funcionamento dos sistemas judiciais, a sua eficiência e celeridade, estão também por detrás das disparidades que se observam ao nível da eficácia no combate à fraude e evasão fiscais.²⁵ Sem dúvida, o bom funcionamento da Administração Pública, a importância que os Estados dão ao cumprimento das leis fiscais e o funcionamento dos

²⁴ HOGG, Andrew [et al.] – Death and Taxes: the true toll of tax dodging. Maio 2008, p. 2.

²⁵ Estes dois factores serão estudados com outro detalhe numa análise sobre o sistema fiscal português desenvolvida na Parte II deste trabalho.

Tribunais são factores que influenciam grandemente os diferentes níveis de cumprimento fiscal.

Devem considerar-se ainda outros factores que contribuem para a maior permeabilidade do sistema fiscal face à fuga. A atitude de resistência à tributação deve-se também, em grande parte, ao crescente descrédito da classe política e à noção da má orientação da despesa pública que, na maioria das democracias actuais, se vem revelando incapaz de combater as crescentes desigualdades sociais. Para tal contribuem igualmente a ausência de equidade nos impostos, mormente na sua vertente horizontal, com rendimentos iguais a serem tributados distintamente, e também a falta de neutralidade de sistemas cuja orientação é notoriamente sensível à pressão de lobbies, salientando-se a profusão de benefícios fiscais, geradora de grandes disparidades entre taxas legais e taxas efectivas.

Igualmente, “a primazia de valores materiais vigente nas modernas sociedades de consumo, originam, por um lado, a ambição do êxito económico a qualquer preço, e por outro, suscita no senso comum uma certa admiração por quem, mesmo que através de meios ilícitos, obtém esse êxito e essa prosperidade e preponderância económicas.”²⁶ Sublinha-se ainda que determinados padrões culturais – como se demonstrará adiante em relação ao caso Português –, embora de menor monta numa perspectiva empresarial, também não são estranhos a estas questões, sendo notório que as nações latinas manifestam uma maior propensão para a evasão e para a desculpabilização da mesma do que aquilo que se regista nos países anglo-saxónicos.²⁷

²⁶ CARDONA, Maria Celeste – Breves reflexões em torno da criminalização da infracção fiscal. 1984, p. 602.

²⁷ Observe-se o Grupo Vodafone – que é um exemplo de melhores práticas – e o seu *Tax Code of Conduct* que garantiu à empresa o prémio *Building Public Trust Award*. Ver também sobre este tema: PRICEWATERHOUSECOOPERS – Tax Management in Companies, 2008.

2. Repercussões da Evasão fiscal

Face ao que ficou acima exposto, é crença pacífica nos dias de hoje que o fenómeno globalizado da evasão fiscal acarreta graves custos para os Estados e para os cidadãos. Na realidade, a fuga aos deveres tributários representa, *ab initio*, uma preocupante diminuição de receita fiscal e implica também, desde logo, uma diminuição da utilidade social – que se pode comprovar no Anexo A.²⁸

Mais, com a diminuição do montante de impostos pagos e, inclusivamente, com os reembolsos indevidos – tenha-se presente os casos de facturação falsa em sede de IVA ou de subdeclaração em IRC que permitem reporte de prejuízos – que são suscitados pelos comportamentos evasivos e fraudulentos observa-se uma preocupante erosão das bases tributárias. Subsequentemente, esta situação, em função da diminuição de receitas tributárias, levará à redução de investimentos em sectores nevrálgicos da sociedade, afectando os níveis de utilidade social por força da redução na oferta de bens e serviços públicos essenciais, como, por exemplo, nas áreas da educação e da saúde, na defesa e na segurança pública, ou ainda na assistência social ou nas obras públicas necessárias para um desenvolvimento sustentável.

Logo, para compensar as quebras nas receitas fiscais, surgem fortes pressões no sentido do agravamento da carga tributária, que significa não mais que a deslocação da carga fiscal da esfera dos evasores para os cidadãos cumpridores, ou, como lhes chama Freitas Pereira, “os “tansos” do sistema fiscal”.²⁹ Acresce ainda que essa redução dos serviços sociais e o acréscimo dos impostos sobre o consumo consubstanciam também um impacto muito superior sobre as classes mais pobres do que junto dos mais abastados, aumentando desigualdades sociais que, no caso de vários países, são já extremamente elevadas.

Simultaneamente, este “não cumprimento das obrigações por parte dos agentes económicos”, é visto como principal barreira à produtividade.³⁰ Assim sucede porque se verifica uma adulteração da concorrência pelos agentes que, através do incumprimento,

²⁸ Sobre a diminuição de utilidade social consultar o Anexo A.

²⁹ FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de – Fiscalidade. 2005, p. 413.

³⁰ MCKINSEY – Portugal 2010: Acelerar o crescimento da produtividade. 2003, p. 3.

adquirem uma vantagem comparativa proporcionadora de uma quota de mercado indevida, e que acaba retendo o trabalho em actividades de menor eficiência, *i.e.*, dando lugar a uma alocação de recursos ineficiente porque assente em operadores económicos menos produtivos.

A evasão tributária não se repercute apenas em perdas de eficiência e produtividade mas resulta igualmente numa diminuição do *output* da economia, uma vez que, com a maior informalidade da mesma, se verifica o acréscimo do tempo que potencialmente pode ser dedicado ao lazer que, por sua vez, aparece aliado a níveis de produção mais reduzidos. Todavia, a este aparente maior lazer, isto é, ao tempo não dedicado ao trabalho na economia formal, pode corresponder na verdade trabalho não registado que visa, assim, colmatar rendimentos baixos ou, de maneira geral, complementar os rendimentos garantidos na economia formal.

Genericamente, tal como se demonstrou acima, os indivíduos têm sempre uma possibilidade de escolha entre trabalho e lazer e, quando há tributação, a opção tomada será incentivada em grande parte pelo efeito substituição que se verifica num dado momento. Ora, o efeito rendimento pode motivar um acréscimo no tempo dedicado ao trabalho – na economia oficial ou na economia paralela – como forma de compensar o rendimento que de outra forma será perdido. Por outro lado, quando se verifica que o efeito substituição compensa o efeito rendimento, o lazer aumenta. A diminuição da receita fiscal é, a certo ponto, tal como representa a curva de Laffer acima representada, uma consequência do aumento da taxa de tributação, em virtude da criação de um efeito substituição de trabalho por lazer superior ao efeito rendimento.

Mais ainda, e sobretudo, os agentes económicos sentem maior motivação para operar na economia informal visto que a ausência de tributação permite alcançar rendimentos superiores e, simultaneamente, aumentar o seu bem-estar, uma vez que o tempo dedicado a trabalho e lazer se pode manter inalterado. Assim, surge o conceito de economia paralela, chamada ainda de subterrânea ou informal, que designa um conjunto de actividades que, por debilidades legais, acção elisiva ou fraudulenta dos seus beneficiários, se situa fora do sistema, escapando dessa maneira à tributação. Aliás, estas actividades, ao remeterem-se ao circuito da economia paralela, ficam indelevelmente connexionadas com outras manifestações de ilicitude, suscitando o

aparecimento de crimes acessórios como o branqueamento de capitais, a corrupção, o “*insider trading*” e a falsificação de documentos, num universo subterrâneo conotado como principal financiador do tráfico de droga, do crime organizado e do terrorismo. Uma vez que estas actividades não são oficialmente contabilizadas, a opção pela Economia Subterrânea acaba também por influenciar a tomada de decisões de política económica.

Extremamente importante é também a problemática da plurilocalização das empresas que, em conjunto com as realidades dos *offshores* e da concorrência tributária interestadual que lhes está subjacente, representa um agravamento das dificuldades para as economias nacionais. Em primeiro lugar, os Estados vêem o Erário Público depauperado pela diminuição das taxas de imposto, numa situação que chega a ser descrita como manifestação de perda de soberania tributária, mas que se afigura como única resposta às pressões da concorrência fiscal internacional e dos lobbies das instituições financeiras sempre ávidas da concessão de benefícios fiscais. Num segundo momento, as múltiplas valências de *know-how* especializado oferecidas por parte das consultoras fiscais e dos promotores de paraísos fiscais, funcionam como aliciamento a uma nociva deslocalização (muitas vezes meramente fictícia) de empresas e actividades, que produz perniciosas adulterações das balanças comerciais estaduais.

Como resultado, verifica-se que, no mundo empresarial, os custos do processo de minimização fiscal acabam por estender-se também às relações entre gestores (agentes) e accionistas (principais), estimulando assimetrias de informação entre uns e outros bem como distorções nas políticas de *payout*. Estas ocorrências verificam-se com particular frequência no contexto de operações fora do balanço realizadas através de *offshores*, que surgem em virtude de divergências de interesses entre agentes e principais e que originaram graves faltas de transparência que vastamente contribuíram para a crise que se instalou no sistema económico e financeiro actual. A título de exemplo, recorde-se o *fronting loan* acima descrito (Figura I.4), modalidade através da qual os gerentes, sem conhecimento dos accionistas, mobilizam fundos entre uma empresa e as suas filiais e conseguem assim garantir o crescimento da empresa, fugindo à tributação e retendo lucros que poderiam ter sido distribuídos.

A permissividade continuada relativamente à evasão fiscal pode, pois então, conduzir a todas estas fragilidades atrás enunciadas que provocam um clima de “desconfiança geral no sistema”, potenciando o surgimento de um ciclo vicioso de indulgência social em relação aos crimes de colarinho branco, quando se torna evidente que a evasão é generalizada, simples e compensa.³¹ Quedamo-nos desta forma perante uma penosa tendência para a “degradação da cidadania”, se for tido em conta que os impostos são a sua primeira manifestação.³² Na verdade, esta abstenção ética social expressa uma atitude de “renúncia implícita”³³ às prestações do Estado, própria de uma “sociedade antropofágica”³⁴.

Em suma, a realidade acima descrita, que pode resultar – e se observa, de facto, em vários países – de uma continuada atitude displicente face ao fenómeno da evasão tributária, conflui num preocupante ciclo vicioso do qual resultam diferentes factores que, na verdade, concorrem para o aumento da propensão para comportamentos evasivos por parte dos agentes económicos. Com efeito, os custos crescentes da actuação da Economia Oficial – decorrentes do eventual aumento de impostos e de contribuições para a Segurança Social –, as perdas de utilidade social, a crescente percepção de impunidade que conduz ao abandono de valores cívicos e morais, entre outros, redundam num pernicioso conjunto de incentivos à Evasão fiscal que se *entranha* na sociedade e se torna assim cada vez mais difícil de combater.

³¹ CARDONA, Maria Celeste – Breves reflexões em torno da criminalização da infracção fiscal. 1984, p. 599.

³² FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de – Fiscalidade. 2005, p. 414.

³³ POMBO, Nuno – A Fraude Fiscal. 2007, p. 278.

³⁴ FERREIRA, Rogério Fernandes – A ética (na gestão). 2007, p. 7.

3. Dimensão do Fenómeno

Alguns estudos atribuem à evasão tributária internacional responsabilidade por graves prejuízos para os países em desenvolvimento. A Oxfam imputou à evasão fiscal o extravio de cerca de \$50 mil milhões anuais nesses países, considerando que os paraísos tributários “diminuem seriamente a capacidade dos países em desenvolvimento financiarem o desenvolvimento e a redução da pobreza”.³⁵ Já em 2009, apresentou estudos que apresentavam estimativas de que cerca de 6,2 biliões de dólares da riqueza de países em desenvolvimento se encontra confiada em depósitos *offshore*.³⁶ Em 2008, um estudo da *Global Financial Integrity* apresentou conclusões que estimavam para 2006 perdas para os países em desenvolvimento entre 858 mil milhões de dólares e 1,06 biliões de dólares em transacções ilícitas para fora dos seus territórios, revelando aliás tendência crescente para essas práticas.³⁷ Em 2010, um novo estudo atribuiu ao mecanismo de *trading* estudado acima, enquanto mecanismo de manipulação de preços de transferência, a responsabilidade por cerca de 100 mil milhões de dólares em perdas anuais.³⁸ Por seu turno, a Christian Aid, cingindo-se ao estudo de paraísos fiscais e preços de transferência, havia calculado em 2008 perdas anuais na ordem dos \$160 mil milhões para os países em desenvolvimento, apenas por causa destes dois fenómenos, e responsabilizou, inclusivamente, a realidade da Evasão fiscal pela morte de cerca de um milhar de crianças todos os dias.³⁹

Paralelamente, em 2010, a Administração Tributária Britânica assumiu que, no seu território, os valores de receita potencial não cobrada em IVA se situaram entre mil e dois mil milhões de libras no período entre 2008 e 2009. Já para os impostos directos o valor total situar-se-ia perto de 22,5 mil milhões de libras, 6,9 dos quais correspondentes a receita potencial não cobrada em impostos sobre os rendimentos de

³⁵ OXFAM – Tax Havens: Releasing the hidden billions for poverty eradication. 2000, p. 10.

³⁶ OXFAM – Tax haven crackdown could deliver \$120bn a year to fight poverty. 13 Março 2009.

³⁷ KAR, Dev; CARTWRIGHT-SMITH, Devon – Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2002-2006. Dezembro 2008

³⁸ HOLLINGSHEAD, Ann –The Implied Tax Revenue Loss from Trade Mispricing. Fevereiro 2010.

³⁹ Ver HOGG, Andrew [et al.] – Death and Taxes: the true toll of tax dodging. Maio 2008.

peessoas colectivas.⁴⁰ Já para a totalidade do espaço comunitário, estimativas da Comissão Europeia apontam para valores acima de 100 mil milhões de euros que são perdidos anualmente em receita de IVA.⁴¹ Quanto a Portugal, estima-se que os valores de receita fiscal potencial não cobrada em sede de IVA ultrapassem ligeiramente os 600 milhões de euros, estando bastante abaixo das realidades dos países parceiros a este nível.⁴² Pese embora estes números englobem também os valores não cobrados devido à gestão fiscal *intra legem*, os valores não deixam de ser sugestivos e preocupantes. Como exemplo, refira-se ainda que o valor estimado para as perdas de receita nos Estados Unidos devido à evasão fiscal de empresas e contribuintes individuais ronda os 100 mil milhões de dólares anuais.⁴³

Com um objecto de estudo mais abrangente, as investigações de Friedrich Schneider apresentam estimativas sobre a dimensão da economia paralela em relação ao PIB. Dos resultados apurados para o ano de 2010, de entre os 21 países estudados salientam-se, pela positiva, os E.U.A. (7,8%), a Suíça (8,34%) e a Áustria (8,67%), e, pela negativa, a Grécia (25,2%) e a Itália (22,2%), seguidas de Espanha (19,8%) e Portugal (19,7%).⁴⁴

A dimensão deste fenómeno é de difícil análise e quaisquer números avançados não representam mais que estimativas com resultados, por vezes, questionáveis. No entanto, os diferentes números apresentados, pese embora não possam ser encarados como valores exactos, permitem, por um lado, uma leitura indicativa sobre a magnitude do fenómeno da evasão fiscal e, por outro, uma maior tomada de consciência para a sua dimensão, perspectivando-se que estimule reacções que visem contrariar a sua aparente tendência crescente.

⁴⁰ REINO UNIDO. HM Revenue and Customs – Measuring Tax Gaps 2010. 16 Setembro 2010.

⁴¹ Seriam 106,7 mil milhões de euros em 2006 segundo RECKON – Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. 21 Setembro 2009, p. 8.

⁴² Ibidem, p. 42,

⁴³ Dados reproduzidos pela OCDE em ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *Fighting tax evasion*. Consult. 6 Julho 2011.

⁴⁴ Os países estudados são: E.U.A., Suíça, Austrália, Áustria, Grécia, Itália, Espanha, Portugal, Japão, Nova Zelândia, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Alemanha, Finlândia, França, Reino Unido, Irlanda, Países Baixos, Noruega e Suécia, perfazendo uma média de 14% nesses 21 países. Ver SCHNEIDER, Friedrich - The Influence of the economic crisis on the shadow economy in Germany, Greece and the other OECD-countries in 2010: What can be done?. Setembro 2010.

4. Cooperação Internacional

Na verdade, é bastante alargada a percepção da evasão fiscal enquanto fenómeno extremamente nocivo e, com efeito, têm-se verificado vários esforços no sentido de alterar atitudes muitas vezes displicentes que permitem ou potenciam a fuga à tributação. De especial interesse o trabalho de cooperação internacional levado a cabo com particular notoriedade pela OCDE que, desde 2009, em virtude dos progressos alcançados passou a não incluir nenhuma jurisdição na sua lista negra de países não cooperantes.⁴⁵ Também o trabalho desenvolvido quer pelo G20 quer pela própria União Europeia não podem deixar de ser considerados.⁴⁶

Efectivamente, diversas organizações internacionais têm concentrado esforços no combate à evasão fiscal internacional, focando-se particularmente não apenas na adopção dos *standards* fiscais internacionais mas também no aumento da transparência e das trocas de informação.⁴⁷ Por exemplo, a OCDE conseguiu garantir que em nenhum dos seus países membros seja possível abrir contas bancárias anónimas.⁴⁸ Acresce que o

⁴⁵ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard. 4 Julho 2011. As quatro jurisdições – Costa Rica, Malásia, Filipinas e Uruguai - que em Abril de 2009 não haviam ainda assumido o compromisso para implementar os *standards* fiscais internacionais – assumidos pelo G20 em 2004 e pela ONU em 2008 – fizeram-no entretanto e hoje, observando-se os grandes progressos a este nível, apenas seis jurisdições são integradas na *área cinzenta* do Fórum Global.

⁴⁶ Frequentemente o G20 coopera com a OCDE e, particularmente, com o seu *Global Forum on Transparency and Exchange of Information*, que periodicamente apresenta ao G20 pontos de situação sobre o combate à evasão fiscal internacional. Ver, por exemplo, PADOAN, Pier Carlo – Presentation of the Report on progress made against international tax evasion. 12 Novembro 2010.

Por seu lado, a UE também tem demonstrado forte preocupação com o fenómeno da evasão fiscal, sempre com um foco muito particular sobre os mecanismos de fuga ao IVA no mercado comunitário. Com efeito, as discussões sobre o sistema comunitário do IVA são recorrentes – uma vez que se trata de um imposto criado em 1954 – sendo constantemente repensado e ajustado também às inovações nos mecanismos evasivos. Sobre o IVA no mercado comunitário ver, por exemplo, UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia – Green Paper on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. 1 Dezembro 2010. Ou ainda INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION – Combating VAT Fraud in the EU: The way forward. Março 2007.

⁴⁷ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Countries continue to move towards better tax transparency. 1 Junho 2011. ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO; THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES – Information Brief. 4 Julho 2011.

⁴⁸ Ver ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Improving Access to Bank Information for Tax Purposes The 2003 Progress Report, 2003. De referir que outros progressos importantes foram também alcançados como, por exemplo, outros requisitos ao nível da identificação

foco da cooperação internacional não se dirige apenas a garantir o cumprimento tributário, mas tem vindo a assumir também a preocupação de “redesenhar os sistemas tributários como forma de potenciar a produtividade, removendo distorções e melhorando incentivos para trabalhar, poupar, investir e inovar”.⁴⁹

de clientes bancários, melhorias no acesso a informação bancária por motivos criminais, ou ainda relativamente à uniformização de conceitos como fraude fiscal.

⁴⁹ PADOAN, Pier Carlo – Presentation of the Report on progress made against international tax evasion. 12 Novembro 2010.

PARTE II – O CASO PORTUGUÊS

I - Caracterização do Sistema Tributário Português

1. Contextualização

No momento em que estas páginas são redigidas (Abril de 2011), Portugal encontra-se imerso numa profunda crise política e económica: o Governo apresentou a demissão no dia 23 de Março e, enquanto se aguardam as próximas eleições legislativas marcadas para 5 de Junho, foi apresentado pelo Governo um pedido de assistência financeira à Comissão Europeia (CE).⁵⁰

No processo desencadeado por este pedido juntam-se à CE o Banco Central Europeu (BCE) e o Fundo Monetário Internacional (FMI). Para já, num momento em que os contornos de tal operação se encontram ainda indefinidos, o que aparenta ser indiscutível é o facto de que este processo terá consideráveis repercussões no sistema tributário português.

Assim, com uma conjuntura futura que se prevê conturbada, num cenário de crise global, e estando sempre dependente das particularidades inerentes ao facto de fazer parte da União Europeia – factor que reduz consideravelmente a sua margem de manobra orçamental – Portugal necessita, pois então, de assegurar uma maior qualidade das suas finanças públicas.⁵¹

Como pode ler-se no estudo *Economic Survey of Portugal 2010*, a OCDE explica que a recessão portuguesa foi resultado de um forte impacto da crise global que veio exacerbar fraquezas subjacentes.⁵² No mesmo estudo pode também observar-se

⁵⁰ De acordo com o FMI, Portugal tem a quarta mais elevada necessidade de consolidação orçamental da zona euro (o estudo não inclui Malta, Luxemburgo e Chipre). O ajustamento apontado como necessário entre 2010 e 2020 no Relatório “Fiscal Monitor” de Abril de 2011, é de 6,4% do PIB. Ver FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL – Fiscal Monitor 2011: Shifting gears: tackling challenges on the road to fiscal adjustment. Abril 2011, p. 22.

⁵¹ O Núcleo de Estudos de Conjuntura da Economia Portuguesa (NECEP) da Faculdade de Economia da Católica defendeu recentemente que Portugal se encontra em recessão técnica. Ver NÚCLEO de estudos da Católica: “Portugal já está em recessão técnica”. Público, 13 Abril 2011.

⁵² ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 20 e ss.

que, com efeito, o desafio imediato para fazer face a esta recessão passa por restabelecer a confiança dos investidores através da consolidação das finanças públicas. De igual modo, observa-se uma necessidade latente de caminhar no sentido de um sistema tributário mais eficiente e com menos distorções.

Ora, segundo a OCDE, este passo dependerá sempre de uma rápida consolidação fiscal que, por sua vez, implica uma subida das taxas de imposto e a focalização em impostos menos propícios a distorções ao crescimento económico, nomeadamente a tributação sobre o consumo e propriedade.⁵³

Portanto, e embora defendendo que os esforços no sentido de uma consolidação fiscal sustentável devem ambicionar um impacto mínimo sobre o crescimento potencial, logo devendo basear-se num plano focado sobretudo na diminuição da despesa pública e não no aumento da receita, a OCDE assume que, no caso português, a subida das taxas de imposto é uma realidade praticamente inevitável para que o país possa voltar ao caminho de convergência com os países de rendimento mais elevado. Ora, como se observou atrás, este aumento das taxas de imposto poderá inclusivamente conduzir a resultados negativos, nomeadamente numa quebra na receita fiscal cobrada, visto que um acréscimo da taxa de imposto implicará igualmente um incremento dos benefícios marginais da fuga aos impostos.⁵⁴

No entanto, nem todo o cenário é negativo. Com efeito, no mesmo relatório *Economic Survey of Portugal 2010* reconhece-se que, recentemente, Portugal conseguiu alcançar progressos significativos na modernização da sua economia. Por seu lado, já este ano, o *Fiscal Monitor* do FMI atesta que Portugal está a melhorar a estabilidade fiscal, muito embora o *output gap* – diferença entre o PIB real e o PIB potencial – esteja a diminuir.⁵⁵ Então, verifica-se que, no passado recente, “o sistema fiscal português,

⁵³ Ibidem, p. 57 e ss.

⁵⁴ Consultar o ponto 1 do capítulo II da Parte I.

⁵⁵ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL – Fiscal Monitor 2011: Shifting gears: tackling challenges on the road to fiscal adjustment. Abril 2011, p. 5.

quer do ponto de vista da cobrança voluntária, quer do ponto de vista da cobrança coerciva, tem revelado uma maior eficácia com vista ao aumento da receita pública”.⁵⁶

2. Eficiência fiscal e rácio de fiscalidade

Num sentido condizente com as considerações da OCDE e do FMI, em 2009, o *Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal* (de agora em diante “Relatório de estudo da política fiscal”), publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, expunha uma evolução que, em termos agregados, demonstrava um aumento de eficácia na arrecadação da receita fiscal em Portugal.⁵⁷

Em consonância com essas conclusões pode observar-se na Figura II.1 e na Tabela II.1 que, à excepção de quebras pontuais em 2001 e 2004 e de um ligeiro decréscimo em 2008, Portugal apresenta também um crescimento sustentado do seu rácio de fiscalidade, que levou a uma maior convergência do mesmo relativamente às médias da União Europeia e, inclusivamente, a um notável distanciamento de outros países de rendimento semelhante.⁵⁸

⁵⁶ Neste sentido ver, por exemplo, MARINHO FALCÃO, Pedro – O combate à evasão fiscal e o paradigma das garantias dos contribuintes. A sua intercepção com o sistema económico. In AMORIM, José Campos (coord.) – Planeamento e Evasão fiscal. Porto: Vida Económica, 2010.

⁵⁷ “Em traços gerais, e até 2007, a evolução da receita fiscal em Portugal, em termos agregados, mostrava um aumento de eficácia na arrecadação. (...) E analisando, entre 1995 e 2007, a variação das receitas dos impostos directos, indirectos e sobre o património, em todos os casos se observa que a sua taxa média de crescimento anual nominal se situa acima da taxa média de crescimento anual nominal do Produto Interno Bruto (PIB).” PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p.15

⁵⁸ O rácio de fiscalidade é o resultado do cálculo da importância da receita tributária no Produto Interno Bruto (receita cobrada em % do PIB). Nos números apresentados encontram-se contabilizadas igualmente as Contribuições para a Segurança Social. A título de exemplo, estas contribuições, no ano de 2008, representaram 11,9% do PIB, isto é, cerca de um terço da receita tributária arrecadada.

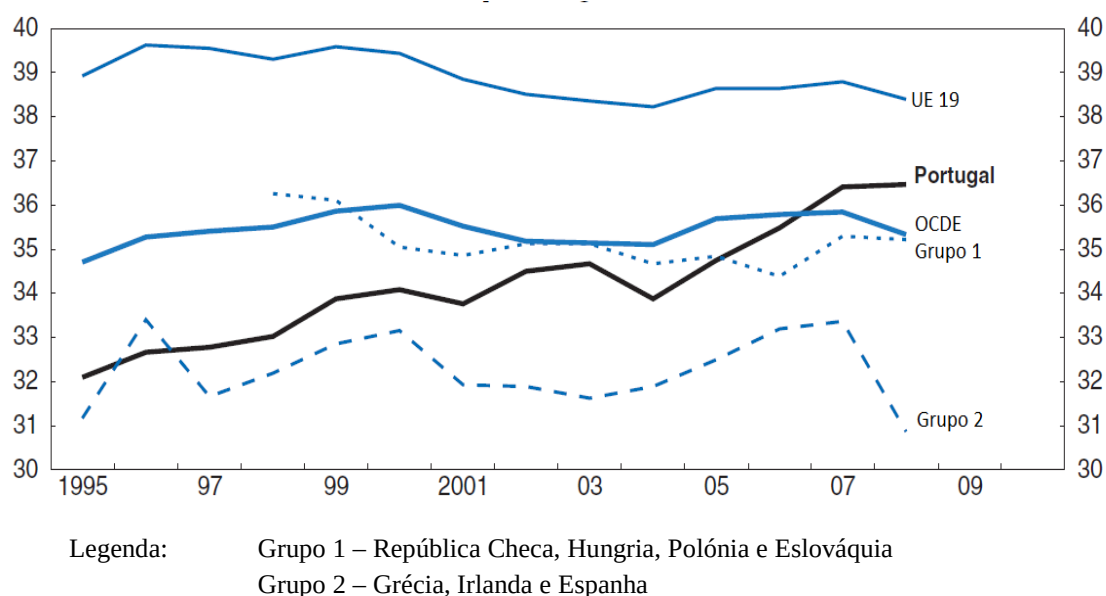


Figura II. 1 – Análise Comparativa do Rácio de fiscalidade⁵⁹

Tabela II. 1 – Análise Comparativa do Rácio de fiscalidade⁶⁰

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Portugal	32,1	32,9	33,0	33,2	34,1	34,3	33,9	34,7	34,8	34,1	35,1	35,9	36,8	36,7
Irlanda	33,1	33,1	32,4	31,7	31,9	31,6	29,8	28,5	29,0	30,3	30,8	32,3	31,4	29,3
Grécia	29,1	29,4	30,6	32,5	33,3	43,6	33,2	33,7	32,1	31,2	31,8	31,7	32,4	32,6
Espanha	32,7	33,1	33,2	33,0	33,6	33,9	33,5	33,9	33,9	34,5	35,6	36,4	37,1	33,1
Zona Euro	36,9	37,2	37,5	37,5	37,8	37,9	37,6	37,4	37,3	37,2	37,6	37,7	38,1	37,6
UE-25	37,3	37,3	37,6	37,7	37,8	37,6	37,1	36,9	36,9	36,9	37,3	37,5	37,9	37,5
Tributação total (% do PIB)														

⁵⁹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 5.

⁶⁰ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p.117. UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Eurostat – Taxation trends for the European Union. 2010, p. 242. ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Revenue Statistics 1965/2009. 2010, p. 79.

Paralelamente, com base nos dados do *Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais* (de agora em diante referido como “Relatório sobre o combate à evasão fiscal”) relativo a 2008, pode observar-se na tabela abaixo que a eficiência fiscal – que é medida pela diferença entre a taxa de crescimento da receita cobrada pela Administração Fiscal e a taxa de crescimento nominal do PIB – alcançou os 3% nesse ano, revelando igualmente uma tendência progressiva.

Tabela II. 2 – Eficiência Fiscal⁶¹

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Sem DL 248-A/2002 ¹	-2,9	1,9	3,0	2,8	2,8	3,0
Com DL 248-A/2002 ²	-6,1	1,9	3,0	2,8	2,8	3,0
(1) O DL 248-A/2002 permitiu a regularização das dívidas fiscais com a redução das custas, coimas e juros. (2) A receita de 2003 não inclui os montantes arrecadados pelo processo de titularização de créditos fiscais. (Unidade: pontos percentuais)						

3. Esforço Fiscal

Concomitantemente, no atrás referido *Relatório de estudo da política fiscal* pode confirmar-se que também em relação ao índice de esforço fiscal se verificou uma tendência ascendente entre 1995 e 2006, esta particularmente acentuada, que verdadeiramente aproximou Portugal da realidade europeia, como se pode comprovar na Figura II.2.

⁶¹ PORTUGAL, Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008. Maio 2009, p. 12.

Então, o índice de esforço fiscal relativo – que neste caso representa o rácio entre o nível de fiscalidade efectiva e o calculado com base numa regressão estimada, utilizando dados relativos a 25 Estados-Membros da União Europeia – demonstra que, embora o esforço fiscal se mantenha inferior à unidade, representando, portanto, um nível de esforço fiscal abaixo da média dos países considerados, pode, todavia, observar-se uma clara tendência ascendente entre 1995 e 2006, alcançando-se um registo próximo das médias europeias.

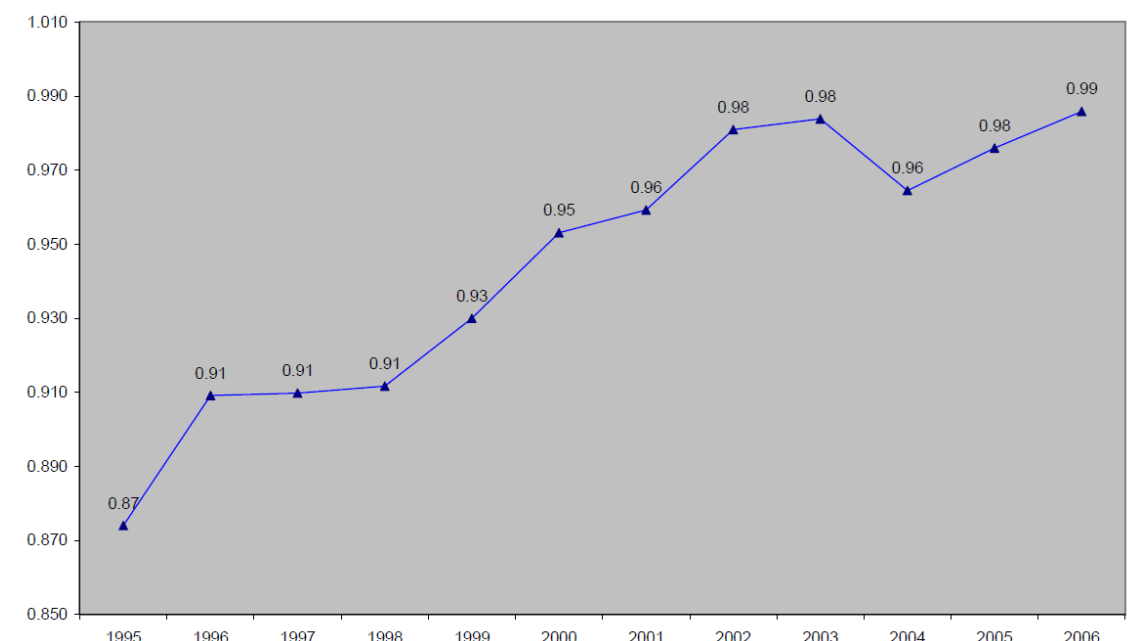


Figura II. 2 – Índice de esforço fiscal em relação à média da UE⁶²

4. Estrutura Tributária

Diferentemente, como demonstra a Figura II.3, a estrutura tributária portuguesa manteve-se virtualmente inalterada entre 1965 e 2008: os impostos sobre o consumo mantiveram sempre a primazia não obstante se registe um decréscimo recente; também extremamente imperturbado se manteve o baixo peso da tributação sobre o património,

⁶² PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 118.

quase sempre abaixo dos 5%; e, por seu lado, as contribuições para a segurança social e os impostos sobre o rendimento representaram sempre valores elevados, não obstante pequenas variações.

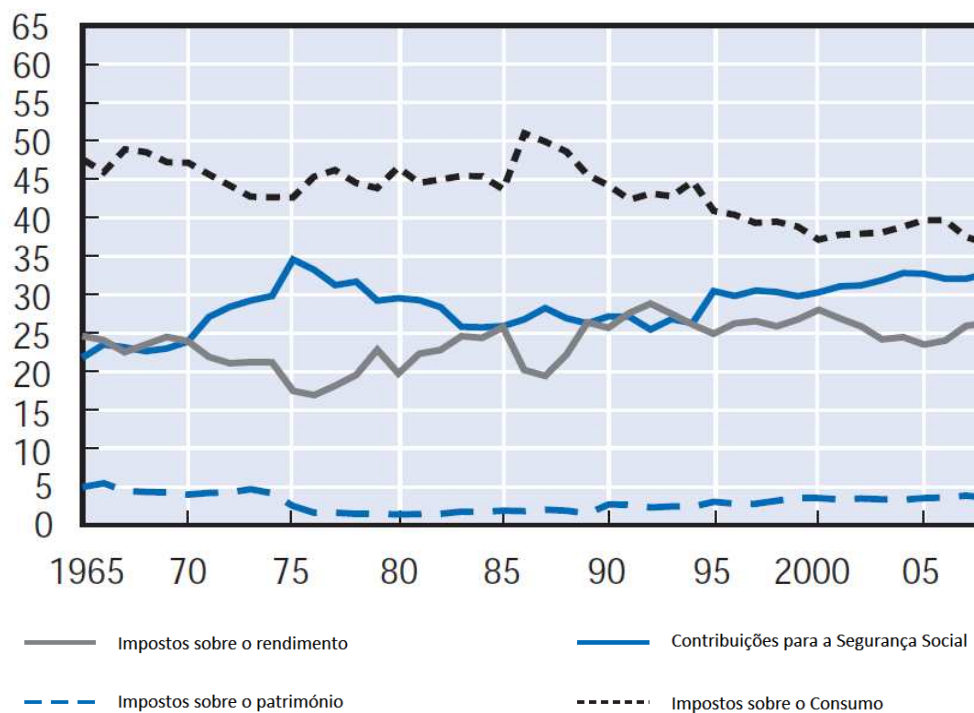


Figura II. 3 – Estrutura tributária de Portugal, 1965-2008 ⁶³

5. Perspectivas Futuras

Na apresentação do acima referido *Relatório de estudo da política fiscal*, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o Prof. Doutor Carlos Baptista Lobo, alertou para a necessidade “de parar e reflectir sobre a situação do sistema fiscal e sobre o rumo da política fiscal”. ⁶⁴

De facto, face ao anteriormente exposto, pode facilmente concluir-se que deste cenário de crise global, do qual resulta uma premente necessidade de equilibrar as

⁶³ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Revenue Statistics 1965/2009. 2010, p. 108.

⁶⁴ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 4.

contas públicas – logo, aumentar as receitas e diminuir a despesa pública – o sistema tributário português, seguramente, não sairá inalterado.

Desde logo, face à intervenção do FMI, especula-se sobre progressiva alteração da estrutura tributária, que cumpriria assim a continuada recomendação da OCDE e do FMI no sentido de se apontar o foco da tributação para os impostos sobre o consumo e sobre o património, assim atenuando os níveis da tributação sobre o rendimento, mais propícia a distorções nos índices de crescimento potencial.

Consecutivamente, prevê-se “o maior e mais abrupto choque fiscal de sempre”.⁶⁵ Ora, na medida em que o cenário que se pressagia implicará um aumento dos benefícios marginais da fuga aos impostos, o contexto actual faz despertar de forma considerável o interesse para o estudo do fenómeno da evasão fiscal em Portugal.

6. Legislação Tributária

“Portuguese tax laws are complex and frequently changed, adding to high day-to-day compliance costs.”⁶⁶

Não apenas a OCDE, mas também os próprios agentes económicos – mais de 70% das empresas – consideram o actual sistema fiscal português complexo e ineficaz.⁶⁷ Na verdade, pese embora, por um lado, se reconheçam resultados positivos ao programa Simplex⁶⁸, por outro teme-se que a legislação fiscal portuguesa caminhe “a

⁶⁵ Conclusão da análise de uma parceria entre a Baker Tilly Portugal e o jornal OJE. Ver HENRIQUES, Rui Guedes - OE2011: Choque Fiscal. Oje, 18 Outubro 2010.

⁶⁶ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys-Portugal. Setembro 2010, p. 13.

⁶⁷ DELOITTE - Observatório da Competitividade Fiscal 2010 – As aparências iludem. Setembro 2010, p. 7. Ver Anexo B.

⁶⁸ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO - Tax effects on foreign direct investment: Recent evidence and policy analysis. 2007, 104.

passos largos, para um grau de *complexidade normativa* que ameaça tornar-se insuportável”, conclusão que, aliás, é comum a diferentes estudos.⁶⁹

Neste sentido, observa-se uma extrema dispersão legislativa, com a legislação relativa ao planeamento fiscal a estender-se por vários diplomas que se aplicam a todos os impostos, independentemente da entidade que os gere. De facto, o sistema fiscal encontra-se regulado pela Lei Geral Tributária, pelo Código de Procedimento e Processo Tributário, os diversos códigos tributários (CIRS, CIRC, CIVA, CIECS, CIMI, CIMENT...), o Estatuto dos Benefícios fiscais (EBF), o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), Convenções de Dupla Tributação, Directivas Comunitárias, e ainda outra legislação extravagante, cuja evolução é extremamente difícil de acompanhar.

De igual modo, a constante mutação da legislação fiscal, afectando ora normas substantivas, ora normas adjectivas, é fortemente criticada, sendo vista como um dos principais problemas do sistema tributário português, tanto mais que frequentemente “é acompanhada de redacção pouco rigorosa, contribuindo para a dificuldade de interpretação e de aplicação das leis fiscais, levando a que, nem a Administração Tributária, nem os contribuintes, nem mesmo os próprios operadores judiciais, saibam quais e como as aplicar.”⁷⁰ Sublinha-se, pois, a falta de estabilidade legislativa do sistema fiscal, criticando-se “um legislador que toma medidas com excessiva volatilidade sem suficiente análise, e, amiúde, dependentes do jogo da persuasão de grupos organizados ou do jogo político-partidário puro”.⁷¹

⁶⁹ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 202. No mesmo sentido podem observar-se as conclusões de: ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys-Portugal, Setembro 2010; DELOITTE – Observatório da Competitividade Fiscal 2010 - As aparências iludem, Setembro 2010; MIRANDA, Elisabete; LANÇA, Filomena; GUERREIRO, Pedro dos Santos – Governo tem de obrigar pequenos contribuintes a pagar impostos. Jornal de Negócios, 13 Abril 2011.

⁷⁰ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 598.

⁷¹ Ibidem, p. 4. Paralelamente, em relação à instabilidade legislativa, pode verificar-se, a título de exemplo, que, no âmbito da luta contra a fraude e a evasão fiscais, foram aprovados 4 Decretos-Lei, 5 Leis e 11 Portarias no período entre 31 de Dezembro de 2007 e 31 de Dezembro de 2008. São 20 novas medidas legislativas acessórios num ano contabilístico...

Mais ainda, “[c]onstatou-se a existência de normas sem justificação (que apenas contribuem para a burocratização das relações tributárias), manifestamente inexecutáveis ou desproporcionadas.”⁷²

Ora, esta realidade de complexidade, instabilidade e dispersão dificulta grandemente os procedimentos de cobrança e cumprimento, a interpretação da lei fiscal, e, de igual modo, os mecanismos de contencioso tributário, provocando, portanto, resultados inquietantes tanto para a Administração Tributária como para os contribuintes. Com efeito, a forma como a legislação acaba por dificultar diversos procedimentos leva a um aumento do tempo e dos custos dispendidos pelos sujeitos passivos para o cumprimento das suas obrigações tributárias e, logo, daí resulta um forte incentivo para o incumprimento. Mais, a complexidade da legislação e a inadequação de prazos proporcionam aos contribuintes diversos subterfúgios nos quais se podem escudar em sistemas de elisão fiscal.

⁷² Ibidem, p. 205.

II - A Evasão fiscal das empresas

1. A Economia não Registada

1.1. Enquadramento

No cenário global hodierno, a evasão fiscal, o planeamento fiscal abusivo, a economia subterrânea e outros comportamentos análogos atingiram uma dimensão preocupante, levando a uma desmedida erosão das bases fiscais nacionais. A maior consciencialização para estes fenómenos, em grande parte motivada pela crise do sistema financeiro e da economia mundial, veio multiplicar os alertas para a necessidade de cooperação internacional no combate à evasão e fraude fiscal, nomeadamente através da troca de informação e do exercício de pressão política sobre os países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada.

Estes fenómenos inserem-se no espectro da Economia não Registada (ENR), a parte da economia comum a todos os países que, não sendo registada, escapa aos mecanismos de contabilidade nacional e, portanto, aos processos de tributação. Porém, a dimensão, os motivos e as repercussões da ENR divergem de país para país.

Considerando que a Economia não Registada é um fenómeno em constante desenvolvimento – em virtude da sua necessidade de se adaptar, por exemplo, à regulação, às evoluções ético-morais, ou às variações de taxa de imposto – e altamente complexo, uma vez que se estende por diferentes sectores e actividades, torna-se, assim, extremamente complicado alcançar uma definição satisfatória. De facto, os conceitos multiplicam-se, entrecruzam-se e confundem-se: Economia Subterrânea, Economia Ilegal, Economia Informal, Produção para auto-consumo, ou Economia Subcoberta são algumas das denominações mais comuns.

Segundo um estudo da OCDE, que é reconhecido como compêndio global deste tema, a ENR – Economia Paralela, Economia Não Observada ou Economia Sombra, designações sinónimas – engloba a Economia Subterrânea, a Economia Ilegal, a

Economia Informal, a Produção para auto-consumo e a Economia Subcoberta.⁷³ Em termos de distinções conceptuais, pode aí conferir-se que:

- i. A Economia Subterrânea, Oculta ou Subdeclarada, abrange os casos de bens ou serviços legais, produzidos legalmente mas que, de forma total ou parcial, são resolutamente não declarados de forma a evitar ou diminuir pagamentos ou outras obrigações.
- ii. A Economia Ilegal corresponde à produção de bens ou serviços cuja produção ou venda é proibida por lei e, igualmente, aos casos de falta de licença.
- iii. A Economia Informal abarca as pequenas produções, não registadas enquanto empresa ou sociedade, por parte de artesãos, pequenos comerciantes ou trabalhadores domésticos.
- iv. A Produção para auto-consumo inclui as produções domésticas de pequena escala para consumo pelo produtor.
- v. A Economia Subcoberta representa a actividade não representada na contabilidade devido a deficiências estatísticas.

Assim, o conceito de Economia não Registada inclui – indistintamente da legalidade ou ilegalidade da actividade – todas as transacções económicas que, por diversas razões, são desconsideradas pelos mecanismos de contabilidade nacional, porquanto não são reflectidas na contabilização do PIB.

1.2. Análise das principais causas

O índice da ENR responde, sobretudo, a três categorias de variáveis: o peso da carga fiscal; o nível de regulação da economia oficial; e as características do mercado de trabalho.⁷⁴

⁷³ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Measuring the non-observed economy. A handbook, 2002.

⁷⁴ Cfr. GONÇALVES, Nuno – A Economia Não Registada em Portugal. 2010, pp. 21-23.

Em primeiro lugar, as variações na carga fiscal têm um evidente impacto nos valores da ENR, relacionando-se, como se demonstrou anteriormente, um aumento da carga fiscal com uma maior tendência para a fuga à tributação e, logo, para um crescimento do peso da ENR na economia oficial. Noutras palavras, o peso da tributação – incluindo-se aqui impostos e contribuições para a segurança social – influencia os custos de oportunidade da escolha entre trabalho e lazer e depende, particularmente, da diferença entre o custo do trabalho e o rendimento final após impostos e contribuições na economia oficial. Ou seja, quanto maior o aumento marginal da taxa de imposto, maior será o efeito de substituição e maior será a distorção da decisão entre trabalho e lazer.

Analogamente, o peso do Estado na economia também influencia o índice da ENR, verificando-se que uma maior adjudicação de trabalho à função pública e um maior consumo do Estado – na medida em que representam actividades necessariamente legais – conduzem a uma diminuição da ENR. De igual modo, o nível de regulação da economia oficial (através de leis, licenças ou outras limitações), porquanto implica maior oneração do factor trabalho – e, porventura, de outros também – incentiva igualmente a deslocação para a Economia não Registada.

Finalmente, a específica estruturação do mercado de trabalho contribui para a dimensão da ENR. Notoriamente, visto que o trabalho por conta própria é demonstradamente mais permissivo à não declaração ou subdeclaração de rendimentos e, dessa forma, leva ao aumento da ENR. De igual modo, a redução forçada das horas de trabalho semanais – pelos governos ou pelas uniões sindicais – na medida em que aumentam o tempo disponível para se dedicar ao trabalho “paralelo”, incentivam uma procura de maximização de rendimentos que obrigatoriamente terá lugar fora da economia oficial. Ademais, as transferências sociais representam igualmente um importante factor que influencia variações na dimensão da ENR.⁷⁵ Enquanto a taxa de desemprego apresenta sinal negativo, porventura devido à preferência por empregos na economia oficial em virtude dos eventuais benefícios da segurança social –

⁷⁵ A este respeito o Professor Saldanha Sanches referiu que, quando existem estas transferências sociais, se verifica que “[o] comportamento mais racional do ponto de vista económico é manter a marginalidade, obter do sistema de assistência pública tudo o que ele pode dar e maximizar assim o rendimento.” SALDANHA SANCHES – O Estado Social paralelo. Expresso, 11 Agosto 2008.

particularmente o subsídio de desemprego –, a reforma antecipada apresenta sinal positivo, aumentando o tempo disponível. Efectivamente, adianta-se que a economia paralela será mais procurada como factor maximizador de rendimento, tanto para indivíduos empregados como para beneficiários do subsídio de desemprego ou de reformas antecipadas.

1.3. Números da ENR

Estudos recentes demonstram que a Economia não Registada tem vindo a aumentar em Portugal.

Por um lado, os estudos de Friedrich Schneider expõem um resultado máximo de 22,7% do PIB – registado no período entre 1999 e 2000 – com o valor de 2009 a alcançar 19,7% depois de uma subida constante desde 2007.⁷⁶ Portugal surge então no quarto lugar de um universo de 21 países da OCDE – imediatamente após os outros “PIGS”, Grécia, Itália e Espanha – bastante acima da média do total dos países analisados (14%) e dos exemplares números dos EUA, abaixo de 8% do PIB.⁷⁷

Tabela II. 3 – ENR em % do PIB português⁷⁸

1989 1990	1994 1995	1997 1998	1999 2000	2001 2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
15,9	22,1	23,1	22,7	22,5	22,2	21,7	21,2	20,1	19,2	18,7	19,5	19,7

⁷⁶ SCHNEIDER, Friedrich - The Influence of the economic crisis on the shadow economy in Germany, Greece and the other OECD- countries in 2010: What can be done?. Setembro 2010, p.14.

⁷⁷ Para a comparação entre os 21 países ver Anexo C.

⁷⁸ SCHNEIDER, Friedrich - The Influence of the economic crisis on the shadow economy in Germany, Greece and the other OECD- countries in 2010: What can be done?. Setembro 2010, p.14.

Por sua vez, a investigação levada a cabo por Nuno Gonçalves, focada exclusivamente na realidade portuguesa, revela uma evolução crescente – ininterrupta desde 1970 – que atinge o seu máximo em 2009, com a ENR a representar cerca de 24,2% do PIB, correspondendo a aproximadamente 40 mil milhões de euros.⁷⁹ Conclusões que, embora o seu autor admita subavaliarem o peso actual da ENR, apresentam números consideravelmente superiores ao primeiro estudo.⁸⁰

Tabela II. 4 – ENR em % do PIB português⁸¹

1970 1973	1974 1978	1979 1983	1984 1988	1989 1993	1994 1997	1998 2001	2002 2005	2006 2008	2009
9,6	14,9	17,3	17,6	18,1	20,0	20,5	22,0	22,4	24,2

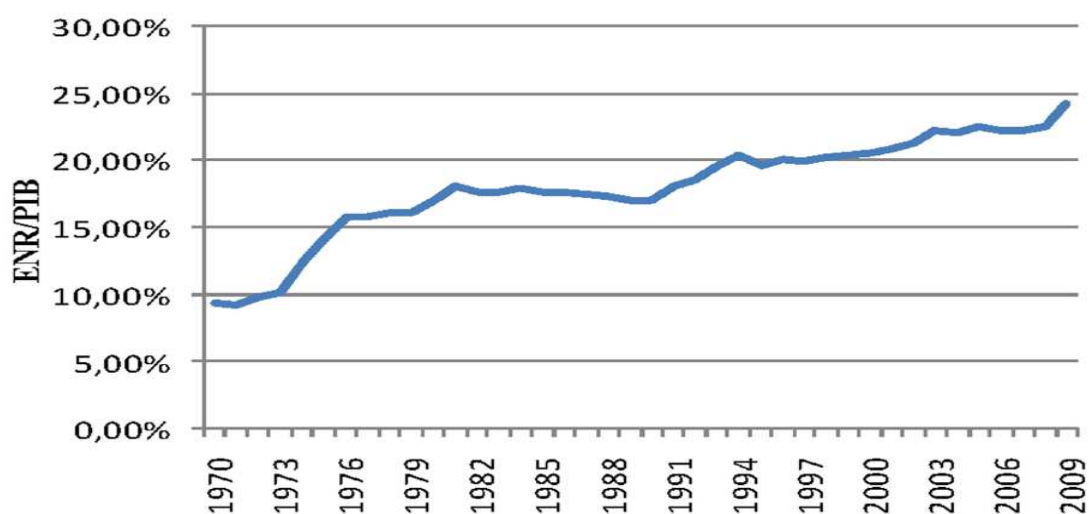


Figura II. 4 – ENR em % do PIB português⁸²

⁷⁹ GONÇALVES, Nuno – A Economia Não Registada em Portugal. 2010. Cfr. Estudos anteriores também ligados ao Observatório de Economia e Gestão de Fraude da Faculdade de Economia do Porto. AFONSO, Óscar; GONÇALVES, Nuno – Economia não registada em Portugal. 2009. PIMENTA, Carlos – Esboço de Quantificação da Fraude em Portugal. 2009.

⁸⁰ SOARES, Rosa – Economia paralela representa 24,2 por cento do PIB português. Público, 9 Dezembro 2010.

⁸¹ GONÇALVES, Nuno – A Economia Não Registada em Portugal. 2010, p. 16.

1.4. Reflexões

Tomando em linha de conta os estudos, e considerando sempre que “os valores obtidos para a ENR devem ser lidos como uma aproximação e não como um valor exacto”, pode concluir-se que, mesmo segundo a perspectiva mais “optimista” de Schneider, o valor da ENR em Portugal alcança números extremamente preocupantes e que não podem ser desconsiderados: cerca de 30 mil milhões de euros, o dobro do valor do défice orçamental de 2009, o mais alto de sempre.⁸³ De igual modo se atesta que o peso da ENR é bastante superior nos países do Sul da Europa, reflectindo assim grandes diferenças socioculturais, particularmente em relação a uma forte cultura cívica comum aos países do Norte da Europa.⁸⁴

Mais ainda, verificou-se que a dimensão da ENR responde a variáveis particulares, nomeadamente o peso da carga fiscal, a intensidade da regulação na economia oficial, a dimensão do trabalho por conta própria, o volume de consumo do Estado, a taxa de desemprego, a redução forçada das horas de trabalho, a reforma antecipada ou os níveis de adjudicação de trabalho à função pública.

Por outro lado, há que considerar que dados do INE e da OCDE demonstram que em Portugal mais de 50% do total dos desempregados é de longa duração – abrangendo cerca de 300.000 pessoas. Assim, em virtude dessa característica de longa duração, pode inferir-se uma eventual dedicação a actividades desenvolvidas dentro do espectro da economia paralela como forma de garantir ou aumentar rendimentos.⁸⁵ Relativamente à taxa de desemprego, o FMI prevê que venha a alcançar os 11,9% em 2011 e que

⁸² Ibidem, p. 26.

⁸³ Ibidem, p. 42.

⁸⁴ São conclusões das investigações de Schneider, corroboradas por Tiago Cavalcanti, um investigador da Universidade de Cambridge que também se dedicou ao tema e que defende que “Portugal, como a maioria dos países do mediterrâneo, tem um nível de setor informal acima do que seria esperado pelo seu nível de desenvolvimento”. REIS, Marta – Economia paralela não devia ultrapassar 15% do PIB, dizem economistas. i, 5 Setembro 2010.

⁸⁵ PORTUGAL É o país da OCDE com maior percentagem de desemprego de longa duração. Lusa, 20 Abril 2011.

continue a subir em 2012, mantendo Portugal no quarto posto da Zona Euro com a maior taxa de desemprego relativa.⁸⁶

De igual modo, tendo em conta que entre 1995 e 2008, Portugal foi o país da UE onde o rácio de fiscalidade mais aumentou (4,3%), o actual cenário de aumento de impostos e de outras contribuições deixam antever um crescimento do índice da ENR decorrente desse maior incentivo para actuar no âmbito da Economia-Sombra.⁸⁷ No mesmo sentido aponta a anunciada redução de despesa pública com funcionários e procura de bens e serviços por parte do Estado.

Com efeito, uma análise elementar dos dados conjunturais examinados sugere a continuidade do aumento da ENR em Portugal, o que no fundo está em linha com a ideia de que em períodos de recessão o sector informal cresce e, nas palavras de Vieira da Silva, ministro da Economia, acaba por ser “uma forma de dar emprego às pessoas” mas que “merece um combate, porque distorce a concorrência”.⁸⁸ No mesmo sentido, Óscar Afonso, do Observatório de Economia e Gestão de Fraude, afirma que se, por um lado, a ENR pode ajudar “o crescimento da economia oficial no imediato (...) penaliza-o no longo prazo”.⁸⁹

Neste contexto, tendo presente que a ENR, pese embora seja um fenómeno inevitável e inerente a todos os sistemas económicos, representa, sobretudo, uma enfermidade que deve ser contrariada para que se aproxime de valores mais razoáveis que, de acordo com a opinião de diversos especialistas, se situam abaixo de 15% do PIB.⁹⁰

⁸⁶ UE E FMI começam hoje a preparar apoio. Público, 12 Abril 2011.

⁸⁷ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Revenue Statistics 1965/2009. 2010, p. 5. Ver Anexo D.

⁸⁸ FROMHOLD, Eduardo – Crise agravou economia paralela. Diário de Notícias, 6 Setembro 2010.

⁸⁹ Ibidem.

⁹⁰ REIS, Marta – Economia paralela não devia ultrapassar 15% do PIB, dizem economistas. i, 5 Setembro 2010.

2. Hipóteses relativas aos factores explicativos da EF em Portugal

Cumprir referir que há uma necessidade considerável de estudos empíricos que permitam melhor compreender as causas que mais significativamente estão por detrás da magnitude do fenómeno de evasão fiscal em Portugal. Assim sendo, pretende-se neste ponto, através do recurso à literatura dedicada a este tema, elencar um conjunto de hipóteses relativamente aos factores explicativos desta realidade que, por sua vez, facilitem ulteriores considerações sobre as medidas que devem ser tomadas no sentido da diminuição da Evasão fiscal em Portugal. Na primeira parte deste trabalho pretendeu-se expor sumariamente as principais causas genéricas da Evasão fiscal enquanto aqui se tentará explicar por que razões particulares o fenómeno da fuga à tributação aparenta ser de tal forma grave no nosso país.

2.1. Contexto conjuntural

2.1.1. Conjuntura Económica

É um dado adquirido que um dos factores que influencia grandemente os níveis de evasão fiscal é a conjuntura económica. Ora, desde o final de 2008, Portugal encontra-se imerso na pior recessão da história da Terceira República, forte consequência da crise global que veio acentuar dificuldades subjacentes.⁹¹ A tal ponto que o Primeiro-Ministro José Sócrates tenha argumentado recentemente que os últimos três anos “serão classificados como a maior crise dos últimos cem anos”.⁹²

Deste cenário de crise que, de entre outras repercussões, conduz a uma redução geral dos salários, resulta um maior incentivo à actuação na economia não registada (*ergo*, não tributada) como forma de aumentar os rendimentos decrescentes.

Mais ainda, as dificuldades económicas que se verificam, tanto entre contribuintes de IRS como de IRC, levam a que aumente o incumprimento fiscal,

⁹¹ Dados do INE e do Banco de Portugal avançam que em 2009 o PIB caiu em 2,5% mas cresceu 1,4% em 2010. Ver Anexo E.

⁹² ESTES três anos serão classificados como a maior crise dos últimos 100 anos, diz Sócrates. Lusa, 25 Abril 2011.

inclusivamente da parte de contribuintes até então exemplares. De tal forma que o presidente do Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos, Hélder Ferreira, tenha referido que, como “resultado da crise (...) os contribuintes que até agora eram cumpridores estão a ter dificuldades em cumprir as suas obrigações”.⁹³

2.1.2. Mercado de trabalho

Igualmente, tal como foi demonstrado acima, também o desemprego influencia a evasão fiscal.⁹⁴ Com efeito, considerando que, segundo o INE, Portugal vem, desde 2002, enfrentando um constante aumento da taxa de desemprego, havendo alcançado em 2009 um dos níveis mais elevados da OCDE – que voltou a crescer em 2010 para 11,1% – pode daí aferir-se um elevado incentivo a práticas evasivas.⁹⁵

Por outro lado, também a dimensão do fenómeno da imigração ilegal se repercute na evasão fiscal. As estimativas sobre o número de imigrantes efectivamente residentes em Portugal são diversas e as mais actualizadas apontam para cerca de meio milhão de imigrantes legalizados, correspondentes a não mais de 5% da população residente.⁹⁶ Tendo presente a inexistência de um indicador de onde se possa inferir o número de imigrantes ilegais, podem analisar-se os dados do controlo à imigração ilegal. Ora, verificou-se aí um aumento entre 2009 e 2010, em que “[o] número de casos detectados em situação ilegal em Portugal aumentou para 10.706 em 2010, quase o dobro dos 5.631 de 2009”, permitindo, com a prudência bastante, especular-se um crescimento análogo dos números de imigrantes ilegais.⁹⁷

Então, sendo que a mão-de-obra ilegal é, por definição, não registada, trata-se igualmente de uma situação de evasão fiscal que os números apresentados sugerem revelar uma dimensão peculiarmente significativa em território português.

⁹³ CRISE está a aumentar incumprimento fiscal de contribuintes exemplares. Lusa, 23 Abril 2009.

⁹⁴ Ver o ponto 1.3. do Capítulo II da Parte II.

⁹⁵ INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – Taxa de Desemprego foi de 11,1% no quarto trimestre de 2010. 16 Fevereiro 2011.

⁹⁶ PORTUGAL. Presidência da República – Diagnóstico - Os números possíveis da imigração em Portugal. 3 Fevereiro 2011.

⁹⁷ DETECTADOS quase o dobro dos trabalhadores ilegais em 2010. Lusa, 16 Fevereiro 2011.

2.2. Sistema Tributário

2.2.1. Carga Fiscal

Tal como se expôs anteriormente, o aumento da carga fiscal é dos mais importantes incentivos à evasão fiscal visto que aumenta proporcionalmente os benefícios da fuga.⁹⁸ Igualmente, observou-se que Portugal, pese embora se mantenha genericamente abaixo das médias europeias, foi o país da UE com o maior aumento do peso da tributação entre 1995 e 2008, chegando a ultrapassar a média da OCDE. Posto isto, apoiada neste facto, alguma doutrina critica a elevada carga fiscal que se faz sentir actualmente, referindo, inclusivamente que esta “deu origem a uma fuga estrutural à tributação”.⁹⁹ Ademais, porquanto para além da subida constante desde 2000 se perspectivam novos aumentos das taxas de imposto e das contribuições para a segurança social, o incentivo para operar na economia paralela e para adoptar comportamentos evasivos engrandece perigosamente. Com efeito, diversos especialistas que participaram no Fórum “Pensar a Fiscalidade” – uma plataforma de estudo sobre diferentes problemáticas fiscais, promovida pela PricewaterhouseCoopers e pelo Jornal de Negócios – consideraram inevitável a curto prazo um aumento da subdeclaração de rendimentos, produto, em parte, da “lei natural da fiscalidade”.¹⁰⁰

2.2.2. Concorrência Fiscal Internacional

Uma questão profundamente interligada com o peso da carga fiscal é, manifestamente, a Concorrência Fiscal Internacional que se resume na concorrência entre Estados no sentido de atrair IDE com recurso a políticas fiscais, mormente na adopção de taxas nominais mais favoráveis ou à concessão de benefícios fiscais. O IDE representa destacada importância para as economias nacionais uma vez que garante a entrada de capital e sinergias positivas que estimulam a actividade empresarial, criando

⁹⁸ Ver a curva de Laffer representada na Figura I.7.

⁹⁹ SÁ GOMES, Nuno de – Evasão fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, p. 40.

¹⁰⁰ MIRANDA, Elisabete; LANÇA, Filomena; GUERREIRO, Pedro Santos – Mais contribuições sociais vão agravar economia paralela. Jornal de Negócios, 24 Janeiro 2011.

novas empresas e introduzindo externalidades positivas importantes como qualificação de capital humano e inovações tecnológicas, e assim aumentando a produção nacional.

Ora, a política fiscal portuguesa é considerada pouco atractiva e, aliás, é tida como um dos maiores entraves ao investimento estrangeiro.¹⁰¹ Ademais, à largamente debatida falta de competitividade da economia portuguesa pode ser imputada uma outra consequência principal. Com efeito, o peso excessivo da carga fiscal não se limita a afastar apenas o IDE, essencial para o crescimento económico, como também deslocaliza os capitais nacionais que, por força dessa taxaçaõ mais agressiva e graças à existência de países com tributação inferior, são incentivados a procurar outros territórios para as suas operações, frequentemente de forma abusiva ou ilegal através do recurso a paraísos fiscais.

Então, e em suma, a Concorrência Fiscal Internacional e, especialmente, a falta de competitividade portuguesa a este nível, acaba igualmente por constituir um motivo da evasão fiscal em Portugal.

2.2.3. Legislação Fiscal

“A major problem with the Portuguese tax system is its high complexity, which hampers productivity and growth in a variety of ways”¹⁰²

De acordo com o que ficou patente no ponto I.6 desta segunda parte, o sistema tributário português é complexo, disperso e instável, originando ineficiências e graves

¹⁰¹ Tal como atesta DELOITTE – Observatório da Competitividade Fiscal 2010 - As aparências iludem, op. cit.: “A actual política fiscal não fomenta a competitividade da economia portuguesa”. Cfr. ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal, Setembro 2010. PRICEWATERHOUSECOOPERS; BANCO MUNDIAL – Paying Taxes 2011 – The global picture, 2011.

Um outro estudo conclui que os níveis médios de tributação sobre as sociedades são, em Portugal, “similares ou ligeiramente inferiores à média da UE-25” mas “significativamente acima dos verificados nos” dez mais recentes estados membros, principais competidores de Portugal no mercado periférico. Ver OLIVEIRA, Jorge Caetano de; SANTOS, João Pedro - Tributação das sociedades e competitividade fiscal na UE, 2005.

¹⁰² ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 71.

entraves à produtividade, ao empreendedorismo e à concorrência internacional. Frequentemente encarada como causa principal dessa complexidade está a proliferação de benefícios fiscais que “surtem frequentemente de uma utilização activista da tributação como ferramenta para políticas sectoriais”.¹⁰³ Trata-se, pois, de um sistema largamente apoiado num amplo recurso a benefícios fiscais que, como ficou demonstrado, causam uma grande erosão das bases tributárias e conduzem a consideráveis desigualdades bem como a uma maior complexidade e oneração dos processos de cumprimento fiscal que, por sua vez, vêm permitir e incentivar comportamentos de *rent-seeking* e de fuga à tributação.¹⁰⁴

Então, a ausência de um corpo legal estável, a complexidade e dispersão da legislação, a maior oneração dos procedimentos e a escolha de métodos de cobrança questionáveis funcionam como grande incentivo à prática de comportamentos evasivos ou, no mínimo, agressivos.¹⁰⁵

2.2.4. Custos de cumprimento

Os encargos que decorrem da supramencionada maior oneração do processo de cumprimento tributário – resultante em grande parte da complexidade e instabilidade do sistema tributário – designam-se de custos de contexto. Estas despesas que não

¹⁰³ Op. cit., p. 74. Tradução livre do autor.

¹⁰⁴ A expressão *rent-seeking* representa o conjunto de operações ou comportamentos adoptados pelos empresários tendo em vista a obtenção de privilégios no mercado. Este fenómeno opera-se através do exercício de pressões diversas, seja por meio de *lobbying*, propaganda, ou mesmo incentivos económicos aos *decision-makers*. O professor Saldanha Sanches responsabiliza o fenómeno de *rent-seeking* pelas recorrentes derrapagens orçamentais das obras públicas. Ver SALDANHA SANCHES – O (mau) capitalismo português. Expresso, 19 Setembro 2009.

¹⁰⁵ Como sucede, por exemplo, com o caso das alterações recentes na regulação do trabalho independente segundo as quais, por um lado, os trabalhadores por conta própria deixam de poder escolher o escalão em que descontam, passando a pagar contribuições, a uma taxa final superior, sobre o seu rendimento real, e, por outro, empresa contratante tem de suportar uma contribuição de 5% caso represente mais de 80% da facturação desse trabalhador. De acordo com João Amaral Tomaz, ex-secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, “deste cocktail de alterações, resulta uma conjugação de interesses (da empresa e do trabalhador) para que algumas prestações de serviços passem a deixar de ser declaradas” que nem obriga, necessariamente, a comportamento fraudulento, podendo esquivar-se esta medida através de mecanismos perfeitamente legais, à disposição dos contribuintes. MIRANDA, Elisabete; LANÇA, Filomena; GUERREIRO, Pedro Santos – Mais contribuições sociais vão agravar economia paralela. Jornal de Negócios, 24 Janeiro 2011.

impostos *per se*, afectadas não à produção de bens ou serviços mas ao cumprimento das obrigações tributárias são portanto custos acessórios ao pagamento de imposto, próprios do planeamento fiscal, e que englobam, entre outros, o tempo despendido com a “burocracia fiscal”, os honorários de consultoria, ou as despesas com material e bibliografia necessários. Dividem-se em custos de funcionamento do sistema fiscal (*tax operating costs*), custos administrativos do sector público (*administrative costs*) e custos de cumprimento do sector privado (*compliance costs*). Distinguem-se igualmente entre custos de tempo, custos psicológicos e custos monetários directos.

Ora, não obstante melhorias recentes, os custos de contexto são ainda substanciais em Portugal, sobretudo para as PME's, confirmando-se a regressividade dos custos igualmente no que concerne o cumprimento de obrigações tributárias. Com efeito, segundo um estudo de 2011 do Banco Mundial e da PriceWaterhouseCoopers, Portugal é o 73º país mundial onde é mais fácil pagar impostos, estando no 15º lugar em termos de número de pagamentos requeridos anualmente – apenas 8 –, mas em 126º relativamente ao tempo necessário para se efectuar os pagamentos – um total de 298 horas –, e é 106º quanto à taxa global da tributação com apenas 43,3%.¹⁰⁶

Paralelamente, um estudo de Cidália Lopes revela que os custos de cumprimento: representam 5,27% do volume de negócios de sociedades com facturação inferior a 2 milhões de euros (micro empresas); baixando para 0,89% do volume de negócios das empresas com facturação entre 2 milhões e 10 milhões de euros (pequenas empresas); 0,35% do volume de negócios das empresas com facturação entre 10 e 50 milhões de euros (médias empresas); mas apenas 0,05% do volume de negócios das empresas portuguesas com facturação superior a 50 milhões de euros (grandes empresas).¹⁰⁷

Estes custos de contexto elevam o peso da tributação para além do imposto efectivamente pago ao Estado e, dessa forma, acabam por representar uma espécie de

¹⁰⁶ PRICEWATERHOUSECOOPERS; BANCO MUNDIAL – Tax management in companies – The global picture, 2011, p. 89 e ss.

Sobre a questão do peso dos custos de cumprimento ver Anexo F.

¹⁰⁷ Ver LOPES, Cidália – Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento, 2008.

incentivo não contabilizado à evasão fiscal, levando à erosão das bases tributárias e, subsequentemente, impondo taxas explícitas mais elevadas sobre os contribuintes cumpridores.¹⁰⁸

2.3. Administração Pública

2.3.1. Órgãos de soberania

Em Portugal, um fenómeno que revela particular actualidade é a propagação de um sentimento genérico de descrédito da classe política que se reflecte, por exemplo, nas elevadas taxas de abstenção que se verificam repetidamente nos processos eleitorais.¹⁰⁹ A consciencialização geral perante a má gestão das contas públicas e a impregnação de uma ideia de falta de contrapartida perante o pagamento de tributos, leva à assunção de uma postura de desconfiança perante os órgãos de soberania que, em certa medida, incentiva largamente – e até talvez valide, de certo modo – o comportamento de *free-riding* bem como outras condutas evasivas.¹¹⁰

¹⁰⁸ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 71.

¹⁰⁹ Por exemplo, numa sondagem do Eurobarómetro efectuada no final de 2009, os resultados para Portugal demonstram que os inquiridos consideraram que é na classe política que mais frequentemente se verificam casos de abuso de poder e de corrupção, tendo-se registado que 64% dos inquiridos responderam que estes comportamentos são generalizados a nível de políticos nacionais. UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Eurobarómetro – Attitudes of Europeans towards Corruption. Novembro 2009, p.28.

Por outro lado, uma outra concepção relativamente aos políticos portugueses que parece persistir diz respeito à sua falta de qualificação para o exercício das funções que aqueles assumem. Jorge Sampaio, num discurso apresentado este ano na cerimónia de comemoração do 25 de Abril, afirmou “que temos partidos políticos fechados, com poucas ideias e pouco debate, que há, muito mais do que seria desejável, políticos que não estão à altura das responsabilidades” pelo que “[p]recisamos de dar à política a sua função e a sua nobreza, libertando-a das subordinações espúrias e ilegítimas em que se deixou cair. Precisamos de políticos com voz própria, pensamento novo e autoridade moral.” PORTUGAL. Presidência da República – Discurso do ex-Presidente da República, Dr. Jorge Sampaio, na Cerimónia Comemorativa do 37º Aniversário do 25 de Abril. 25 Abril 2011.

¹¹⁰ O conceito de *free-riding* representa tão-somente o acto de consumir um bem sem pagar, total ou parcialmente, os custos pela sua produção. Normalmente explica-se este conceito com recurso à sua origem: a utilização de transportes públicos pelo utente (*rider*) sem que este último proceda ao pagamento do serviço. Neste caso, relaciona-se genericamente com a utilização de bens públicos sem que se pague a contribuição devida, seja taxa ou imposto.

2.3.2. Corrupção

Na mesma linha de pensamento encontra-se a relativamente elevada percepção de corrupção no sector público, que acaba por, desde logo, *legitimar* comportamentos de incumprimento perante o Estado e a sociedade. Portugal ocupa uma desonrosa 19ª posição dentro do espaço da Europa Ocidental – 32º Mundial – do *Índice de Percepções da Corrupção* de 2010, publicado anualmente pela ONG Transparência Internacional.¹¹¹ Efectivamente, e à semelhança do que sucede com o crescimento de um sentimento de suspeita face ao trabalho desenvolvido por governantes, também a desconfiança face a funcionários públicos e a representantes da autoridade, acaba por, em certa medida, desculpabilizar o incumprimento e a fuga à tributação.

2.4. Administração Tributária

2.4.1. Ineficácia e ineficiências

Tal como se havia referido na primeira parte deste trabalho, a existência (e persistência) de debilidades a nível técnico e administrativo nas diferentes jurisdições tributárias pode facilitar a fuga à tributação. Com efeito, reconhecendo-se uma disposição frequentemente ineficaz e ineficiente da Administração Tributária portuguesa, depreende-se uma geral maior potenciação do fenómeno da evasão fiscal.

Burocracia e complexidade administrativa

A administração tributária portuguesa caracteriza-se por elevados graus de complexidade e burocracia que surgem, em grande parte, devido à já referida complexidade de todo o sistema fiscal mas também como resultado de uma generalizada má gestão de recursos. A OCDE critica particularmente os processos de licenciamento, sobretudo a nível local.¹¹² No *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, destacam-se as dificuldades (ou impossibilidades) existentes para se proceder a

¹¹¹ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL – Corruption Perceptions Index 2010. 2010, p. 7.

¹¹² ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 14.

determinadas liquidações, “verificando-se até o absurdo de ocorrerem numerosos casos que têm que ser objecto de tratamento manual. Para além de considerações de natureza económica, tal põe em causa objectivos primordiais do processo de simplificação administrativa em curso”.¹¹³

Assim, estas contrariedades resultam em perda de receita, aumento de custos de contexto e, muito particularmente, na criação de “buracos” procedimentais que funcionam como subterfúgio de comportamentos evasivos.

Actos inúteis

Por outro lado, no supra-mencionado *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, pode, inclusivamente, encontrar-se um conjunto de exemplos de prática de actos inúteis e de situações iníquas.¹¹⁴ Destes actos desnecessários, frequentemente reflexo de falta de flexibilidade e eficiência da Administração Fiscal, surgem preocupantes casos de desperdício de tempo e recursos que poderiam mais eficazmente ser dirigidos ao combate à Evasão fiscal. Aliás, verifica-se “muito trabalho administrativo sem contrapartida na receita” que “cria situações de litigância inúteis e incompreensíveis para contribuintes”.¹¹⁵ Assim, para além do desperdício de recursos potencia-se o mau relacionamento entre a Administração Fiscal e os contribuintes, bem como um crescente descrédito da primeira perante os segundos.

¹¹³ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 203.

¹¹⁴ “Foram indicados alguns casos de aparente arbitrariedade, decorrentes, designadamente, da exigência de impostos já pagos, por falta ou erro de averbamento dos pagamentos; do envio de notificações a solicitar pagamentos, quando a dívida se encontra suspensa; de ameaças de penhoras e multas, em situações em que não há, efectivamente, incumprimento da lei; de pedido de colaboração, com a ameaça de coimas, em situações em que o destinatário do pedido não está legalmente obrigado a prestá-la; de penhoras, nomeadamente de contas bancárias, em que o executado toma conhecimento pela instituição bancária; de bens ou direitos em valor manifestamente desnecessário ou excessivo em relação à dívida em execução e de decisões dos tribunais favoráveis aos contribuintes que demoram demasiado tempo a ser cumpridas.” Ibidem, p. 608.

¹¹⁵ Ibidem, p. 630 e ss.

Custos administrativos

Uma questão interligada com a situação dos custos de cumprimento é o caso dos custos administrativos. Considerando que, nas palavras de Cidália Lopes, “quanto mais complexa for a legislação, mais caro é cumprir as obrigações fiscais”, pode especular-se que, em função da anteriormente descrita realidade do sistema fiscal português, estes custos sejam bastante elevados também do lado da Administração Tributária.¹¹⁶ De facto, Portugal, não obstante uma recente tendência de melhoria no rácio entre custos administrativos e receita arrecadada – havendo passado de 1,61% para 1,41% entre 2001 e 2007 – encontrava-se ainda bastante longe da média da Zona Euro (1,10%).¹¹⁷ Esta realidade provoca naturalmente uma maior despesa que vai implicar arrecadação de receitas por outros meios, frequentemente através de aumento da carga fiscal, com os preocupantes resultados descritos acima.

Estas ineficiências e, em geral, a má gestão de recursos da Administração Tributária levam ao aumento dos custos administrativos os quais, por sua vez, porquanto implicam quer uma maior complexidade nos processos de cumprimento e cobrança quer perdas na arrecadação de receita fiscal, irão motivar maior morosidade dos processos de cobrança e aumentos da carga fiscal, redundando portanto num maior incentivo à subdeclaração e não-declaração.¹¹⁸

2.4.2. Recursos Humanos e Equipamentos

Um outro ponto onde as críticas se demonstram unânimes é na insuficiência dos níveis de investimento na Administração tributária, uma vez que, neste aspecto, Portugal se encontra consideravelmente abaixo das realidades de outros países da UE, revelando assim, tal como se havia adiantado na primeira parte deste trabalho, uma baixa prioritarização do combate à evasão fiscal por parte do Estado português.

¹¹⁶ SANTOS, Ana Sofia – Quanto custa pagar impostos. Expresso, 22 Fevereiro 2008.

¹¹⁷ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). 28 Janeiro 2009, p. 88. Ver Anexo G.

¹¹⁸ Veja-se o ponto 2.2.4. deste capítulo.

Desde logo, observa-se uma carência premente de funcionários na Administração Tributária. De tal modo que João Amaral Tomaz, ex-secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, defenda que “estamos a aproximar-nos perigosamente” do limite mínimo tolerável de funcionários do fisco.¹¹⁹ Com efeito, pode comprovar-se no estudo *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series* que Portugal se encontra bastante distante dos exemplos de melhores práticas internacionais neste aspecto.¹²⁰ O rácio entre o número de cidadãos e o total de funcionários da administração tributária está abaixo da média – em Portugal há um funcionário tributário por cada 923 habitantes –, enquanto, por sua vez, a percentagem de inspectores fiscais no total dos efectivos da administração tributária (17,3%) é a mais baixa da UE.¹²¹

Verifica-se, ainda, com assaz frequência que os funcionários dos serviços de finanças desconhecem os procedimentos requeridos ou as aplicações informáticas adequadas, indiciando carência de formação tanto em matérias de cariz jurídico-fiscal como em informática. Igualmente preocupante é a insuficiência de técnicos razoavelmente especializados para resolver os casos mais complexos que, na falta de outras soluções, acabam por cair em serviços deficientemente qualificados. Por outro lado, verifica-se igualmente a necessidade de continuar a investir em infra-estrutura informática, equipando adequadamente a Administração Tributária, de forma a garantir

¹¹⁹ INVESTIR no Fisco é mais eficaz do que aumentar impostos. Sábado, 18 Abril 2011. Mais ainda, verifica-se, ao invés do desejado, uma tendência recente de diminuição de efectivos que vem agravar, ainda mais as carências que se fazem sentir a esse nível. Cfr. nesse sentido DGCI ADMITE problemas apontados pela ‘troika’. Diário Económico, 17 Maio 2011.

¹²⁰ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). 28 Janeiro 2009.

¹²¹ Na verdade, em 2007, embora países como Itália ou Áustria tivessem rácios de funcionários por habitante mais baixos que o português, a percentagem de inspectores nos quadros da Administração Tributária era muito superior nesses países – 69,9% e 69,6%, respectivamente. ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). 28 Janeiro 2009, p. 92 e ss.

Já em 2008 a situação agravou-se, tendo baixado o número total de funcionários e, inclusivamente, a percentagem de inspectores no total de efectivos também sofreu uma considerável redução para 16,48%. “[O] número de funcionários da DGCI afectos à actividade inspectiva parece claramente insuficiente, quer face ao número de habitantes e contribuintes, quer ao seu peso relativo no quadro global da Administração Tributária. Em 31.12.2008 o número de funcionários ascendia a 11 153 e só 1 838 estavam afectos a funções inspectivas.” PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 174.

maior celeridade aos processos administrativos e, de igual forma, como meio de combate à evasão fiscal.¹²²

Em suma, como consequências principais da falta de investimento, podem identificar-se fundamentalmente: a incapacidade de combater mecanismos fraudulentos de elevada complexidade; incapacidade de responder às necessidades administrativas por falta de pessoal; maior morosidade dos processos; e um número insatisfatório de acções de inspecção.

2.4.3. Inspecção e detecção

Em Portugal, o número absoluto de acções de controlo realizadas pela Direcção de Serviços de Inspecção Tributária da DGCI é consideravelmente inferior aos da generalidade dos membros da OCDE – por exemplo, a Bélgica com um número de habitantes semelhante ao de Portugal, tem um total de acções de controlo quase 30 vezes superior.¹²³ Em 2008 foram realizadas pela DGCI 137 887 acções de inspecção, mais 7,9% face a 2007, ano em que o número havia decrescido (como se pode observar no Anexo H).¹²⁴

Particularmente assinalável de entre os dados recolhidos no *Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais* de 2008 é o facto de o IRC representar cerca de 85% do total de correcções à matéria colectável, aproximadamente € 3 440 M, sugerindo porventura uma maior propensão a comportamentos de planeamento “agressivo” por parte de pessoas colectivas.

¹²² Nesse sentido, *inter alia*, António Martins, professor da UC e co-coordenador-geral do *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, defende que "seria um erro cortar no investimento". Ver INVESTIR no Fisco é mais eficaz do que aumentar impostos. Sábado, 18 Abril 2011.

¹²³ No entanto, a comparação do estudo *Tax Administration in OECD* apenas revela números absolutos. À falta de números relativos pode sublinhar-se que entre 2005 e 2008 Portugal passou de 118,067 acções de controlo para 137,887. Entre os países europeus com população superior à portuguesa, apenas Grécia, França e República Checa apresentam números absolutos inferiores aos da Administração Tributária Portuguesa. Ver ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series* (2008). 28 Janeiro 2009, p. 111.

¹²⁴ PORTUGAL, Ministério das Finanças e da Administração Pública – *Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008*. Maio 2009, p. 28.

O número consideravelmente baixo de acções de controlo realizadas em Portugal aliado à assídua correcção à matéria colectável em sede de IRC, deixam conjecturar que um controlo mais exaustivo levaria a melhores resultados no combate ao planeamento fiscal abusivo/evasivo e a subsequente maior arrecadação de receita.

2.4.4. Relacionamento com os Contribuintes

Em Portugal, a realidade fiscal moderna apodada de burocrática, complexa e lenta, com falta de formação de funcionários e meios inadequados conduz genericamente a um mau relacionamento entre a Administração Tributária e os Contribuintes. Dessa má relação criam-se atitudes de suspeita e não-cooperação que, fruto desse ambiente de crispação e conflito, compelem inclusivamente a maior litigiosidade.

A magnitude dessa contenda e da má imagem da Administração Tributária pode ser corroborada pela forma como são percepcionadas pelas empresas que consideram a adopção de “políticas eficazes na melhoria da forma como contribuintes e a Administração Fiscal se percepcionam e relacionam” como a segunda medida mais importante para combater a fraude e a evasão fiscais.¹²⁵ Com efeito, a falta de sinergias positivas entre sujeitos passivos e o Fisco é uma das causas centrais da evasão fiscal em Portugal, visto que conduz a uma evidente maior propensão para o incumprimento por parte dos contribuintes.

2.5. Procedimento e Processo Tributários

Como foi referido na primeira parte, um dos factores que mais intensamente influencia os níveis de evasão fiscal é, indubitavelmente, o funcionamento da Justiça tributária – e dos tribunais em geral – levando, no caso de mau funcionamento judicial, a uma grande permissividade relativamente a comportamentos evasivos.

¹²⁵ DELOITTE – Observatório da Competitividade Fiscal 2010 – As aparências iludem. 2010, p. 34.

Ora, na estrutura portuguesa de procedimento e processo tributários proliferam, à imagem do que sucede no restante sistema fiscal, situações de inquietante ambiguidade e nebulosa complexidade que resultam em ineficiências várias que, por seu turno, conduzem a uma situação de maior permissividade face à evasão fiscal. Esta falta de simplificação e racionalização do sistema fiscal acarreta, naturalmente, elevados custos quer para a Administração Tributária quer para os operadores económicos, na medida em que, por exemplo, ao dificultar a interpretação legal aumenta a duração dos processos e promove maiores dispêndios com honorários.¹²⁶

2.5.1. Complexidade, Desarmonias e Ineficiências

Verifica-se que o “modelo procedimental e processual confuso e complexo, com excesso de garantias impugnatórias contra o acto tributário (impugnação judicial, impugnação do indeferimento tácito, impugnação do indeferimento expresse, impugnação da decisão do recurso hierárquico e pedido de revisão oficiosa da liquidação)” marcado “pela profusão de meios processuais, descoordenados entre si e com prazos de interposição diversos e incoerentes” dificulta profundamente a actuação da administração fiscal e, igualmente, dos contribuintes.¹²⁷ Maria José Morgado afirma a este propósito que “vivemos hoje num sistema hipergarantístico que é perfeitamente paralisador no combate aos crimes económicos”.¹²⁸ Evidentemente, daqui resultam diversas consequências nefastas que se reflectem, fundamentalmente, na maior morosidade processual e no aumento dos custos.

¹²⁶ Ver neste sentido PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, pp. 639 e ss.

¹²⁷ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 670.

¹²⁸ MORGADO, Maria José – Grande Entrevista. Tribuna, Maio 2011, p. 28.

Desarmonias

A falta de uniformização da lei fiscal, com frequentes desarmonias que se dividem em “diferenças terminológicas” entre a LGT e o CPPT – bem como entre a legislação fiscal e o CPTA – e em divergências legais, com dispositivos desiguais ou mesmo contrários, conduzem a obstruentes dúvidas interpretativas.¹²⁹

Um caso paradigmático de falta de harmonização de procedimentos a nível administrativo é o do modelo de contagem de prazos que difere significativamente do CPPT – que segue a regra geral do CC – para o procedimento administrativo.¹³⁰

Ineficiências

São abundantes os exemplos de disposições que aumentam os níveis de ineficiência da Administração Tributária e que se reflectem substancialmente no processo e procedimento tributários. Um exemplo alvo de avultada crítica é a alteração ao artigo 70.º, n.º1 do CPPT que veio aumentar o prazo para apresentação de reclamação graciosa de 90 para 120 dias.¹³¹ Esta alteração é largamente criticada porque ao contribuinte ainda é oferecida a possibilidade de utilização de outros mecanismos de impugnação de decisões administrativas, não se justificando por isso mesmo mais um prolongamento dos prazos.

Por outro lado é igualmente criticada essa mesma multiplicidade e sobreposição de meios de reacção contra o mesmo acto tributário que estende desmesuradamente o

¹²⁹ Ver PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 600.

¹³⁰ O artigo 20.º, n.º 1, do CPPT – assim como o art. 57.º, n.º 3, da LGT – determina que, no procedimento tributário, os prazos são contínuos, sendo a sua contagem feita nos termos do Código Civil. Por seu lado, o artigo 72.º do CPA estabelece que, no procedimento administrativo, os prazos inferiores a seis meses se suspendem aos sábados, domingos e feriados.

¹³¹ Levada a cabo pelo art.º 58.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

decurso do processo sem que se alcance uma decisão final, assim promovendo forte incerteza e insegurança jurídicas.¹³²

De igual modo, António Martins, professor da Universidade de Coimbra e co-coordenador-geral do *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, salienta que “[é] preciso dar atenção à fundamentação dos processos judiciais”, de forma a contrariar a recorrência de situações em que a Administração Tributária sai derrotada devido a fundamentação insuficiente ou indevida, na qual acabam por escudar-se os evasores.¹³³

2.5.2. Morosidade

“Administrative review mechanisms to tackle tax disputes have traditionally been slow and ineffective, thus contributing to higher court litigation”¹³⁴

Embora se tenha verificado um progresso notável no tempo médio de conclusão de processos de reclamação graciosa – que baixou de mais de 10 meses em 2004 para menos de 2 meses em 2009 – e de contra-ordenação – que entre 2002 e 2009 baixou de 16 para 3 meses – existem ainda vários outros pontos do procedimento e processo tributários que sofrem de particular morosidade.¹³⁵ Porém, não obstante a persistência de alguns resultados negativos, a realidade é que os números globais revelam melhorias

¹³² Nomeadamente, a possibilidade de se interpor reclamação graciosa (no prazo de cento e vinte dias), seguida de recurso hierárquico (no prazo de trinta dias), seguido de impugnação judicial (no prazo de noventa dias), e, eventualmente, a formulação de um pedido de revisão oficiosa, seguido do recurso à via contenciosa.

¹³³ INVESTIR no Fisco é mais eficaz do que aumentar impostos. Sábado, 18 Abril 2011.

¹³⁴ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010 p. 73.

¹³⁵ Ver, por exemplo, PORTUGAL. Direcção-Geral de Impostos – Relatório de Actividades 2009, p. 45. E em PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008. Maio 2009, p. 61 e ss. A lentidão dos processos de recurso hierárquico vem por sua vez criticada em ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 73

apreciáveis nos tempos de conclusão de processos.¹³⁶ Nesse mesmo sentido progressivo pode comprovar-se, no Anexo I, que 2008 foi o primeiro de uma longa série de anos onde o número de instaurações bateu o número de extinções nos processos de contra-ordenação. Diversamente, pode confirmar-se no mesmo Anexo I que os inquéritos criminais fiscais instaurados voltaram a estar abaixo daqueles terminados.

Muito particularmente argumenta-se que a persistente lentidão da Justiça Tributária – e, para todos os efeitos, da Justiça em geral – provoca grandes entraves à actividade empresarial e ao investimento, impulsionando por isso comportamentos evasivos.¹³⁷ Estas conclusões estão em sintonia com as opiniões de empresários portugueses extremamente insatisfeitos com o sistema judicial.¹³⁸ Ademais, a evidente falta de juízes nos tribunais tributários de primeira instância parece ser um incontornável factor de atraso na justiça tributária.¹³⁹

Essa morosidade, para além da óbvia insegurança e incerteza jurídicas que acarreta, despoleta igualmente outros inconvenientes, quer em matéria de prova ou de análise da sucessiva legislação, quer no que respeita aos montantes de juros indemnizatórios ou aos riscos de prescrição. Na verdade, a prescrição de dívidas tributárias é uma situação que, embora seja, em certa medida, inevitável e intrínseca a todos os sistemas fiscais, revela uma dimensão e recorrência tremendamente preocupantes e com resultados ruinosos. De facto, em 2009, mesmo assinalando uma

¹³⁶ De acordo com o *Relatório do Combate à fraude e Evasão Fiscais* op. cit.: “[n]o total, foram instaurados quase 2,1 milhões de processos (1 210 251 processos de contra-ordenação e 886 552 processos de redução de coima) o que revela a eficiência da administração fiscal na detecção de infracções. Por outro lado, (...) foi possível extinguir quase 2,5 milhões de processos. Este desempenho foi possível porque a Justiça Tributária procedeu à informatização de todo o procedimento com a implementação do referido SCO. Em 2008 ocorreu uma diminuição no saldo de processos de contra-ordenação e de redução de coimas.”

¹³⁷ A OCDE afirma que: “a persistente morosidade dos tribunais fiscais – e da Justiça em geral – se mantém como um principal obstáculo para empresas e investidores”. Tradução livre do autor de ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 73.

¹³⁸ O funcionamento da justiça é tido como maior custo de contexto e, simultaneamente, como maior obstáculo ao investimento, levando os tribunais (tributários e outros) a níveis de extrema insatisfação por parte dos empresários. DELOITTE – Observatório da Competitividade Fiscal 2010 – As aparências iludem. 2010, p. 8 e ss.

¹³⁹ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 673.

descida face ao ano transacto, a Conta Geral do Estado reportou cerca de 573 milhões de euros em dívida prescrita nos processos de execução fiscal, dos quais 133,2 milhões correspondiam a 434 processos de IRC.¹⁴⁰

2.5.3. Percepção de Impunidade e Criminalização Desmesurada

Como se pode observar no Anexo J, as condenações fiscais existem e, não obstante uma queda em 2008, na globalidade têm vindo a aumentar – muito embora os números totais possam ser ainda um pouco tímidos. Mais ainda, desmistifica-se a lenda que narrava João Cebola como o único empresário a cumprir pena de prisão efectiva por crime fiscal.

Posto isto, não sendo verdade que não existem em Portugal condenações por infracções tributárias parece, no entanto, indiscutível que estas sanções aparentam não ter notável impacto junto da sociedade. De facto, pode observar-se que embora as penas por crimes fiscais possam cumprir com relativo sucesso a sua função retributiva e, porventura, a função preventiva individual, parecem falhar quanto aos objectivos dissuasores próprios da função preventiva geral. Com efeito, a falta de publicidade das penas facilita o perpetuar de um sentimento geral de não detecção e impunidade, que incentiva e legitima o incumprimento.¹⁴¹

Criminalização Desmesurada

Um problema diverso que se prende igualmente com as infracções tributárias é a subsistência de uma criminalização excessiva, especialmente no que concerne ilícitos tributários de valor consideravelmente diminuto nos casos de crimes fiscais mais comuns, como são a fraude e o abuso de confiança fiscais – que em 2008 representaram

¹⁴⁰ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção Geral do Orçamento – Conta Geral do Estado para 2009. 2010, p. 68.

¹⁴¹ Neste sentido, Celeste Cardona refere que “a infracção fiscal conduz normalmente à destruição da confiança, que é um valor essencial do ordenamento jurídico, bem como à propagação de uma desconfiança geral no sistema”. CARDONA, Maria Celeste – Breves reflexões em torno da criminalização da infracção fiscal. 1984, p. 602.

cerca de 99% dos processos-crime instaurados.¹⁴² Este fenómeno resulta numa “situação de bloqueamento” que consome “os recursos do Ministério Público e dos Tribunais com processos de montantes pouco significativos (...) sendo frequente que no fim o processo acabe por sair mais caro do que as quantias cobradas” acabando por desta forma contribuir grandemente para o engrandecer da lentidão dos processos judiciais.¹⁴³ Então, “entupindo-se” os tribunais com ilícitos menores que poderiam ser tratados como contra-ordenações, presta-se uma inestimável ajuda aos evasores que se escudam eficazmente em prazos de prescrição e caducidade.

2.6. Características socioculturais

Como último aspecto particularmente potenciador da Evasão fiscal em Portugal encontram-se as características socioculturais próprias de um país do Sul da Europa com realidades comportamentais extremamente distintas daquelas típicas de países nórdicos.

Efectivamente, a cultura sulista de falta de participação cívica e de má gestão do erário público valeu a Portugal, Itália, Grécia e Espanha o acrónimo de PIGS, ilustrativo da forma como estes países são observados pelos seus parceiros europeus. É, pois, nesse contexto sulista que se enquadram os índices de percepção de corrupção, as estimativas da dimensão da economia não-registada, analogamente preocupantes.¹⁴⁴

Na verdade, em Portugal, observa-se um “declínio da virtude cívica e da lealdade perante as instituições públicas, combinada com uma minguate moral

¹⁴² Sustenta-se que é a existência de limiares reduzidos para os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança – que são, respectivamente, de € 15 000 e € 7 500 de acordo com os artigos 103º e 105º do RGIT – que explica o maior número de processos instaurados em Portugal comparativamente com outros país como Espanha ou França. Assim, é essa mais ampla categorização do ilícito como crime que conduz a uma sobrecarga maior no caso dos Tribunais portugueses e que provoca graves aumentos na duração dos processos. Cfr. PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 177 e PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008. Maio 2009, p. 62.

¹⁴³ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 178.

¹⁴⁴ Cfr. Anexos K sobre o índice de percepção de corrupção e L sobre a dimensão da ENR.

tributária”.¹⁴⁵ Então, a atitude de resistência à tributação deve-se também, em grande parte, ao descrédito da classe política e à noção da má orientação da despesa pública que se vem revelando incapaz de combater as crescentes desigualdades sociais – Portugal está entre os países da UE com maior desigualdade na distribuição de rendimento.¹⁴⁶ Para tal contribuem igualmente a ausência de equidade nos impostos, mormente na sua vertente horizontal, com rendimentos iguais a serem tributados distintamente, e também a falta de neutralidade de um sistema cuja orientação é notoriamente sensível à pressão de lobbies, salientando-se a existência de um autêntico mercado de benefícios fiscais, gerador de grandes disparidades entre taxas legais e taxas efectivas.

Acresce ainda que “[q]uem confronta a actual ambiência social acaba reconhecendo que os infractores colhem benefícios, que há impunidades e ilicitudes sob o lema de que «toda a gente faz o mesmo»”, em virtude da percepção dos baixos níveis de controlo e punição por parte da Administração Fiscal.¹⁴⁷ Assim, nestas acções de aparente impunidade e sem vítima determinada, não espanta que seja dado um “tratamento social indulgente” aos incumpridores que se vêem assim, legitimados por sentimentos de injustiça e impunidade perpetuados por um ciclo vicioso no sistema de tributação.¹⁴⁸

2.7. Reflexões

Avalia-se assim que o fenómeno da Evasão fiscal se prefigura com uma magnitude especialmente significativa relativamente a outros países parceiros por força, em grande parte, da existência (ou mesmo persistência) de um conjunto de factores que propiciam um menor cumprimento tributário por parte dos agentes económicos.

¹⁴⁵ Tradução livre do autor de SCHNEIDER, Friedrich; ENSTE, Dominik – Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. Março 2000, p. 82.

¹⁴⁶ Na verdade, em 2008, segundo dados do Eurostat, apenas a Letónia (0,37) e a Lituânia (0,36) apresentavam um coeficiente de Gini superior ao português (0,35) que partilhava assim essa desonrosa terceira posição com Roménia. Ver COEFICIENTE de Gini: Portugal entre os países da UE mais desiguais na distribuição do rendimento. Observatório das Desigualdades, 2009.

¹⁴⁷ FERREIRA, Rogério Fernandes – A ética (na gestão). Março 2007, p. 7.

¹⁴⁸ CARDONA, Maria Celeste – Breves reflexões em torno da criminalização da infracção fiscal. 1984, p. 601.

Analizou-se então que, em Portugal, se verifica que para além de reflectir dificuldades análogas às de outros países – seja em termos de conjuntura económica e do mercado de trabalho, ou igualmente no que diz respeito aos níveis de carga fiscal e esforço fiscal impostos aos contribuintes – comporta também especificidades próprias que ou motivam e facilitam a evasão ou, inclusivamente, dificultam o cumprimento.

Na verdade, às já referidas dificuldades conjunturais acumulam-se características que conduzem a uma genérica ineficiência de um sistema fiscal complexo e inadequado do qual resultam elevados custos de cumprimento – tanto a nível da Administração Tributária como dos sujeitos passivos – e que motiva uma preocupante morosidade processual, potenciada ainda pela criminalização desmesurada do ilícito tributário. Simultaneamente, a falta de investimento na Administração Tributária origina fortes carências no respeitante a recursos humanos e tecnológicos, com reflexo particularmente pernicioso a nível da Inspeção Tributária. Mais ainda, tanto dos aspectos característicos de um país do Sul da Europa, como dos elevados níveis de corrupção e de descrédito da classe dirigente associados a uma elevada percepção de impunidade daqueles que não cumprem as suas obrigações, resulta uma perigosa *legitimação* social do incumprimento fiscal.

Então, observados os principais factores singulares que permitem, facilitam e potenciam a Evasão fiscal em Portugal, é importante estudar a tributação directa das empresas e, especialmente, a forma como estes factores se reflectem nos momentos de cobrança – sempre com a já referida focalização no IRC.

III – A Tributação directa das empresas

Não olvidando as óbvias consequências e a própria dimensão do fenómeno de evasão fiscal em sede de IVA, neste estudo o foco recai sobre a tributação sobre o Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (IRC). Efectivamente, tal como foi observado globalmente na primeira parte deste trabalho, os esquemas de fraude e evasão abundam em sede de IVA e assumem uma dimensão preocupante, com particular expressão no espaço comunitário europeu. Na verdade, não obstante essa evidente relevância do IVA – tenha-se presente a realidade das facturas falsas que apresenta problemas sérios a nível de evasão, que têm vindo a ser combatidos, tendo sido eliminados esquemas importantes através da concentração da tributação no estágio final de venda, como foi feito nas sucatas e no sector da construção, será afastado, neste trabalho, o estudo das fragilidades do sistema de tributação de IVA.

Assim, o foco deste trabalho é, como resulta evidente do próximo capítulo, dedicado à análise da importância e dos aspectos característicos da fiscalidade em sede de IRC, tendo em vista a determinação de pontos fortes e fracos do sistema de tributação dos rendimentos das pessoas colectivas. Então, começar-se-á por demonstrar que, em termos relativos, o IRC assume particular relevância em Portugal e, por isso mesmo, o seu estudo não pode ser descurado.

1. A importância do IRC

Num país onde o IRC tem um peso consideravelmente inferior a outros impostos, mas que, no entanto, representou, segundo o Eurostat, 3,7% do PIB em 2008 – o quinto valor relativo mais elevado na UE como se pode comprovar no Anexo M –, encontrando-se dessa forma acima das médias da OCDE e da UE, a análise da importância da receita assegurada através da cobrança do IRC (10,3% da receita total) não pode de forma alguma ser descurada.

Nas tabelas abaixo pode observar-se a evolução do peso do IRC no Produto Interno Bruto. Não obstante uma pequena discrepância entre os dados do Eurostat e os da OCDE, constata-se esse maior peso relativo do IRC em Portugal.

Tabela II. 5 – Receita de IRC em % do PIB ¹⁴⁹

	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Portugal	2.1	2.3	3.7	2.7	2.9	3.6	3.6
OCDE	2.6	2.7	3.5	3.6	3.8	3.8	3.5

Tabela II. 6 – Receita de IRC em % do PIB ¹⁵⁰

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Portugal	3.9	3.4	3.4	2.9	3.0	2.8	3.0	3.7	3.7
Zona Euro	3.6	3.5	2.4	3.1	3.1	3.3	3.5	3.8	3.5
UE – 25	3.2	3.0	3.0	2.8	2.9	3.1	3.3	3.6	3.4
UE – 27	3.1	3.0	3.0	2.9	2.9	3.1	3.3	3.5	3.3

Mais ainda, na Tabela II.7 pode comprovar-se uma evolução igualmente crescente do peso do IRC no âmbito da tributação total.

¹⁴⁹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Revenue Statistics 1965/2009. 2010, p. 85.

¹⁵⁰ UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Eurostat – Taxation trends for the European Union. 2010, p. 242.

Tabela II. 7 – Receita de IRC em % da receita fiscal ¹⁵¹

	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Portugal	8.0	7.4	11.4	8.0	8.5	10.1	10.3
OCDE	7.9	7.8	9.8	10.2	10.7	10.8	10.1

Demonstrada essa maior importância relativa da tributação dos rendimentos societários em Portugal face aos seus países parceiros, revela-se então particularmente interessante o processo de análise da realidade da tributação de IRC e, muito particularmente, do valor das taxas efectivas da tributação dos lucros societários em Portugal.

2. Os contribuintes de IRC

Segundo dados do INE, em 2009, eram 1.096.255 as empresas com sede em Portugal, empregando 3.861.726 pessoas e representando um volume de negócios total de € 368.392.426.000.¹⁵² Para o mesmo ano, o último para o qual existem dados de referência, a DGCI, tal como se pode observar na Tabela II.8, contabilizou 390.498 declarações de IRC, 98% das quais por parte de entidades residentes que exercem a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola – demonstrando a irrelevância, em sede de IRC, do peso da tributação a não residentes.

Por outro lado, podem observar-se os sectores de actividade preponderantes, salientando-se o Comércio por grosso e a retalho e reparação de veículos automóveis e motociclos (26%), a Construção (13%), e as Indústrias transformadoras (11%) como os sectores de actividade mais representativos em termos de declarações apresentadas. Paralelamente, apura-se que empresas com facturação inferior a 500.000 euros

¹⁵¹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Revenue Statistics 1965/2009. 2010, p. 85.

¹⁵² INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – Portugal em números 2009. 2011, p. 22.

representam cerca de 82% do total de declarações apresentadas, demonstrando-se a maior representatividade de empresas de menores dimensões.¹⁵³

Tabela II. 8 – N° de declarações Sector de Actividade¹⁵⁴

Designação	2007	%	2008	%	2009	%
Actividades mal definidas	12.476	3	1.731	0	179	0
Agricultura, produção animal, caça e pesca	9.197	2	9.916	3	10.159	3
Indústrias extractivas	996	0	1.011	0	988	0
Indústrias transformadoras	41.887	11	42.794	11	41.972	11
Electricidade, gás, vapor, água quente e fria, ar frio	593	0	683	0	715	0
Captação, tratamento e distribuição de água; saneamento gestão de resíduos e despoluição	761	0	879	0	953	0
Construção	48.498	13	50.120	13	49.677	13
Comércio por grosso a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos	99.873	26	104.095	27	102.802	26
Transportes e armazenagem	20.064	20	20.442	20	20.062	5
Alojamento, restauração e similares	30.021	8	31.793	8	32.859	8
Actividades de informação e comunicação	6.958	2	7.644	2	7.868	2
Actividades financeiras e de seguros	5.351	1	5.977	2	6.554	2
Actividades imobiliárias	24.178	7	26.196	7	26.731	7
Actividades de consultoria, científicas, técnicas e similares	30.206	8	33.0303	9	34.890	9
Actividades administrativas e dos serviços de apoio	11.699	3	12.509	3	12.467	3
Administração Pública e Defesa; Segurança Social Obrigatória	126	0	143	0	154	0
Educação	4.593	1	5.003	1	5.129	1
Actividades de saúde humana e apoio social	15.393	4	16.862	4	17.668	5
Actividades artísticas, de espectáculos, desportivas e recreativas	5.260	1	5.886	2	6.091	2
Outras actividades de serviços	10.972	3	11.967	3	12.575	3
Act. famílias empregadoras, pessoal doméstico e act. produção das famílias para uso próprio	0	0	4	0	3	0
Actividades dos organismos internacionais e outras instituições extra-territoriais	0	0	0	0	2	0
Totais	379.772	100	388.958	100	390.498	100

¹⁵³ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - Estatística de Declarações de IRC – 2007-2009, 2010.

¹⁵⁴ Ibidem.

3. Taxas estatutárias e taxas efectivas

3.1. Conceitos

Diferentemente das taxas estatutárias – também denominadas de taxas legais ou nominais e que são as taxas definidas na legislação fiscal – as taxas efectivas representam a taxa de imposto realmente cobrada ao contribuinte. Com efeito, estes indicadores levam em conta aspectos de determinação da base tributável que se repercutem na colecta final, dessa forma demonstrando mais fielmente o ónus fiscal verdadeiramente suportado pelo contribuinte.

A análise da carga fiscal efectiva sobre as empresas pode ser levada a cabo através de diversos métodos, mas passa, sobretudo, por duas abordagens: na primeira, as taxas efectivas, que se podem também chamar neste caso taxas implícitas, são calculadas por meio de uma análise histórica – *backward looking approach* – que mede indicadores transactos, quer através da agregação das contas anuais societárias (base microeconómica) quer mediante o recurso às contas nacionais (base macroeconómica); enquanto na segunda abordagem se recorre a um cálculo prospectivo – *forward looking approach* – para períodos futuros, especialmente útil para hipotéticos projectos de investimento.¹⁵⁵

Na verdade, as metodologias, os indicadores e as resultantes fórmulas de cálculo abundam, dificultando análises comparativas, conquanto a sua utilização em comparações internacionais, na medida em que permite quantificar e confrontar as diferentes tributações efectivas, seja um dos principais usos do cálculo das taxas implícitas. Com efeito, os dados a analisar demonstram a adopção de métodos de cálculo diversos pela DGCI e pelo Eurostat, que se reflecte na diferença de resultados encontrados. Assim, para análises comparativas a nível internacional serão considerados os valores apresentados pelo Eurostat e, diversamente, para observações a nível nacional serão examinados os dados apresentados pela DGCI.

¹⁵⁵ Para uma explicitação das duas abordagens consultar, *inter alia*, UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Direcção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira - An implicit tax rate for non-financial corporations: Definition and comparison with other tax indicators, 2004.

3.2. Evolução das taxas estatutárias

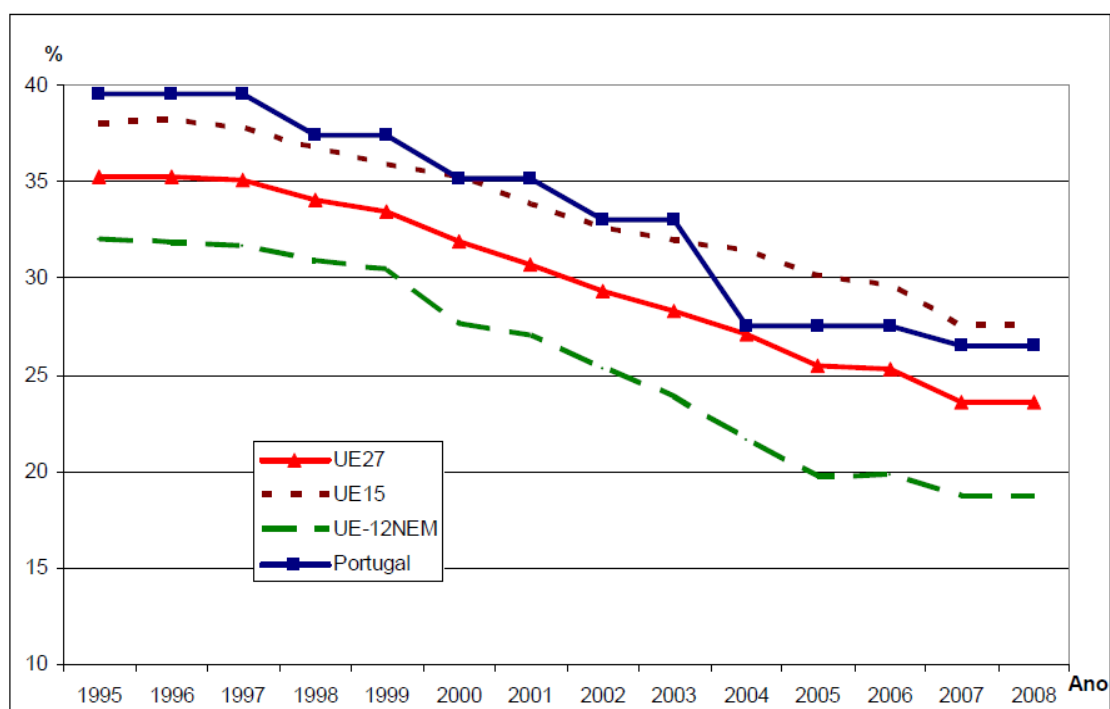
Portugal, seguindo uma tendência constante de progressiva redução da taxa de IRC, que se pode verificar na Tabela II.9, consagrou, em 2009, duas taxas estatutárias, uma de 12,5%, aplicável à matéria colectável inferior a € 12.500, e outra de 25%, igual à taxa única anteriormente vigente, aplicável à matéria colectável superior àquele valor.

Paralelamente, pode observar-se na Figura II.5 que essa redução das taxas estatutárias na tributação aos rendimentos das sociedades, se enquadra numa tendência internacional para a diminuição da carga fiscal empresarial apelidada de *race to the bottom* e que resulta da intensa pressão da concorrência fiscal internacional.

Tabela II. 9 – Evolução da Taxa Nominal de IRC ¹⁵⁶

	Taxa de IRC (regime geral)	Taxa de derrama	Taxa de IRC + Derrama
1989 – 1990	36,5	3,65	40,15
1991 – 1996 ⁽¹⁾	36,0	3,6	39,6
1997 – 1999 ⁽²⁾	34,0	3,4	37,4
2000 – 2001 ⁽³⁾	32,0	3,2	35,2
2002 – 2003 ⁽⁴⁾	30,0	3,0	33,0
2004 – 2006 ⁽⁵⁾	25,0	2,5	27,5
2007 – 2008 ⁽⁶⁾	25,0	1,5 ⁽⁸⁾	26,5
2009 – 2011 ⁽⁷⁾	Mat.Col. > €12500 = 25,0% Mat. Col. < €12500 = 12,5%	1,5	Mat. Col. > €12500 = 26,5% Mat. Col. < €12500 = 14,0%
Notas: (1) Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro. (2) Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março. (3) Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril. (4) Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro. (5) Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro. (6) Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro. (7) Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro. (8) A partir de 2007 a derrama, até aí calculada com base na colecta, passou a incidir sobre o lucro tributável.			

¹⁵⁶ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 125. Importante assinalar que estes dados se referem apenas às taxas gerais aplicadas no continente, visto que as taxas são distintas nas regiões autónomas – onde as taxas são de 10% e 20% na Madeira e 8,75% e 17,5% nos Açores. Igualmente distintas são as taxas aplicadas no regime simplificado bem como aquelas impostas às entidades sem fins lucrativos, contabilizando em ambos os casos 20%.



Legenda: UE27 – Os 27 Estados-membros da UE; UE15 – Os 15 Estados que em 2008 tinham o Euro como moeda; UE-12NEM – Os novos 12 Estados-Membros.

Figura II. 5 – Taxas médias estatutárias¹⁵⁷

3.3. Evolução das taxas efectivas

Como se referiu acima, devido à existência de uma grande variedade de métodos e de delimitações do conceito de imposto sobre rendimentos societários, revela-se difícil empreender estudos comparativos internacionais.¹⁵⁸ Com efeito, a consulta de diferentes estudos evidencia essa multiplicidade de métodos e terminologias que acaba por conduzir a resultados bastante díspares em função das fórmulas e indicadores utilizados.

¹⁵⁷ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 139.

¹⁵⁸ Por exemplo, Portugal, ao incluir no âmbito do IRC casos de trabalho independente, distingue-se de vários outros países europeus, dando assim azo a disparidades nos dados apresentados e, naturalmente, nos resultados obtidos.

Segundo os dados avançados pelo Eurostat no relatório *Taxation Trends in the European Union* e que podem ser examinados na Tabela II.10, Portugal, no último ano disponível, aparentava estar consideravelmente abaixo da média da Zona Euro, bem como da UE em geral – sendo que, dos Estados-membros da União a 15, apenas a Irlanda (10,4%), a Holanda (12,0%) e a Finlândia (15,2%) revelavam taxas apreciavelmente mais baixas que a portuguesa.¹⁵⁹ Simultaneamente, constata-se que, no espaço europeu, à mais ou menos constante quebra nas taxas estatutárias não corresponde uma redução proporcional das taxas efectivas que revelam, por seu lado, maior flutuabilidade.

Tabela II. 10 – Taxas implícitas médias do Imposto sobre os Rendimentos Societários¹⁶⁰

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
EU 25	27,0	25,7	27,3	27,3	28,1	24,9	22,9	22,9	24,7	27,8	28,5	25,4
Zona Euro	26,1	24,1	26,1	25,2	26,8	25,1	23,9	24,1	25,0	29,5	31,3	27,0
Portugal	21,3	20,0	21,5	25,5	22,7	22,4	19,0	18,8	19,4	22,6	:	:

Na Tabela II.11 pode aferir-se que estes números representam em Portugal variações significativas face às taxas estatutárias, resultados que se revelam ainda mais divergentes se considerados os dados da DGCI, que demonstram taxas efectivas com valores substancialmente mais elevados.

Igualmente, pode observar-se uma tendência de crescimento das taxas efectivas, denotando certa eficácia de políticas de alargamento da base tributável através de

¹⁵⁹ Ver Anexo N.

¹⁶⁰ UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Eurostat – Taxation trends for the European Union. 2010, p. 372.

medidas legislativas ou da melhoria da eficiência administrativa que, no entanto, não conseguiram evitar uma repetida quebra da arrecadação de IRC entre 2007 e 2009.

Tabela II. 11 – Taxas Médias Efectivas vs Taxas Estatutárias ¹⁶¹

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Taxas Nominais	30	25	25	25	25	25	25 12,5 ⁽³⁾
Taxas Efectivas⁽¹⁾	19	17	17	16	16	18	19
Variação⁽¹⁾	- 11	- 8	- 8	- 9	- 9	- 7	:(⁽⁴⁾
Taxas Efectivas⁽²⁾	19,0	18,8	19,4	22,6	:	:	:
Variação⁽²⁾	- 11	- 6,2	- 5,6	- 2,4	:	:	:
Notas: (1) Dados da DGCI. (2) Dados do Eurostat. (3) Existem duas taxas nominais: uma de 12,5%, aplicável à matéria colectável inferior a € 12.500, e outra de 25% aplicável à matéria colectável superior a este valor. (4) Faltando uma taxa estatutária média não se pode calcular a variação da taxa efectiva.							

3.4. Regressividade das taxas efectivas

Uma das conclusões mais significativas que se podem retirar da análise dos dados avançados pela DGCI sobre a tributação de IRC é, indubitavelmente, a regressividade das taxas efectivas. De facto, comprova-se que a dimensão das empresas influi na determinação do imposto a pagar, sendo que, genericamente, quanto maior a facturação de uma empresa, menor será a taxa efectiva de IRC.

Na verdade, estas acepções que se podem retirar de uma breve consulta da Tabela II.12 comprovam os resultados de investigações anteriores que aludiam à

¹⁶¹ Ibidem.

existência de maiores ganhos com o Planeamento fiscal para as empresas de maior dimensão. Com efeito, sugerindo que os ganhos do planeamento fiscal são proporcionalmente maiores em função da dimensão das empresas, um estudo de Sonja Olhoft Rego aponta a existência de economias de escala – bem como de economias de escopo – no planeamento fiscal, notoriamente no caso de empresas multinacionais.¹⁶²

Tabela II. 12 – Taxas efectivas por escalões de proveitos¹⁶³

Escalões de Proveitos (em Euros)	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Desconhecido	26%	23%	20%	24%	16%	23%	38%
< 0	30%	24%	21%	22%	24%	34%	47%
= 0	28%	24%	20%	14%	13%	25%	25%
[1 A 150.000 [	20%	18%	17%	18%	23%	24%	20%
[150.000 A 500.000 [	23%	21%	20%	21%	24%	25%	21%
[500.000 A 1.000.000 [	23%	21%	21%	21%	23%	24%	22%
[1.000.000 A 1.500.000 [	24%	21%	21%	21%	23%	24%	22%
[1.500.000 A 2.500.000 [	22%	21%	21%	20%	22%	22%	22%
[2.500.000 A 5.000.000 [	22%	20%	20%	20%	21%	21%	21%
[5.000.000 A 12.500.000 [	16%	18%	18%	17%	19%	20%	20%
[12.500.000 A 25.000.000 [	17%	15%	17%	17%	19%	17%	17%
[25.000.000 A 75.000.000 [	20%	15%	16%	17%	18%	20%	17%
[75.000.000 A 250.000.000 [	18%	17%	16%	13%	14%	13%	17%
[Mais de 250.000.000 [	17%	13%	14%	12%	12%	16%	20%
Totais	19%	17%	17%	16%	16%	18%	19%

¹⁶² A autora refere aliás que pesquisas e estudos prévios sobre taxas efectivas revelavam já indícios desta conclusão, encontrando-se uma diversidade de relações entre as variações nas taxas efectivas e características das empresas como tamanho, facturação, alavancagem ou retorno das acções. Ver REGO, Sonja Olhoft – Tax-Avoidance Activities of U.S. Mutinational Corporations, Contemporary. 2003, p. 805-833.

¹⁶³ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - Estatística de Declarações de IRC – 2007-2009, 2010. PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - Estatística de Declarações de IRC – 2005-2007, 2010. PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - Estatística de Declarações de IRC – 2003-2005, 2010.

4. A realidade da Despesa Fiscal

Como foi referido anteriormente, o sistema fiscal português recorre extensivamente à figura de provisões especiais, sobretudo na forma de benefícios fiscais, que provocam uma substancial erosão das bases tributárias e, simultaneamente, uma maior complexidade do sistema tributário com efeitos particularmente nefastos – nomeadamente, entre outros, o aumento dos custos de cumprimento e dos custos administrativos, a maior morosidade dos procedimentos, graves distorções da concorrência económica ou a maior dificuldade de interpretação da lei fiscal.¹⁶⁴ Estes mecanismos, que fazem aumentar a despesa fiscal e, subsequentemente, baixar a receita, têm também a desvantagem de incentivar e recompensar comportamentos de *rent-seeking* e de planeamento fiscal. A dimensão deste fenómeno é por demais preocupante, levando, inclusivamente, à verificação da existência de um mercado de benefícios fiscais, do qual se servem mais acerrimamente apenas aqueles que dominam a sua singularidade e conseguem assim assegurar maior poupança fiscal.

Na realidade, a Auditoria à Despesa Fiscal em IRC levada a cabo pelo Tribunal de Contas revela que a Despesa fiscal em IRC está concentrada num número reduzido de benefícios e de beneficiários.¹⁶⁵ Com efeito, 68,5% da despesa fiscal em IRC – € 208.063.027,10 num total de € 303.846.890,00 – foi dirigida para apenas seis benefícios. Mais ainda, pode comprovar-se que, no âmbito destes seis principais benefícios, 47,3% da despesa é absorvida pelos seus dez maiores beneficiários, muito particularmente nos casos de benefícios atribuídos às zonas francas, a grandes projectos de investimento, às cooperativas, e à investigação e desenvolvimento. Por exemplo, no âmbito dos benefícios às zonas francas onde a despesa total de € 15.813.982,00 é absorvida por apenas 9 contribuintes, verifica-se que somente um contribuinte é responsável por mais de metade dessa soma – € 11,2M.¹⁶⁶ Ademais, podem atestar-se a magnitude e persistência deste problema nos valores desmedidos demonstrados na

¹⁶⁴ Benefícios fiscais são, segundo o disposto nos números 1 e 3 do artigo 2.º do EBF: “as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, sendo “considerados despesa fiscal”.

¹⁶⁵ PORTUGAL. Tribunal de Contas – Auditoria à Despesa Fiscal em IRC. Dezembro 2010, p. 37.

¹⁶⁶ Enquanto 8,3 milhões de euros de despesa fiscal resultante dos benefícios às zonas francas respeitam a apenas um contribuinte e 6,7 milhões de euros de despesa fiscal resultante dos benefícios à investigação e desenvolvimento declarados por um contribuinte.

Tabela II.13, referentes aos montantes afectados anualmente para Despesa Fiscal e que, aliás, não integram a totalidade de receita perdida para benefícios fiscais, uma vez que existem valores que não são quantificados.¹⁶⁷

Tabela II. 13 – Despesa Fiscal (em milhões de euros)¹⁶⁸

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Despesa Fiscal	199,2	173,0	199,0	280,3	270,4	354,3	226,9	258,8	235,2
Notas: (1) Não inclui a despesa fiscal com os regimes de isenção temporária aplicáveis às entidades licenciadas nas zonas francas da Madeira e da ilha de Santa Maria (artigos 33.º a 36.º do EBF)									

Destes dados resulta evidente uma alarmante falta de equidade dos benefícios fiscais que provam assim não serem o mecanismo mais eficiente para a prossecução de objectivos extra-fiscais. Tanto mais que a esta inequidade do sistema de benefícios fiscais se acrescentam outras conclusões do Tribunal de Contas não menos preocupantes: a informação declarativa utilizada na quantificação da despesa fiscal não é integral e fiável; a metodologia e os critérios utilizados na quantificação da despesa fiscal não estão definidos; o processo de quantificação da despesa fiscal apresenta insuficiências; o Classificador dos Benefícios Fiscais não permite a adequada discriminação da despesa fiscal.

Um aspecto especialmente controverso da política de despesa fiscal portuguesa é, naturalmente, que, embora Portugal faça parte do grupo maioritário de países que, segundo a OCDE, está longe de poder ser classificado como paraíso fiscal, mantém no entanto os seus próprios *offshore*: as Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria. De facto, em virtude de números que demonstram que, na Zona Franca da Madeira, a despesa fiscal média por posto de trabalho efectivo correspondeu, em 2009,

¹⁶⁷ Cfr. PORTUGAL. Tribunal de Contas – Auditoria à Despesa Fiscal em IRC. Dezembro 2010.

¹⁶⁸ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 126.

a 650.089 euros, questionam-se a necessidade e o objectivo de recurso a estes métodos.¹⁶⁹

Mais, é o próprio ministro das Finanças, Teixeira dos Santos, que, embora referindo-se sobretudo ao IRS mas estendendo a todos impostos sobre o rendimento, defende que devido a um “sistema muito generoso de deduções e de benefícios fiscais” se pode concluir que há “algo de profundamente errado no sistema fiscal, em particular da tributação do rendimento.”¹⁷⁰ Efectivamente, argumenta-se que são a proliferação de benefícios fiscais e a desmedida utilização política da despesa fiscal que explicam as elevadas divergências entre taxas estatutárias e taxas efectivas que conduzem ao persistente desvio da receita fiscal e à distorção do sistema fiscal, beneficiando-se uns à custa dos outros.¹⁷¹

5. Liquidação de IRC e Prejuízos Fiscais

Uma questão particularmente preocupante em Portugal, pelo seu impacto e pela sua perenidade, tem que ver com a repetida declaração de prejuízos fiscais por parte de diversas empresas que assim evitam o pagamento de tributos, muito embora mantenham a sua actividade. Na verdade, o reporte de prejuízos acaba por constituir, para o Fisco, uma dupla perda de receita fiscal visto que não somente a empresa deixa de pagar impostos no ano em que se verificam as perdas como também resultados futuros poderão ser abatidos com os prejuízos transactos.¹⁷²

¹⁶⁹ O *offshore* da Madeira contabiliza 2.981 empresas, das quais: 2.842 declararam actividade; 2.435 não têm trabalhadores efectivos; 1.679 declararam proveitos; e apenas 51 liquidaram IRC. Ver PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - Estatística de Off-Shore e Zona Franca da Madeira, 2010.

¹⁷⁰ BALDAIA, Paulo; MARCELINO, João – “Tivemos prudência acrescida a prever a receita”. Diário de Notícias, 18 Outubro 2010.

¹⁷¹ No mesmo sentido, pode ler-se o prefácio escrito pelo Professor Doutor Saldanha Sanches na tese de mestrado de Cidália Lopes, onde refere, por exemplo, que: “se há zona onde a demagogia fiscal pode facilmente campear, é esta: atribuir benefícios fiscais (em rigor despesas fiscais) aos seus constituintes é o sonho de qualquer dirigente político”. Ver LOPES, Cidália – A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas, 1999.

¹⁷² Em Abril de 2010, por força da Lei do Orçamento de Estado de 2010, foi alterado o prazo de reporte de prejuízos fiscais de 6 para 4 anos, respondendo então a críticas persistentes. Noutro sentido, o FMI

Posto isto, se por um lado se pode observar na Tabela II.14 uma evolução crescente do número de declarações entregues – ininterrupta, aliás, desde 2003 –, por outro, constata-se a diminuição do número de contribuintes com lucro tributável e, simultaneamente, o aumento do total de contribuintes com resultado fiscal igual a zero ou com prejuízos fiscais.¹⁷³ Subsequentemente, enquanto se comprova uma queda da cobrança de IRC, corrobora-se a tendência de crescente reporte de prejuízos que se materializa num total de 69% das empresas a escaparem à tributação em sede de IRC.

Na verdade, observando-se que apenas 31% das empresas liquidaram IRC, evidencia-se a concentração da cobrança num número extraordinariamente reduzido de empresas. A evidência do problema agudiza-se quando confrontados os dados dos anos mais recentes: 2009 é o pior ano desde 2003, sendo que nesse período nunca foi ultrapassado o registo de 38% em relação ao número de empresas com liquidação.¹⁷⁴

Porém, a causa do reduzido número de empresas com liquidação não se explica apenas pela apresentação de prejuízos fiscais no ano em questão. Na realidade, embora o número de empresas a declarar prejuízos perfaça 38% das declarações – a que se juntam os 8% das empresas com resultado igual a zero –, verifica-se que o número de empresas que não liquidou IRC se aproxima de 70% das declarações apresentadas. Esta preocupante metamorfose dos 54% de empresas com lucro tributável para 31% de empresas com IRC liquidado explica-se então, fundamentalmente, pela profusão dos diversos incentivos fiscais e, muito particularmente, do reporte de prejuízos.

admitiu recentemente que, em tempos de crise poderão ser consideradas exceções às medidas aconselhadas no sentido de diminuição de prazos de reporte de prejuízos, assumindo como potencialmente benéfica, na medida que protege empresas em dificuldades numa altura de crise, a consideração de uma extensão das *carry back rules*, aumentando-se o prazo de reporte. Ver FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL – Fiscal Policy for the Crisis. 29 Dezembro 2008.

¹⁷³ No Anexo O, pode confrontar-se a evolução comparativa dos principais indicadores entre 2007 e 2009.

¹⁷⁴ A título indicativo, refere-se que a percentagem de empresas que liquidou IRC entre 2003 e 2009 foi de: 36% em 2003, 38 % em 2004 e em 2005, 36% tanto em 2006 como 2007, 34% em 2008 e, com o mínimo absoluto no período considerado, 31% em 2009.

Tabela II. 14 – Número de declarações por resultado ¹⁷⁵

	2007	%	2008	%	2009	%	Variação	
							07/08	08/09
Total das declarações	379.772	100	388.958	100	390.498	100	2%	0.4%
C/ Resultado Líquido do Exercício > 0	198.408	52	190.005	49	195.581	50	-4%	3%
C/ Resultado Líquido do Exercício = 0	43.486	11	46.853	12	39.347	10	8%	-16%
C/ Resultado Líquido do Exercício < 0	137.878	36	152.100	39	155.570	40	10%	2%
C/ Lucro Tributável	228.189	60	218.954	56	211.383	54	-4%	-3%
C/ Resultado Fiscal = 0	23.900	6	29.080	7	32.409	8	22%	11%
C/ Prejuízo Fiscal	127.683	34	140.924	36	146.706	38	10%	4%
C/ Matéria Colectável > 0	187.004	49	179.726	46	170.459	44	-4%	-5%
C/ Matéria Colectável = 0	192.768	51	209.232	54	220.039	56	9%	5%
C/ IRC Liquidado > 0	135.741	36	132.291	34	119.620	31	-3%	-10%
C/ IRC Liquidado = 0	244.031	64	256.667	66	270.878	69	5%	6%

6. Actividades de particular risco fiscal

Do cruzamento dos números disponibilizados pela DGCI podem identificar-se quatro sectores de actividade económica – construção; comércio por grosso e a retalho e reparação de veículos automóveis e motociclos; alojamento, restauração e similares; e actividades imobiliárias – onde, tal como se pode comprovar nas figuras abaixo, se apuram particulares desvios no rácio entre declarações apresentadas e liquidação de imposto, verificando-se que a sua importância relativa face ao total de declarações de

¹⁷⁵ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - Estatística de Declarações de IRC – 2007-2009, 2010.

IRC baixa para aproximadamente metade no que diz respeito aos totais de receita cobrada.¹⁷⁶

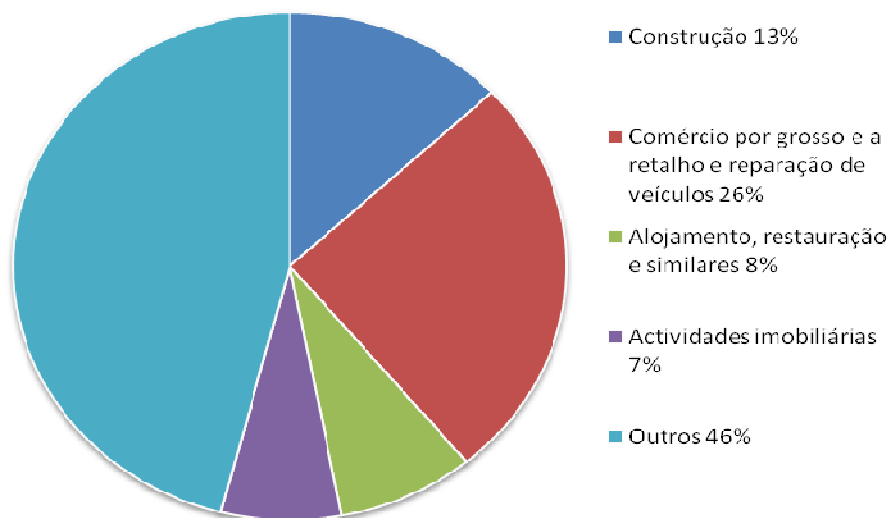


Figura II. 6 – % de declarações apresentadas no total das declarações de IRC em 2009

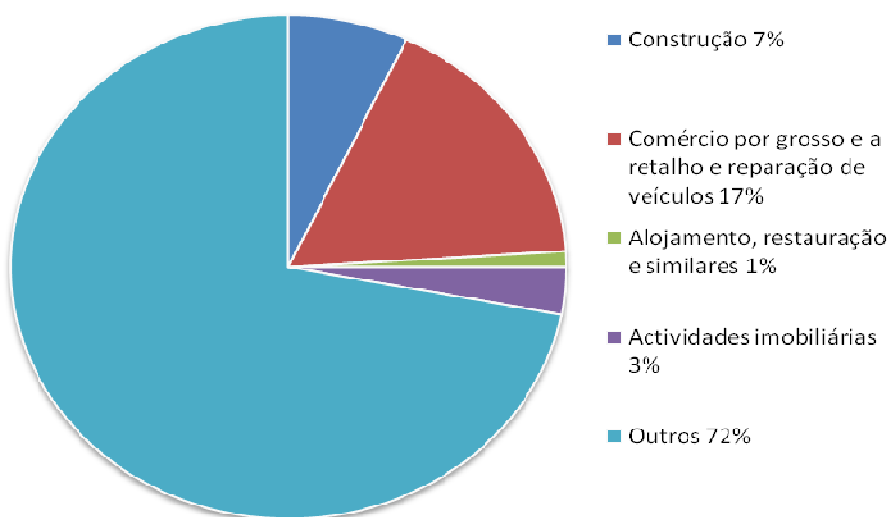


Figura II. 7 – % de receita cobrada no total das receitas de IRC em 2009

¹⁷⁶ Cálculos do autor a partir dos valores de PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - Estatística de Declarações de IRC – 2007-2009, 2010.

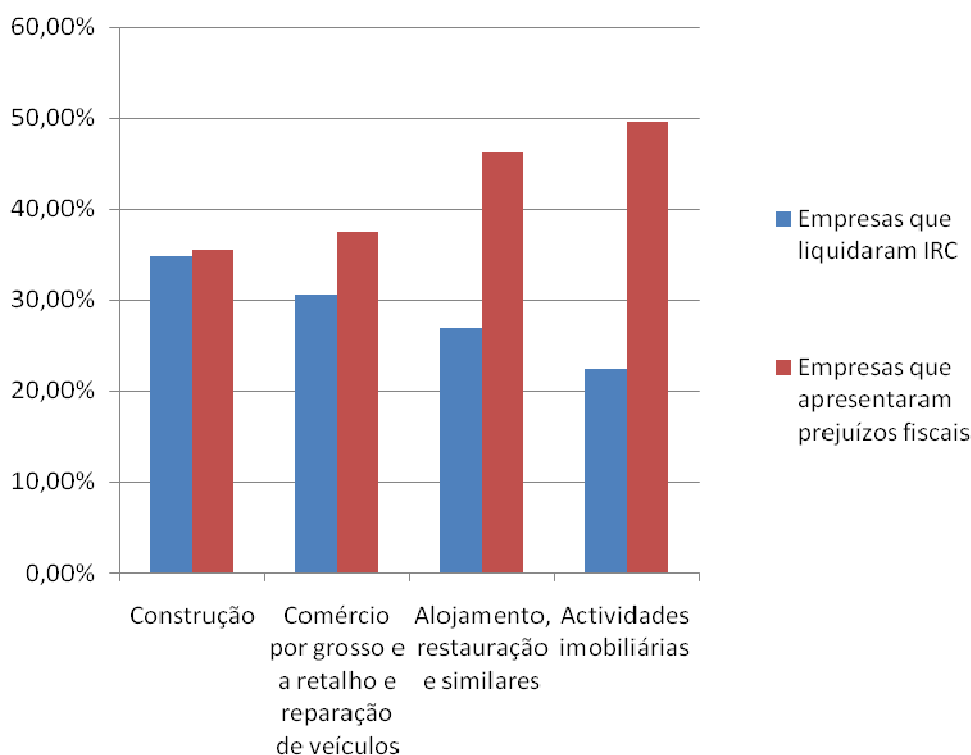


Figura II. 8 – % de empresas que liquidam IRC e apresentam prejuízos fiscais por sector de actividade em 2009

No sector da Construção verifica-se que, embora represente 13% das declarações apresentadas, apenas 7% da receita cobrada advém da tributação de actividades de Construção. De igual modo, perto da média geral, 35,5% das empresas da área declararam prejuízos fiscais, enquanto 34,8% liquidaram IRC. É, de resto, um dos sectores em destaque no *Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais* de 2008, sendo apontado como particularmente problemático devido aos “elevados índices de subcontratação, frequentemente associadas a empresas de duração efémera ou sem a adequada estrutura” e que tem “como destinatários consumidores finais que (...) podem beneficiar da eventual simulação de preços”.¹⁷⁷

Na categoria do comércio por grosso e a retalho e da reparação de veículos automóveis e motociclos que é, aliás, a categoria com maior número de empresas, englobando 26% do total de declarações, essa representatividade baixa para 17% em

¹⁷⁷ PORTUGAL, Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008. Maio 2009, p. 95.

termos de receita liquidada. Também aqui se verifica uma grande proximidade com a média geral em termos da importância dos prejuízos fiscais e das liquidações, 37,5% e 30,6%, respectivamente. Neste sector, o relatório publicado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública dirige o foco da sua intervenção futura para o comércio de equipamentos informáticos e telemóveis e para o comércio de veículos automóveis usados.

Quanto ao sector de alojamento, restauração e similares verifica-se uma quebra acentuada, de 8% para 1%, relativamente aos números das declarações apresentadas e do imposto liquidado. Analogamente, evidencia-se que quase metade das empresas declarou prejuízo (46,2%) e que apenas 26,90% das empresas do sector acabaram por liquidar imposto. Fazendo parte de uma área onde “imperava alguma informalidade” assente sobretudo “em estruturas societárias de raiz familiar, tendo como destinatários consumidores finais”, avalia que “o risco de evasão é significativamente maior”.¹⁷⁸

Nas actividades imobiliárias, de um total de 7% das declarações caiu-se para 3% da receita total, num sector com números particularmente impressionantes e no qual 49,6% das empresas expuseram prejuízos fiscais e somente 22,5% liquidaram imposto. É, então, por demais evidente que se trata de “um sector de elevado risco fiscal pela forma como a actividade é desenvolvida”.¹⁷⁹

Outrossim, o *Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais* de 2008, que particulariza as áreas prioritárias de inspecção em 2009, concede ainda especial destaque às actividades artísticas e de espectáculo, às clínicas privadas, aos estabelecimentos comerciais com espaço de dança e à fraude no sector das sucatas. Mais ainda, entre outros casos, revela a necessidade de actuação a nível do controlo de novos contribuintes e de contribuintes com irregularidades em sectores de risco, de contribuintes não declarantes com manifestações de actividade, ou de sociedades com elevado endividamento perante os sócios.

¹⁷⁸ Ibidem, p. 97.

¹⁷⁹ Ibidem, p. 96.

7. Regressividade dos Custos Fiscais?

Tendo presente a regressividade das taxas efectivas em função da dimensão das empresas e, simultaneamente, considerando as evidências de regressividade dos custos de cumprimento das obrigações tributárias – que serão ulteriormente analisadas com maior minúcia – poderia sugerir-se a regressividade dos custos fiscais. Com efeito, das evidências expostas infere-se um menor custo relativo com as obrigações fiscais por parte das empresas com maior facturação em comparação com empresas de menor dimensão.

No entanto, salvaguardando que também as PME's recorrem a veículos de poupança fiscal, importa analisar outros dados para que se possa tentar depreender a forma como essas empresas de menor dimensão gerem a sua fiscalidade. Efectivamente, cumpre estudar as razões que expliquem que, se por um lado é verdade que as maiores empresas apresentam menores custos de cumprimento e, principalmente, revelam taxas efectivas – sobre o lucro apresentado – igualmente menores, por outro, observa-se que são as grandes empresas que suportam o sistema de IRC.

Nesse sentido, e atendendo aos dados disponibilizados nas Estatísticas da Direcção-Geral de Impostos relativas ao IRC, pode questionar-se a referida regressividade dos custos tributários.¹⁸⁰ Com efeito, em 2009, 374.647 (96%) de 390.498 empresas pagaram apenas 22,6% da receita total – correspondente a 790 de 3.492 milhões de euros. Ora, estes números correspondem a empresas com proveitos até 2,5 milhões de euros.

Ainda, pode verificar-se que, no mesmo período, empresas de maior dimensão representam a principal fatia de IRC liquidado: as 90 empresas com facturação superior a € 250 milhões (menos de 0,08% das declarações com IRC liquidado) representaram 36,7% do imposto liquidado. E, alargando este universo às empresas declarando um

¹⁸⁰ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - Estatística de Declarações de IRC – 2007-2009, 2010.

volume de negócios superior a 25 milhões de euros, observa-se que menos de 1% das empresas pagaram mais de metade da receita de IRC.¹⁸¹

Confirma-se então que a receita de IRC assenta nas empresas de maior dimensão e num número extremamente reduzido de contribuintes. Por isso mesmo não surpreende que a Inspeção Tributária considere que as grandes empresas devam, portanto, ser alvo de um controlo mais apertado por parte da Administração Tributária.

Então, pode aferir-se que as maiores empresas se servem mais eficazmente do planeamento fiscal, mercê da regressividade dos custos de cumprimento e da maior capacidade que daí decorre para consumir os benefícios fiscais que lhes garantem menores taxas efectivas de imposto.

Diversamente, confere-se que as empresas de menor dimensão sofrem um maior peso relativo com a tributação, tanto a nível de taxas efectivas como de custos de cumprimento. Simultaneamente, são mais ágeis e estão menos sujeitas a controlo estatal ou mesmo da sociedade, visto que as suas acções e actividade despertam menor impacto.

Assim, neste encadeamento, entende-se que, fruto dessas características descritas acima, surgem fortes indícios de evasão fiscal, especialmente da parte de empresas de escalões de proveitos inferiores.¹⁸²

De forma alguma se pretende imputar às PME's a responsabilidade absoluta pelo fenómeno da evasão fiscal. Tem-se perfeitamente presente que as grandes empresas também fogem à tributação, bastando ler os jornais para se perceber que a fuga das grandes empresas existe e, normalmente, assume grandes proporções.¹⁸³ No entanto, aquilo que se pretende demonstrar é que, existindo simultaneamente sobre as PME's menor probabilidade de detecção (em virtude do menor controlo decorrente das suas

¹⁸¹ São 869 empresas – representando somente 0,72% num universo de 119.620 declarações com IRC liquidado – que pagaram € 2.024 milhões de um total de € 3.492 milhões, perfazendo 58% da receita.

¹⁸² No mesmo sentido cfr. MIRANDA, Elisabete; LANÇA, Filomena; GUERREIRO, Pedro Santos – Governo tem de obrigar pequenos contribuintes a pagar impostos. *Jornal de Negócios*, 13 Abril 2011.

¹⁸³ Ver por exemplo os casos associados ao Banco Santander Totta e ao grupo de distribuição Jerónimo Martins. FERREIRA, Cristina – Ex-quadros do Santander põem a nu esquema para reduzir factura fiscal. *Público*, 17 Fevereiro 2011. ALMEIDA, João Ramos de – Tribunal dá razão ao fisco e considera que o grupo Jerónimo Martins tentou fugir ao IRC. *Público*, 16 Março 2011.

maior dispersão e menor preponderância em termos de receita) e maior peso relativo da tributação (tanto em termos de taxas efectivas como de custos de cumprimento), daí resulta uma natural maior propensão económica para a fuga (em relação à empresas de maior dimensão).¹⁸⁴

8. Algumas reflexões

Antes de mais, acredita-se que os resultados analisados reflectem, em parte significativa, os efeitos da recessão que, como se referiu anteriormente, domina o panorama económico português desde 2008. Efectivamente, verificou-se em 2008 e 2009 o aumento global do número de empresas com resultado líquido negativo e com prejuízo fiscal. Paralelamente, em 2009, observou-se uma severa quebra (25,2%) da receita total de IRC, que entre 2005 e 2008 havia revelado tendência crescente.¹⁸⁵ No entanto, confirma-se um crescimento (não constante) do peso do IRC quer em termos de percentagem do PIB, quer a nível de importância relativa na receita fiscal.

Igualmente, pode descobrir-se a repercussão da crise económica nos dados dos sectores de actividade analisados em particular. De facto, entre 2007 e 2009, todos aqueles viram aumentar a percentagem de empresas que declararam prejuízos fiscais e, simultaneamente, diminuir o total de contribuintes que liquidaram IRC.¹⁸⁶ Na verdade,

¹⁸⁴ Para uma perspectiva distinta pode consultar-se, entre outros, SCHNEIDER, Friedrich “Shadow Economies around the world: some preliminary facts and first policy conclusions”, in *The Economics of the hidden Economy*, Friedrich Schneider (editor), *The Library of Critical Writings in Economics*, 227 vol. I, pp. 11-53. 2008. Apud GONÇALVES, Nuno – *A Economia Não Registada em Portugal*. 2010, p. 42.

Este autor sugere uma maior tendência para a evasão fiscal por parte das empresas de maior dimensão, argumentando que, ao contrário do que acontece com as famílias, são as empresas com rendimentos mais elevados que tendem a fugir aos impostos.

Sobre a maior propensão para a fuga por parte de indivíduos (ou famílias) com rendimentos mais elevados ver, por exemplo MULBACHER, Stephan [et al.] – *Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions*. Dezembro 2007.

¹⁸⁵ INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – *Estatística das Receitas Fiscais 1995-2009*. 2009, pp. 22 e ss. Recordar-se a este propósito o comentário do presidente do Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos transcrito anteriormente: “Os contribuintes que até agora eram cumpridores estão a ter dificuldades em cumprir as suas obrigações”. *CRISE* está a aumentar incumprimento fiscal de contribuintes exemplares. *Lusa*, 23 Abril 2009.

¹⁸⁶ É possível calcular que, entre 2007 e 2009, a percentagem de empresas declarando prejuízos fiscais cresceu: de 29,6% para 35,5% na construção; de 34,2% para 37,5% no comércio por grosso e a retalho e

muitos dos dados comprovam, acima de tudo, uma preocupante recorrência ou, pior, um agravamento. Com efeito, pode constatar-se que o número de empresas que realmente paga IRC é extremamente diminuto – entre 2003 e 2009 nunca excedeu os 40% das empresas declarantes.

Outro caso que historicamente se mantém é a concentração da cobrança num número reduzido de contribuintes, facto que, aliás, pode pôr em causa conclusões no sentido da regressividade dos custos fiscais. De facto, a cobrança de IRC encontra-se extremamente concentrada nas empresas de maior dimensão e, evidencia-se que, ao contrário do que era almejado pelo Governo, a adopção da taxa de 12,5% para os primeiros € 12.500 da matéria colectável, não parece ter tido o impacto desejado, não se reconhecendo alterações significativas relativamente aos valores de cobrança nas PME's.

Simultaneamente, constatou-se uma aguda divergência – embora com alguma tendência de mitigação – entre os valores das taxas estatutárias e das taxas efectivas, aferindo-se, de igual modo, a regressividade das últimas. Demonstrou-se que é a realidade da despesa fiscal, com a proliferação de benefícios fiscais, que explica a magnitude dessas divergências entre taxas nominais e implícitas, causando uma profunda erosão das bases tributárias e subsequente perda acentuada de receita fiscal.

Particularmente inquietante é também a realidade inalterada de empresas que apresentam prejuízos sucessivos, independentemente dos ciclos económicos, mas que, no entanto, sobrevivem e mantêm a sua actividade.¹⁸⁷ A constatação deste facto, que afecta não só a receita presente como também a cobrança futura, alimenta fortes indícios de subdeclaração e de uma evasão generalizada. Com efeito, a recorrência do prejuízo sugere que os gestores terão tido tempo bastante para avaliar a rentabilidade e sustentabilidade da empresa. Assim, acredita-se que, ou a empresa repetidamente

reparação de veículos automóveis e motociclos; de 39,2% para 46,2% no alojamento, restauração e similares; e de 45,3% para 49,6% nas actividades imobiliárias.

Por outro lado, no mesmo período, a percentagem de empresas que liquidou IRC baixou: de 43,4% para 34,8% na construção; de 36,1% para 30,6% no comércio por grosso e a retalho e reparação de veículos automóveis e motociclos; de 26,9% para 20,6% no alojamento, restauração e similares; e de 29,6% para 22,5% nas actividades imobiliárias.

¹⁸⁷ E que, quando não apresentam prejuízo, não liquidam IRC em virtude do reporte de prejuízos fiscais.

deficitária é mantida por razões extra-económicas, ou então os dados contabilísticos apresentados não são fiéis e existe fuga à tributação.

Argumentou-se, ainda, no sentido da maior propensão para comportamentos evasivos por parte de empresas de dimensão mais reduzida, em função da sua menor preponderância em termos de receita e da maior agilidade, que lhe concedem maior facilidade em evitar o controlo da Administração, e, igualmente, devido ao maior peso da tributação face às grandes empresas, que comportam menores taxas efectivas e custos de cumprimento mais reduzidos.

Este *status quo* de aparente universalização da subfacturação, naturalmente motivada pelo ímpeto económico de minimizar custos e, assim, com sucesso, fazer face à concorrência, sugere uma indelével conjugação entre actividade empresarial e fraude. Daqui resultam essencialmente três consequências:

- i. Surge um sentimento de ilegitimidade do lucro que motiva o seu encaminhamento para os diferentes subterfúgios que o afastam da tributação;
- ii. Subsequentemente, nascem preocupantes distorções da concorrência, uma vez que quem paga impostos – e na medida em que o faz – estará exposto a faltas de competitividade face aos concorrentes;
- iii. E, evidentemente, da falta de receita geram-se severas pressões para o aumento da carga fiscal, que se reflectirá sobre os contribuintes cumpridores, representando, portanto, uma deslocação da tributação dos evasores para os cumpridores.

Assim, encontram-se erigidas as sólidas fundações de um infundável ciclo vicioso em que, pelo menos aparentemente, o IRC é pago por quem quer ou por quem é mais de perto controlado pela Administração Tributária, sobressaindo naturalmente as empresas com maior facturação e as empresas públicas. Na verdade, às evidências de fuga generalizada a Administração Fiscal parece responder com a letargia atinente ao

reconhecimento de que o recurso à fuga é, em muitos casos, *conditio sine qua non* à sobrevivência de muitas empresas e até do próprio empreendedorismo.

Neste contexto, conclui-se que urge combater a evasão fiscal e, portanto, responder às recomendações da OCDE e proceder a alterações substanciais na tributação do rendimento empresarial.¹⁸⁸

¹⁸⁸ “Corporate income taxation should be streamlined” em ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 79.

IV - Combate à Evasão fiscal em Portugal

**« Curbing tax fraud and evasion
is particularly important in
corporate taxation »¹⁸⁹**

Como se referiu, a OCDE aponta como solução principal para a recessão económica actual a consolidação fiscal. Ora, nas palavras do Ministro das Finanças aquando da discussão do OE 2011, “[e]sse esforço dependerá também de medidas de aumento de receita, que visam a redução de despesa fiscal e o aumento da receita fiscal, da receita contributiva e da outra receita não fiscal.”¹⁹⁰ Assim sendo, o combate à evasão fiscal parece gozar de particular acuidade no momento actual de carência de receitas fiscais. De tal forma que o Governo previu em Março último que o reforço ao combate à evasão fiscal pode representar, já em 2012, receita adicional de 0,1% do PIB.¹⁹¹

Por outro lado, demonstrou-se que com o desenrolar da crise é expectável uma tendência de crescimento do peso da economia informal. No entanto, esta maior propensão que se pode adivinhar – devido às características do ciclo económico e do mercado de trabalho – não significa, de forma alguma, que se possa assumir uma posição de renúncia e apatia. Diversamente, exigem-se da parte da Administração Tributária uma atitude de resistência face às tendências que possam advir do ciclo económico e, muito particularmente, melhorias significativas no combate à fuga estrutural.

¹⁸⁹ “Curbing tax fraud and evasion is particularly important in corporate taxation, as the standard base broadening arguments are supplemented by efficiency gains stemming from the promotion of a level playing field for companies and the reduction of informality.” ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 81.

¹⁹⁰ TEIXEIRA DOS SANTOS, Fernando – Intervenção do Ministro de Estado e das Finanças na discussão do OE2011 na Comissão de Orçamento e Finanças da Assembleia da República, 17 Novembro 2010.

¹⁹¹ PEC: Combate à evasão fiscal permite receita adicional de 0,1% do PIB em 2012. Lusa, 21 Março 2011.

É um dado adquirido que um combate mais eficaz ao fenómeno da evasão fiscal significará certamente um aumento na cobrança das receitas e ainda numerosas outras vantagens, tais como maior utilidade social, expectável redução da taxa de imposto, maior produtividade, ou, notoriamente no caso actual, diminuição das medidas de austeridade. Para tal, deve batalhar-se no sentido do aumento da probabilidade de detecção, acabando-se com a percepção generalizada de impunidade. No entanto, e especialmente num contexto de crise, o combate à fuga tributária deve ser ponderado e proporcional, sendo necessário evitar que a adopção de medidas muito restritivas acabe por reflectir-se de forma negativa no desenvolvimento da economia e, particularmente, no que respeita ao IDE.¹⁹²

No passado recente tem-se verificado que a Administração tributária conseguiu alcançar progressos apreciáveis na luta contra a evasão fiscal. Porém, em sentido divergente, há quem argumente que a eficácia no combate à evasão se encontra ainda extremamente atrasada, ao nível da década de 90, tendo-se mantido os mesmos riscos e resultados.¹⁹³ Por seu lado, embora com conclusões moderadamente optimistas – referindo que o progresso no combate à evasão é já significativo –, a OCDE defende que a Administração tem ainda um longo caminho a percorrer e que o trabalho para aumentar o cumprimento fiscal está longe de terminado. De entre as principais recomendações, a OCDE sustenta a necessidade de abolir os ineficazes benefícios fiscais, promovendo dessa forma um alargamento geral da base tributária, uma vez que, graças a essa medida, poder-se-ia posteriormente baixar a taxa nominal, que, não

¹⁹² Ver, neste sentido, *inter alia*, CAPOLUPO, Saverio – *Evasione e Flussi Finanziari*. 2005, p. 761 e ss.

Por seu lado, o Professor Tiago Cavalcanti, utiliza um exemplo bastante ilustrativo para explicitar a necessidade de ponderação e proporcionalidade por parte da Administração Tributária: “Na teoria económica clássica diz-se que os bens têm de ser tributados de forma uniforme, mas isso é num mundo ideal onde não existe o sector informal. Não adianta tributar com altos impostos empresas que produzem cd ou dvd porque, se as pessoas os podem copiar facilmente, não os vão comprar no mercado formal se forem muito caros”. Ver REIS, Marta – *Economia paralela não devia ultrapassar 15% do PIB*, dizem economistas. i, 5 Setembro 2010.

Ainda, por exemplo, não pode partir-se para a criminalização de todo o ilícito fiscal sob pena de se “entupir” os tribunais com processos menos relevantes, aumentando-se assim a morosidade e a ineficiência da Justiça. De igual modo, aumentar as exigências burocráticas às empresas facilmente conduzirá ao aumento dos custos cumprimento, da morosidade na cobrança, assim como criará entraves ao empreendedorismo e à competitividade.

¹⁹³ ALMEIDA, João Ramos de – *Eficácia no combate à evasão fiscal no IRC está ao nível da década de 90*. Público, 2 Agosto 2010.

obstante a discrepância face às taxas efectivas, mantém certa importância quanto a decisões de investimento.¹⁹⁴ Assim, simplificar o sistema tributário e reduzir as taxas de imposto – características que aliás são comuns aos chamados paraísos fiscais – deverá ser um objectivo a adoptar de forma a alcançar níveis superiores de eficácia fiscal.

Ora, a Administração revela ter delineado um conjunto de princípios essenciais para um combate bem sucedido.¹⁹⁵ E, igualmente, face ao contexto presente, representantes dos sindicatos laborais (UGT e CGTP) e da indústria (CIP) afirmam estar unidos.¹⁹⁶ Sendo assim, cumpre agora fazer valer os princípios assumidos, usufruir das intenções convergentes e fortalecer, de forma ponderada e sustentável, o combate à evasão fiscal.

Deste modo, defende-se que o caminho a seguir passa, sobretudo, por:

1. Remodelar o Paradigma legislativo
2. Reformar a Despesa Fiscal
3. Melhorar as relações entre a Administração e as empresas
4. Acelerar a Justiça Tributária
5. Investir na Administração Fiscal
6. Alargar as acções de Inspecção, Detecção e Cobrança
7. Mudar mentalidades
8. Reforçar a cooperação internacional
9. Baixar a taxa de IRC

¹⁹⁴ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys-Portugal. Setembro 2010, pp. 79 e ss.

¹⁹⁵ A saber, em termos gerais, os princípios expostos no *Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2008* op. cit., são: facilitação do cumprimento das obrigações; combate célere à sensação de impunidade dos prevaricadores; estabelecimento de um clima de confiança mútua entre o Estado e os cidadãos; reforço dos laços entre o Estado e os organismos da sociedade civil; relevo da estratégia, organização e meios dos organismos públicos que se dedicam ao combate à informalidade.

¹⁹⁶ PATRÕES e sindicatos unidos contra a economia. Rádio Renascença, 1 Março 2011.

1. Remodelar o Paradigma legislativo

« *Lex semper reformanda est*, e se há lei que não foge a esta regra é a fiscal. É por isso que é fonte de inquietação e de polémicas particularmente entre nós »¹⁹⁷

Tal como se referiu, cumpre promover uma alteração do sistema tributário, devendo caminhar-se para uma transformação do paradigma legislativo. É fundamental, como se recomenda no Relatório para o Estudo da Política Fiscal, simplificar-se o sistema de tributação do rendimento: “[a] lei fiscal tem que ser verdadeiramente geral, deixar de ser um conjunto de regras às quais se segue uma miríade de excepções e de contra-excepções.”¹⁹⁸ Mais ainda, é preciso abandonar a prática recorrente de utilização de mecanismos legislativos labirínticos como forma de fazer passar medidas impopulares. Particularmente, urge abandonar o hipergarantismo que caracteriza a legislação tributária. Tenha-se presente que: “[a] falta de garantias é tão nociva como o excesso de garantias”.¹⁹⁹ Segundo Saldanha Sanches, para debelar esta realidade em que se deslinda “[a] lei fiscal como um empecilho à sua própria aplicação”, a tarefa não é difícil, e “basta a recepção das formas de previsão legislativa de tributação dos países de Estado de Direito consolidado que normalmente nos servem - ou deveriam servir - de modelo.”²⁰⁰ Ainda, assume igualmente particular importância a necessidade de articulação das alterações legislativas aos sistemas e procedimentos informatizados.

¹⁹⁷ Discurso de Carlos Lobo, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais na apresentação do Relatório de Estudo da Política Fiscal. PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 3-8.

¹⁹⁸ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 204.

Mais adiante, recomenda-se não “uma nova reforma fiscal, mas uma reestruturação de certos diplomas, a revisão de certas normas, a adopção de boas práticas que poderão aperfeiçoar o funcionamento do sistema fiscal, tornando-o mais eficaz, mais competitivo e menos injusto. A fim de poder atingir plenamente os objectivos ligados à sua criação, a LGT deverá assumir valor reforçado.”

¹⁹⁹ MORGADO, Maria José – Grande Entrevista. Tribuna, Maio 2011, p. 28.

²⁰⁰ SALDANHA SANCHES – O combate à fraude fiscal e as garantias do contribuinte: dois objectivos inconciliáveis?. 2000, pp. 458 e 459.

Reconhece-se que a simplificação total não é senão uma Utopia – com um grau de perigosidade elevado, aliás. Todavia, por imperativos mínimos de economicidade e praticabilidade, urge caminhar verdadeiramente na direcção da simplificação e estabilização legislativas. Daí surgirão certamente diferentes recompensas: harmonização da legislação actualmente dispersa, maior uniformização na interpretação da lei fiscal, decréscimo dos custos (administrativos e de cumprimento), menor morosidade, diminuição dos subterfúgios...

2. Reformar o Sistema de Despesa Fiscal

« **Incentives and deductions need to be re-assessed** and further streamlined to allow base broadening and a harmonisation of the corporate income tax rate at a single relatively low rate »²⁰¹

A nível da despesa fiscal há que assumir a necessidade de transformações estruturais. Verificou-se que a situação provoca uma insustentável erosão das bases tributárias que, na maior parte dos casos, favorece um número reduzido de contribuintes. Analogamente, conduz ao aumento dos custos de cumprimento e dos custos administrativos, a maior morosidade dos procedimentos e a maior dificuldade de interpretação da lei fiscal, beneficiando dessa forma comportamentos de *rent-seeking*, chegando mesmo a provocar graves distorções à concorrência.

A alarmante falta de equidade dos benefícios fiscais tem graves custos cuja magnitude nem sequer é quantificável. De facto, o Tribunal de Contas constata que a “despesa fiscal em IRC relevada no Orçamento e na Conta Geral do Estado não abrange todos os benefícios fiscais” uma vez que a “informação declarativa utilizada na quantificação da despesa fiscal não é integral e fiável”.²⁰² Mais ainda, mantém-se o

²⁰¹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys-Portugal, 2001. Aparentemente, pouco ou nada mudou relativamente à situação dos benefícios fiscais anos visto que a recomendação se mantém no mesmo relatório da OCDE para 2010, p. 23 e ss.

²⁰² PORTUGAL. Tribunal de Contas – Auditoria à Despesa Fiscal em IRC. 2010, p. 7.

offshore da Madeira cujos benefícios para o sistema devem ainda ser devidamente considerados.

Todavia, nem tudo é negativo, e há exemplos de passos positivos já tomados pela Administração Tributária, notoriamente quando procede à extinção de benefícios fiscais por existência de dívidas – fazendo cumprir, com resultados significativos, o artigo 12º do EBF.²⁰³ Identicamente, a recente divulgação da lista de empresas com benefícios fiscais – publicada a 10 de Maio de 2011 e, sendo preliminar, ainda sem discriminação de valores – é um passo assinalável no sentido de uma administração dos benefícios fiscais transparente e responsável.²⁰⁴

Uma questão análoga prende-se com a situação duplamente negativa gerada pelo reporte de prejuízos fiscais. Não obstante significativos progressos recentes, nomeadamente a nível do controlo automático da dedução de prejuízos fiscais e de algumas limitações impostas a empresas com prejuízos sucessivos, trata-se de uma realidade particularmente nefasta para a arrecadação de receita e que indicia fortes níveis de evasão.²⁰⁵ Contudo, demonstrou-se que a situação instituída, com inúmeras empresas que declaram prejuízos sucessivos mas mantêm actividade, tem que ser alterada, devendo então passar a considerar-se os sujeitos passivos declarantes de prejuízos fiscais sucessivos como alvos prioritários das acções inspectivas.

Em suma, o *status quo* que se verifica exige uma rigorosa avaliação dos benefícios fiscais consagrados e da efectiva realização – ou não – dos objectivos extra-fiscais pretendidos. Em *ultima ratio*, seria desejável – tal como vêm defendendo a

²⁰³ “Em 2008, foram efectuadas 14 315 reliquidações de imposto sobre o rendimento, dos exercícios de 2004 a 2007, respeitantes a contribuintes cujo direito a benefícios fiscais cessou, em virtude da existência de dívidas de impostos. Nestas liquidações apurou-se um acréscimo de colecta de cerca de 4 M€.” PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório do Combate à fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008. Maio 2009, p. 16.

²⁰⁴ Alteração ao Estatuto dos Benefícios Fiscais promovido pelo artigo 120.º da Lei do Orçamento do Estado para 2011, que aditou o Artigo 15.º-A que dispõe a obrigatoriedade de divulgação das pessoas colectivas que aproveitem benefícios fiscais e respectivo valor.

²⁰⁵ Em 2008, o controlo automático da dedução dos prejuízos fiscais permitiu identificar divergências em 2.804 declarações de IRC, despoletando 2.686 correcções da matéria colectável e garantindo-se assim € 59,5 milhões.

Em termos legislativos pode referir-se, a título de exemplo, a Lei nº 64/2008 de 5 de Dezembro, que elevou para 20% a taxa de tributação autónoma relativamente a despesas com viaturas de valor superior a € 40.000, nos casos de empresas que declararam prejuízos fiscais nos dois anos anteriores.

OCDE e o FMI – a abolição dos benefícios fiscais e a sua subsequente substituição por subsídios directos. No entanto, não sendo tal medida exequível, desejada, ou politicamente “aprovável”, a sua progressiva redução com o subsequente aumento das taxas efectivas é o caminho a seguir.²⁰⁶

3. Melhorar as relações entre a Administração e as empresas

« A opinião geral das empresas é que **políticas eficazes de relacionamento entre empresas e Administração Fiscal são fundamentais** para combater a fraude e evasão fiscais »²⁰⁷

A ideia instituída é de que há vários pontos na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes que devem ser trabalhados de forma a melhorar os resultados do combate à evasão fiscal, nomeadamente quanto a simplificação administrativa, eficiência e custos da Administração, e procedimento tributário. Segundo as conclusões constantes no Relatório de Estudo da Política Fiscal: “[s]ó o estabelecimento de uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa fé e na prevenção de litígios, permitirá simultaneamente desbloquear crispações e conflitos, sedimentar uma activa cidadania fiscal, diminuir a evasão e a fuga ao fisco, aliviar os tribunais de processos inúteis, mal instruídos ou mal resolvidos no plano administrativo, potenciar a cobrança dos impostos devidos e legitimar a repressão dos incumpridores.”²⁰⁸

Então, como se ilustrou anteriormente, existe urgência em garantir índices de maior eficiência por parte da Administração Fiscal, processo que passa

²⁰⁶ À imagem do que sucedeu com a alteração ao artigo 92º do CIRC, promovida pela Lei n.º55-A/2010, de 31 de Dezembro, que estabelece um tecto para os efeitos das deduções – o imposto pago pelas empresas não poderá ser inferior a 90% do montante que pagariam sem o recurso a benefícios fiscais.

²⁰⁷ DELOITTE - Observatório da Competitividade Fiscal 2010 – As aparências iludem. Setembro 2010, p. 5.

²⁰⁸ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 54.

obrigatoriamente pela simplificação administrativa, garantindo-se assim maior eficiência e evitando-se os actos inúteis, a burocracia e as ineficiências descritos atrás. Dessa forma garante-se uma diminuição dos custos administrativos e de cumprimento que, no longo prazo, permite à Administração uma melhor afectação de recursos e, eventualmente, uma descida da carga fiscal.²⁰⁹ Neste particular, a OCDE destaca o progresso recente quanto ao uso de comunicações electrónicas entre os contribuintes e a Administração, mas ressalva a necessidade de reforçar o investimento.²¹⁰

Por outro lado, diminuir a burocracia, fomentar a cordialidade e a transparência nas relações entre a Administração e as empresas, evitar a arbitrariedade e promover a eficácia e celeridade, pode trazer enormes benefícios e alterações nos comportamentos dos contribuintes. Com efeito, suprimir a imagem da Administração enquanto má-da-fita, aproximando os contribuintes daquela, garante maior cooperação entre tributador e tributado, gerando sinergias positivas que seguramente poderão garantir menores desvios e maior eficiência de parte a parte.²¹¹

4. Acelerar a Justiça Tributária

« The enduring slowness of tax courts – and of justice in general – remains a major hindrance for companies and investors »²¹²

²⁰⁹ No relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal op. cit., pode ler-se que “Portugal deve apostar ainda mais na diminuição dos custos de contexto, nomeadamente através de um reforço da coordenação dos diversos organismos da administração fiscal, entre si e com a administração da segurança social”. Ver p. 310.

²¹⁰ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys-Portugal. Setembro 2010, p. 71.

²¹¹ O Grupo para o Estudo da Política Fiscal, enumera uma série de propostas no sentido de “criação ou o desenvolvimento de condições materiais e jurídicas” à melhoria das relações entre a Administração Fiscal e os contribuintes. Ver p. 54 e ss. do relatório op. cit.

²¹² ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 73.

Como se sabe, a Justiça é, muito provavelmente, o mais dilacerante problema estrutural do nosso país, não se resumindo, obviamente aos Tribunais Tributários. As empresas consideram-no o principal custo de contexto e, assim sendo, é a área onde a redução de custos seria mais significativa.²¹³

Observou-se que, não obstante se tenham verificado melhoras substanciais entre 2004 e 2009, existe ainda um longo caminho a percorrer no combate à morosidade da Justiça Tributária. Demonstrou-se um panorama da Justiça marcado por pérfidas características: complexidade procedimental que se associa à complexidade legislativa; multiplicidade de meios de reacção sobrepostos; excessiva criminalização de delitos menores que “entopem” os tribunais quando podiam ser considerados ilícitos contra-ordenacionais; ineficácia dos mecanismos administrativos de resolução de disputas que potenciam o aumento do recurso aos Tribunais; prazos inadequados que conduzem a ineficácias por parte dos Tribunais; ineficiências que passam muitas vezes por fundamentação deficiente; carência de recursos humanos; e morosidade que causa incerteza jurídica e aumento dos custos, bloqueia os Tribunais e aumenta o risco de prescrições.

Ora, uma medida recente tendo em vista contrariar a morosidade característica dos tribunais tributários de primeira instância é a introdução da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal.²¹⁴ Esta medida – que aliás havia sido proposta no Relatório de Estudo da Política Fiscal – visa suprir a necessidade de decisão mais rápida, notoriamente nos casos em que “sociedades cotadas na bolsa são especialmente prejudicadas com liquidações tributárias que geram conflitos cuja resolução pode demorar anos pondo em risco a consistência financeira da sociedade e a sua própria cotação bolsista”.²¹⁵ No entanto, este novo sistema não está isento de críticas, verificando-se até que alguns “especialistas

²¹³ DELOITTE - Observatório da Competitividade Fiscal 2010 - As aparências iludem. Setembro 2010, p. 25 e ss.

²¹⁴ PORTUGAL. Governo de Portugal – Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária. 11 Novembro 2010.

²¹⁵ CAMPOS, Diogo Leite de – A Arbitragem Tributária - "A Centralidade da Pessoa". 2010, p. 57.

recusaram a ideia de que a arbitragem serviria como a solução absoluta para a morosidade da justiça e admitiram mesmo a ideia de o cenário piorar”.²¹⁶

Neste contexto, tendo presente o efeito absolutamente arrasador das ineficiências dos Tribunais, conclui-se que o investimento na Justiça representa um combate sério à impunidade e à percepção de impunidade.²¹⁷ De igual modo, garante mais justiça fiscal e assegura mais receitas, adequando as decisões (e as fundamentações) e precavendo prescrições.

Então, é fundamental investir, desde logo, em recursos humanos. Conjuntamente, é preciso aumentar os fundos afectados à Justiça que hoje, pela sua exiguidade, perturbam recursos básicos e causam ineficiências que são, muitas vezes, perfeitamente incompreensíveis.²¹⁸ Com efeito, nas palavras de Maria José Morgado, “[u]m problema que temos na Justiça é que a falta de dinheiro gera desperdício. [...] A única forma de não haver desperdício é haver algum investimento nas coisas que são essenciais.”²¹⁹ Mais ainda, urge fomentar uma forte simplificação legislativa e administrativa que possa promover maior celeridade e uniformidade das decisões.²²⁰ Finalmente, outro ponto que reveste particular importância é a adopção de limiares mais altos relativamente à criminalização dos ilícitos fiscais, desbloqueando-se os Tribunais com o afastamento de processos de montantes pouco significativos.²²¹

²¹⁶ CRAVINA DE SOUSA, Paula – Especialistas vêem arbitragem fiscal com desconfiança. *Diário Económico*, 4 Fevereiro 2011.

²¹⁷ Maria José Morgado alerta para a necessidade “de haver canalização de recursos para a Justiça, sob pena de tudo isto se dismantelar e ficarmos reduzidos a um Botswana ou uma Somália”. MORGADO, Maria José – Grande Entrevista. *Tribuna*, Maio 2011, p. 30.

²¹⁸ Situações como a revelada recentemente, de falta de verba para tinta das impressoras de Tribunais são exasperantes para os funcionários judiciais, dificultando o trabalho diário daqueles e pondo em causa o andamento de processos judiciais. TRIBUNAL de Almada sem tinta nas impressoras por culpa das dívidas do Ministério. *Lusa*, 30 Março 2011.

²¹⁹ MORGADO, Maria José – Grande Entrevista. *Tribuna*, Maio 2011, p. 30.

²²⁰ “Further improve administrative review mechanisms through faster response to appeals and, in assessing them, greater openness to reverse previous decisions. Explore the potential of binding arbitration as an alternative to courts, starting with small cases.” Ver ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 83.

²²¹ Limites previstos nos artigos 103º e 105º do RGIT

5. Investir na Administração Fiscal

**«Investir no Fisco é mais eficaz
do que aumentar impostos»²²²**

Conquanto se registem progressos recentes, verifica-se ainda uma expressiva necessidade de investimento na Administração Fiscal. Atrás exibiu-se a carência de funcionários e de investimento em infra-estrutura informática que contribui para maior morosidade dos procedimentos, bem como para uma certa incapacidade para lidar com processos mais exigentes. Concorrentemente, verifica-se a necessidade de reforçar o investimento em formação de funcionários tendo em vista o aumento da sua capacidade para lidar com os diferentes processos de forma mais adequada e célere, e também enquanto medida de fortalecimento de unidades especializadas que possam assumir a condução de processos de maior exigência, nomeadamente aqueles ligados a mecanismos fraudulentos de elevada complexidade. Igualmente, observam-se falhas significativas na organização e distribuição do trabalho.

Neste contexto, foram identificadas como principais consequências da falta de investimento: a incapacidade de combater mecanismos fraudulentos de elevada complexidade; a incapacidade de responder às necessidades administrativas por falta de pessoal; a maior morosidade dos processos; e o número insatisfatório de acções de inspecção.

Por outro lado, devem enaltecer-se alguns progressos da Administração neste assunto e que revelam particular preocupação com o progresso tecnológico. De facto, a instituição do procedimento de preenchimento de declarações pela internet e do sistema de alertas, diminuíram os tempos de liquidação, baixaram os custos administrativos, propiciaram uma melhor afectação dos funcionários da DGCI e melhoraram as formas de comunicação entre a Administração Fiscal e os contribuintes.

²²² MIRANDA, Elisabete; LANÇA, Filomena; GUERREIRO, Pedro dos Santos – Governo tem de obrigar pequenos contribuintes a pagar impostos. Jornal de Negócios, 13 Abril 2011.

Então, sabendo-se que “pode haver uma deterioração da cobrança por não se dar um apoio em tempo oportuno para o funcionamento da máquina fiscal”, é essencial assumir um reforço do investimento na Administração Tributária.²²³ Assim, cumpre, fundamentalmente, investir no aumento do número de funcionários, no reforço da infra-estrutura tecnológica, na formação dos funcionários e na criação de brigadas ou departamentos especializados no combate a casos de fraude e evasão de maior complexidade. A assunção de um investimento significativo e, acima de tudo, adequado às necessidades da Administração Fiscal, sairá certamente compensada pelo aumento da receita cobrada graças ao aumento de eficiência tributária.

6. Alargar as acções de Inspecção, Detecção e Cobrança

« Verifica-se que o rácio entre o número de inspectores e o número de habitantes ou o número de contribuintes se situa em Portugal abaixo da média »²²⁴

Relativamente à inspecção e detecção de casos de incumprimento fiscal demonstrou-se que, em comparação com países de dimensão idêntica, o número de acções inspectivas é extraordinariamente diminuto. No entanto, as acções de controlo – quer internas quer externas – a pessoas colectivas têm vindo a aumentar regularmente. Paralelamente, a nível de controlos automatizados têm-se verificado progressos significativos sobretudo graças às melhorias no recurso às novas tecnologias.

Nas secções precedentes deste capítulo manifestou-se a necessidade de reforço de efectivos de forma a aproximar Portugal das médias europeias, mormente no que respeita ao número de inspectores. De igual modo, demonstrou-se previamente que uma

²²³ Declarações de João Amaral Tomaz, ex-secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em MIRANDA, Elisabete; LANÇA, Filomena; GUERREIRO, Pedro Santos – Governo tem de obrigar pequenos contribuintes a pagar impostos. *Jornal de Negócios*, 13 Abril 2011.

²²⁴ PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. 3 Outubro 2009, p. 174.

resposta adequada à carência de formação dos técnicos fiscais garantirá maior qualidade e eficiência à actividade que desenvolvem e permitirá a especialização dos mesmos, notoriamente no que concerne o combate a mecanismos fraudulentos de elevada complexidade.

No mesmo sentido, defende-se que a delineação de estratégias e a selecção de alvos prioritários, a utilização de métodos indirectos de tributação, forte cooperação com outras entidades inspectivas, e progressos na limitação do segredo bancário, trarão melhorias na eficiência e nos resultados da acção da Inspecção Tributária.

Pode observar-se que a Inspecção Tributária já vem recorrendo com eficácia confirmada à selecção de alvos prioritários – tanto ao nível de sujeitos passivos como na identificação de sectores de risco. Daí ressalta uma maior preocupação com as grandes empresas – perfeitamente laudável uma vez que é nestas que assenta a receita fiscal – mas é necessário atacar também a fuga de PME's por muito que a receita fiscal daí resultante possa não ser extremamente significativa. Isto porque, numa altura de maior austeridade, tanto ou mais que garantir o crescimento da receita, exige-se uma maior preocupação com a equidade fiscal.

Ainda, o esforço de articulação entre os diversos serviços e o foco nos mecanismos fraudulentos de maior complexidade têm recebido reconhecimento dos parceiros internacionais e têm garantido resultados substanciais como sucedeu, por exemplo, com as investigações de casos de viciação de programas informáticos para práticas fiscais que culminaram com Portugal a tornar-se dos primeiros países europeus a consagrar legislação específica penalizando utilizadores e fornecedores desse tipo de material.

Muito particularmente, mas não somente nos casos de maior complexidade, a cooperação inspectiva interinstitucional é fundamental. Também aqui a Administração Fiscal tem conseguido melhorar e garantiu resultados bastante positivos graças a parcerias entre DGCI, DGAIEC, DCIAP, PJ e BF, mas também com os CRSS, a ASAE, a ACT, os SEF e a PSP.²²⁵

²²⁵ Tal como revelam PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008, 2009 e

Por outro lado, a manutenção da aposta na publicação da lista de devedores como instrumento de persuasão e o reforço das operações de cobrança coerciva garantem à DGCI uma eficácia substancialmente superior na regularização de dívidas fiscais.²²⁶ É aqui particularmente notória a importância de determinadas operações como foi o caso, por exemplo, da Operação "Resgate Fiscal" que, em 2008, levou a cabo acções de controlo sobre um universo de 45.568 empresas faltosas e que permitiu cobrar um total de 251 milhões de euros – € 200,8 milhões de impostos (entre IRS, IRC e IVA) e cerca de € 50,4 milhões de coimas – a 21.777 infractores, isto é, 47,8% do total detectado.²²⁷

Outro aspecto que também merece especial referência diz respeito às melhorias a nível do tratamento do segredo bancário que foi, como reconhece o Eurostat, significativamente limitado e aumentou efectivamente o recurso a este mecanismo, que alcançou o total de 1.089 processos instaurados de levantamento de segredo bancário.²²⁸

Por último, defende-se o desenvolvimento do recurso a métodos indirectos de tributação através de indicadores objectivos de base técnico-científica que, de momento, já têm alguma expressão mas que podem ser explorados mais exhaustivamente.²²⁹ Com efeito, observa-se que elevados rendimentos não são tributados devido a subdeclaração ou mesmo a omissão de facturação e, neste contexto, o recurso a métodos indiciários pode garantir colecta de imposto em empresas onde, recorrentemente, não se verifica qualquer cobrança. Essa é mais uma funesta realidade que pode ser combatida com o

PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, 3 Outubro 2009.

²²⁶ Em 2010 o recurso aos mecanismos de cobrança coerciva garantiram um volume agregado superior a 1.000 milhões de Euros. Ver PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Cobrança coerciva da DGCI supera 1.000 milhões de euros. 11 Novembro 2010.

²²⁷ Cfr. PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008. Maio 2009, p. 89.

²²⁸ Ver PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008. Maio 2009, p. 33. Cfr. UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Eurostat – Taxation trends for the European Union, 2010.

²²⁹ Em 2008, as correcções efectuadas com recurso a métodos indirectos representou já 9% do total das correcções efectuadas em sede de IRC. Ver PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008, 2009.

recurso a métodos inovadores mas adequados, como são neste caso os métodos indiciários utilizados noutros países. No entanto, à opção por estes métodos tributários não é estranha a crítica ou, pelo menos, o conselho de prudência. De facto, pela sua complexidade e necessidade de constante actualização, a introdução deste sistema terá de ser extremamente ponderada. Como alternativa, que garante igualmente a cobrança de um mínimo de imposto a contribuintes tradicionalmente não pagantes, pode também aludir-se à possibilidade de introdução de um dispositivo de colecta mínima em função do volume de negócios das empresas.

7. Mudar mentalidades

«parece-nos de particular utilidade, fazer um esforço no sentido de **criar uma nova sensibilidade fiscal** por parte da população »²³⁰

De acordo com o demonstrado nos escritos precedentes, a magnitude do fenómeno de evasão fiscal é grandemente influenciada pelos níveis de percepção de impunidade das práticas evasivas e pelo grau de propensão para o incumprimento revelado pelo contribuinte. Conformemente, o combate à fraude e evasão fiscais terá que passar obrigatoriamente pela alteração de comportamentos. “O problema é que a simples alteração de comportamentos implica afinal uma verdadeira revolução da mentalidade dos portugueses ou da sua educação cívica.”²³¹ Cumpre então à Administração Fiscal assumir igualmente funções de sensibilização e educação, tarefas de pouco relevo a curto termo mas essenciais no combate à fuga estrutural a longo prazo.

A ideia generalizada da impunidade consentida à corrupção, à criminalidade económica e, muito particularmente, à evasão fiscal desincentiva o cumprimento na

²³⁰ CARDONA, Maria Celeste – Breves reflexões em torno da criminalização da infracção fiscal. 1984, p. 604.

²³¹ Declarações de Nuno Gonçalves em SOARES, Rosa – Economia paralela representa 24,2 por cento do PIB português. Público, 9 Dezembro 2010.

medida em que o cidadão que olha em seu redor e pressente que “todos o fazem” sem que sejam detectados e punidos por essa prevaricação, naturalmente não recebe o devido estímulo para manter/adoptar uma atitude cumpridora face à tributação. É francamente cativante o modo como Fernando Costa Lima explica que é, não a sua efectiva existência, mas sim a percepção da corrupção (e do crime económico), aquilo “que verdadeiramente mina as fundações de uma sociedade”.²³²

Cabe, pois, à Administração Tributária adoptar medidas para combater a consciência instalada que conduziu aos resultados descritos anteriormente. Somente através da penalização dos incumpridores e, contemporaneamente, da publicitação da correspondente condenação, pode a Administração almejar uma alteração substancial na postura dos contribuintes que, presentemente, assumem a fraude como uma característica congénita da actividade empresarial.²³³ Como defendia Celeste Cardona já em 1984, reveste-se de essencial preponderância a instigação de “profunda repulsa social contra os delinquentes económicos, nomeadamente fazendo notar e realçar entre estes e o *delinquente normal*”.²³⁴

Simultaneamente, para além do caminho retributivo deve existir, evidentemente, um preliminar trabalho preventivo que passa claramente pela sensibilização e educação fiscais, sendo reconhecido o mérito de alguns projectos nesta área. A nível de Educação Fiscal começa, desde 2007, a ser visível a actuação da Administração Tributária, nomeadamente através de actividades pedagógicas inseridas numa exposição itinerante visitada por escolas e outras entidades. Por outro lado, a nível de sensibilização, uma iniciativa que conseguiu gerar considerável *sound bite* foi a campanha “Peça a Factura” lançada pela DGCI em Março de 2007.²³⁵

²³² LIMA, Fernando Costa – Combate à corrupção e ao crime económico - precisamos de uma nova abordagem?. 18 Fevereiro 2010, p. 1.

²³³ Também as empresas apontam a criação de “políticas eficazes de criação de sanção social ao contribuinte faltoso” como uma das mais importantes medidas a tomar no combate à evasão fiscal. DELOITTE - Observatório da Competitividade Fiscal 2010 - As aparências iludem. Setembro 2010, p. 34.

²³⁴ CARDONA, Maria Celeste – Breves reflexões em torno da criminalização da infracção fiscal. 1984, p. 604.

²³⁵ “A obrigação de emissão de factura e o controlo do cumprimento desta obrigação revestem uma importância crucial, não apenas por permitirem um maior controlo, por parte da administração fiscal do volume de negócios dos sujeitos passivos mas, também, pelo efeito que produzem, quer nos agentes económicos fornecedores de bens e serviços, quer no consumidor final – nos cidadãos em geral – uma

Um outro instrumento importante, porquanto divulga a actividade da Administração Fiscal e identifica esquemas indesejados de planeamento fiscal abusivo ou ilegal, é a publicação dos Relatórios sobre o Combate à Fraude e à Evasão Fiscais. Medida largamente aplaudida aquando da sua decisão, foi entretanto inexplicavelmente descontinuada – o relatório de 2009 não foi publicado embora essa publicação estivesse prevista na LOE.²³⁶ Pelo seu valor informativo, dever-se-á retomar a publicação dos Relatórios e, na medida do possível, enriquecê-los com dados mais exaustivos e, porventura, com estimativas da dimensão da fuga à tributação.

Analogamente, a divulgação de esquemas ou actuações de planeamento fiscal, medida proposta pela OCDE e que começa a apresentar resultados, revela igualmente ser um importante mecanismo de prevenção, na medida em que funciona como aviso aos contribuintes sobre os riscos que correm ao aderir a determinados esquemas.²³⁷ Porém, para que esta medida se revele eficaz, cumpre à Administração Tributária começar a divulgar publicamente os esquemas ou actuações de planeamento fiscal já comunicados.

Revela-se então crucial construir um caminho que, através da transparência e publicidade das acções de repressão, alertando as empresas para os perigos reputacionais da evasão, consiga alcançar a função de sensibilização e educação, que

vez que aumentam a percepção para a necessidade de maior rigor e eficácia do sistema fiscal.” Ver PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Direcção-Geral dos Impostos lança campanha “Peça a Factura”. 9 Março 2007.

Em Março deste ano debateu-se e, foi inclusivamente incluída no PEC, a proposta de transposição antecipada da Directiva 2010/45/EU do Conselho, de 13 de Julho de 2010 ("Directiva Facturação"). Esta medida tem em vista, particularmente, a adopção da factura obrigatória em todos os sectores de actividade, não só entre empresas, como também junto dos consumidores finais.

²³⁶ O art 91º da LOE para 2006 (Lei nº 60-A/2005, de 31 de Dezembro), o art. da LOE para 2007 (Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro), o art. 95.º da LOE para 2008 (Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro) e o art. 124.º da LOE para 2009 (Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro) previam sucessivamente a entrega do dito relatório pelo Governo à Assembleia da República, dever cumprido em tempo devido até então. Diferentemente, o disposto no art. 136.º da LOE para 2010 (Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril) que, pelas circunstâncias excepcionais de aprovação do Orçamento de Estado apenas em Abril, diferia a entrega do Relatório para Junho do mesmo ano – quando normalmente seria apresentado em Fevereiro – obrigação que, no entanto, até ao momento não foi cumprida. Então, no Orçamento de Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro) já não é feita referência ao Relatório nem à sua apresentação.

²³⁷ Durante o ano de 2008 foram recebidas 21 comunicações, das quais 9 são da iniciativa de utilizadores e 12 de promotores. PORTUGAL, Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008. Maio 2009, p. 12.

nos oriente para um tempo e espaço onde a desculpabilização na senda de “*todos o fazem*” possa ser substituída por uma idiossincrasia mais próxima do imperativo categórico de Kant: “Age apenas segundo uma máxima tal que possas ao mesmo tempo querer que ela se torne lei universal”.²³⁸

8. Reforçar a Cooperação Internacional

« È uno dei paradossi dell’avvento della *globalizzazione*: da un lato **gli Stati** si confrontano in termini di competizione fiscale e dall’altro **devono cooperare per salvaguardare i propri sistemi fiscali interni** »²³⁹

É convicção pacífica que a mundialização da economia moderna conduz naturalmente a uma equivalente mundialização da criminalidade económica organizada. Neste contexto, e face à dimensão actual do fenómeno da fraude e evasão fiscais, também o combate à fuga tributária deve redimensionar-se, sendo indispensável a cooperação internacional em matéria tributária para eficazmente se fazer frente ao crescimento dos subterfúgios fiscais.

Neste contexto, o despoletar da crise financeira impulsionou, da parte de muitos *offshores*, esforços no campo da cooperação internacional, mormente no que respeita a trocas de informação.²⁴⁰ Ora, o progresso feito neste campo pela Administração Tributária Portuguesa é particularmente laudável, havendo conseguido firmar 15 Acordos sobre a Troca de Informações em Matéria Fiscal com diversos territórios

²³⁸ No original: “Handle so, dass die Maxime Deines Willens jederzeit zugleich als Prinzip einer allgemeinen Gesetzgebung gelten könne”. Tradução constante da versão portuguesa. KANT, Immanuel – *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Coimbra: Almedina, 2011.

²³⁹ SACCHETTO, Claudio – La cooperazione fiscale internazionale: in particolare, lo scambio di informazioni nel contrasto all’evasione. 2008, p. 208.

²⁴⁰ A OCDE atesta um progresso “inimaginável”, entre Novembro de 2008 e Fevereiro de 2010, período em que o número de Acordos de Troca de Informações, conformes aos seu Modelo, passou de um total de 23 para 199. Ver OWENS, Jeffrey – Améliorer la transparence fiscale : état des lieux des travaux menés par l’OCDE. 2010, p. 91-101.

fiscalmente mais favoráveis.²⁴¹ Estes acordos são instrumentos legais que autorizam a Administração Tributária Portuguesa a contactar as suas parceiras congéneres, solicitando “elementos relevantes no combate à fraude e evasão fiscal, incluindo informações sobre a movimentação de fundos bem como sobre a titularidade de sociedades, fundações, *trusts* ou outro tipo de veículos criados nestes territórios.”²⁴²

Noutro ponto, a cooperação entre Estados-Membros da UE, também se reconhecem progressos que não devem ser descontinuados, havendo registo de diversas actividades conjuntas entre a Administrações Tributárias da UE e de outros países da OCDE tendo em vista a uniformização de políticas fiscais, o intercâmbio de boas práticas fiscais, a formação de efectivos e a assunção de políticas comuns no combate à evasão fiscal, nomeadamente nos casos de controlo a mecanismos fraudulentos transnacionais de elevada complexidade.

Outra medida que, em termos de receita assegurada, registou notável sucesso prendeu-se com o Regime Excepcional de Regularização Tributária introduzido pelo Orçamento de Estado para 2010 e que garantiu a reentrada de cerca de 1.600 milhões de euros no circuito financeiro português que, sendo tributados a taxas mais baixas (5%), geraram cerca de 83 milhões de euros em receita.²⁴³ No entanto, esta medida, muito embora assinalável porquanto garante receita de certa forma extraordinária, não deixa de ter repercussões negativas. De facto, uma vez que garante ao sujeito passivo evasor uma via de absolvição que contribui largamente para a já referida percepção de impunidade dos criminosos económicos, desde logo porque estas amnistias “extraordinárias” se têm vindo a repetir recorrentemente – a última havia sido apenas cinco anos antes –, este regime excepcional não consegue evitar alguma crítica.

²⁴¹ Ao acordo assinado com a Libéria a 14 de Janeiro último, juntam-se os acordos realizados com as jurisdições dos Turcos e Caicos, Belize, Dominica, Ilhas Virgens Britânicas, Antigua e Barbuda, St. Kitts e Nevis, Santa Lucia, Ilha de Man, Ilha de Jersey, Ilha de Guernsey, Bermudas, Ilhas Caimão, Andorra e Gibraltar.

²⁴² PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Assinado acordo sobre a troca de informações em matéria fiscal com a Libéria. 17 Janeiro 2011.

²⁴³ Lançada pelo Governo com o objectivo de promover a regularização fiscal de activos no estrangeiro e de reinjectar capitais no sistema financeiro nacional. Ver PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Regime Excepcional de Regularização Tributária ultrapassa objectivos. 8 Fevereiro 2010.

9. Baixar a Taxa de IRC

« **The statutory rate**, which retains some importance for investment decisions due to its high visibility, **could eventually be decreased**, after sufficient fiscal consolidation has been achieved »²⁴⁴

Por último defende-se que, em função do que foi ilustrado, se deve proceder a um decréscimo progressivo da taxa nominal de IRC. Com efeito, acredita-se que um corte na taxa de IRC poderá ser, se não a mais importante, uma das principais medidas no combate à fraude e evasão fiscais pelas suas implicações externas (em termos de concorrência fiscal internacional e paraísos fiscais) e internas (desincentivo económico à fuga).

Acresce que tal decisão pode trazer diversas outras vantagens porquanto permitirá um forte incentivo ao empreendedorismo e, especialmente, um melhor posicionamento em termos de Concorrência Fiscal Internacional que permitirá atrair IDE que, por sua vez, “pode gerar novos postos de trabalho, trazer novas tecnologias e, de uma forma geral, promover o crescimento e o emprego”.²⁴⁵

Na verdade, a descida da taxa de IRC constitui um eficaz combate ao fenómeno de deslocalização de rendimento para paraísos fiscais e traduz-se, sobretudo, num enorme incentivo ao cumprimento que, como se demonstrou através da famosa curva de Laffer, depende grandemente do peso da carga fiscal.

Então, é importante garantir que a descida do IRC não seja vista como injusta e que não conduza a uma pressão insustentável no sentido de se baixar também o IRS. Nestes termos, a redução da taxa de IRC, nunca desacompanhada da simplificação legislativa e, especialmente, da eliminação dos benefícios fiscais, limita os benefícios

²⁴⁴ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Economic Surveys: Portugal. Setembro 2010, p. 79.

²⁴⁵ CLARK, Steven – Tax Effects on foreign Direct Investment. Fevereiro 2008. De realçar que o IDE introduz também externalidades positivas importantes como qualificação de capital humano e inovações tecnológicas.

marginais da fuga e reduz as práticas evasivas, ao mesmo tempo que incentiva o investimento nacional e estrangeiro, que introduz externalidades positivas importantes e estimula a criação de novos postos de trabalho. Simultaneamente, a despesa em transferências sociais também pode sofrer uma diminuição graças aos menores encargos com subsídios de desemprego. Assim, à semelhança do que sucedeu com as célebres reduções de impostos levadas a cabo nos EUA por Kennedy e Reagan, ou com o mais próximo “milagre irlandês”, uma redução da taxa de IRC pode, eventualmente, representar um substancial aumento da receita tributária em virtude do maior cumprimento em sede de IRC, do maior número de trabalhadores empregados pagando IRS, e da cobrança de IVA decorrente do aumento do consumo.

Sublinha-se, no entanto, que não é só (ou não é essencialmente) com a descida de impostos que o sistema fiscal se torna mais competitivo, mais justo e mais eficiente, mas sim com a racionalização, a simplificação de procedimentos, a modernização das estruturas de tributação já existentes, a diminuição de custos de contexto, quer as relativas às empresas, quer as relativas aos cidadãos. Porém, a descida da taxa de IRC e o seguimento das recomendações da OCDE no sentido da alteração do foco da tributação sobre o factor trabalho para os factores consumo e propriedade são medidas apontadas como mais favoráveis ao crescimento económico e, igualmente, menos propícias à evasão fiscal.

Conclusão

Neste trabalho procurou demonstrar-se inicialmente que não só o planeamento mas também a evasão fiscal podem derivar de uma escolha assumidamente racional. Ficou patente nos capítulos precedentes que a dimensão deste fenómeno é grandemente influenciada pela acção estatal, revelando particular importância o bom funcionamento da Justiça em geral e dos tribunais tributários em particular, a qualidade e eficiência dos serviços da Administração Tributária, a intensidade dos controlos inspectivos, o nível de investimento público em recursos humanos e equipamento para o combate à evasão e, evidentemente, o peso da carga fiscal. Defendeu-se também que outros factores, como os valores socioculturais, os níveis de corrupção ou ainda as características da conjuntura económica e do mercado influenciam igualmente a realidade da evasão fiscal.

Por conseguinte, existem hoje fortes indícios de uma fuga massiva à tributação que se reflecte numa alarmante erosão das receitas fiscais que potencia défices públicos inibidores dos investimentos fundamentais para o desenvolvimento sustentável. Dá-se então uma redução nos serviços sociais que muito contribui para o avolumar das desigualdades, agravadas ainda pelos decorrentes aumentos das taxas de imposto, com particular ênfase nos impostos sobre o consumo. Acresce que a evasão alimenta as economias paralelas e impulsiona a deslocalização de empresas e actividades para regiões de menor tributação. Além disso, atrofia o crescimento e a produtividade, com especial impacto nos países em vias de desenvolvimento. Admite-se que o cálculo da real dimensão das repercussões da evasão fiscal será sempre discutível, sendo apenas digno de crédito o resultado de estimativas que, pese embora o seu valor por vezes contestável, se revelam extremamente preocupantes, quer numa perspectiva global quer quando analisando o panorama português.

Sempre com o foco sobre o caso português, estruturou-se uma análise comparativa – tendo os países da OCDE e da UE como pontos de referência – sobre diversas problemáticas centrais ou laterais à evasão fiscal como, por exemplo, a dimensão da Economia não Registada, o peso dos custos de contexto, os índices de

percepção de corrupção ou os valores de esforço e eficiência fiscais. Observou-se, por exemplo, que em Portugal: a importância do IRC é particularmente elevada; o rácio de fiscalidade se tem vindo a aproximar dos valores europeus; a carga fiscal é relativamente baixa mas está a crescer rapidamente; a legislação tributária é reconhecidamente complexa e instável; a dimensão da Economia não Registada é extremamente elevada; persistem ainda elevados custos de cumprimento e custos administrativos; a Justiça tributária, e os tribunais em geral, apresentam um funcionamento ineficiente e excessivamente moroso; subsiste um grave défice de recursos técnicos e humanos no seio da administração tributária; ou ainda que os níveis de percepção de corrupção são extremamente elevados.

Subsequentemente, procedeu-se a uma análise da tributação em sede de IRC, dedicando particular atenção à evolução das taxas efectivas e taxas implícitas e aos níveis de cobrança de imposto, identificando-se os sectores de actividade económica em que os índices de cumprimento são mais baixos e que indiciam maior tendência para a apresentação de prejuízos fiscais – sectores de construção, comércio por grosso e a retalho e reparação de veículos, actividades imobiliárias, alojamento, restauração e similares. Paralelamente, analisou-se ainda a realidade da despesa fiscal que, assentando numa imensidão de benefícios fiscais, provoca uma significativa diminuição das receitas – muito embora aqueles acabem por beneficiar um número reduzido de contribuintes – e contribui grandemente para a elevada complexidade do sistema fiscal que, em *ultima ratio*, potencia maiores níveis de evasão fiscal.

Defendeu-se que a pressão fiscal é maior nas empresas de pequena e média dimensão que nas grandes empresas. Particularizou-se que os custos de cumprimento são menores nas grandes empresas relativamente à carga suportada pelas PME's. Mais, apresentaram-se estudos que concluíram pela existência de uma tendência regressiva das taxas efectivas em função da dimensão das empresas. Então, considerando que o foco do controlo por parte da Administração Tributária se dirige sobretudo para as grandes empresas – menos ágeis e mais representativas em termos de receita cobrada –, concluiu-se que a probabilidade de detecção será tendencialmente menor no caso de empresas com níveis de facturação mais reduzidos. Posto isto, avançou-se a hipótese de maior propensão para a evasão fiscal por parte das PME's.

Finalmente, concluiu-se que, maugrado se tenham alcançado progressos assinaláveis no combate à fraude e evasão fiscais, há ainda um longo caminho a percorrer de forma a poder melhorar-se o *status quo* hodierno. Nesse sentido, procurou-se projectar as principais linhas de orientação no combate à fuga, estabelecendo nove objectivos que devem orientar a acção da Administração Tributária na procura de níveis de cumprimento fiscal mais satisfatórios.

Esta explanação almejou tão-somente apresentar uma análise comparativa da importância, estrutura e particularidades da tributação em sede de IRC, sublinhando os principais riscos no que concerne a tributação que incide sobre as pessoas colectivas. Pretendeu-se assim amplificar a consciência e o entendimento de determinados factores que facilitam ou potenciam o incumprimento tributário por parte das empresas portuguesas. Outrossim, identificadas as principais causas e assinalados os sectores de maior risco, assumiu-se uma atitude de certa forma mais pro-activa, sugerindo-se um *iter* que possa orientar a Administração Tributária portuguesa para resultados que se adequem à urgência de melhorias efectivas no combate à evasão e fraude fiscais. Este é, por isso, um trabalho que deixa várias questões em aberto, mais não fosse porque a luta contra a evasão fiscal se trata, indubitavelmente, de uma tarefa infundável – própria do laborioso Sísifo – pois às evoluções dos procedimentos por parte da Administração corresponderá sempre um progresso nas práticas evasivas.

Lista de Referências Bibliográficas

- AFONSO, Óscar; GONÇALVES, Nuno – *Economia não registrada em Portugal*. Observatório de Economia e Gestão de Fraude [em linha]. Outubro (2009). [Consult. 18 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/wp004.pdf>.
- ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar – *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*. Journal of Public Economics [em linha]. (1972). [Consult. 3 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Allingham-Sandmo_%28JPubE72%29.pdf>.
- ALMEIDA, João Ramos de – *Eficácia no combate à evasão fiscal no IRC está ao nível da década de 90*. Público [em linha]. 2 Agosto (2010). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://economia.publico.pt/Noticia/eficacia-no-combate-a-evasao-fiscal-no-irc-esta-ao-nivel-da-decada-de-90_1449676#Comente>.
- ALMEIDA, João Ramos de – *Tribunal dá razão ao fisco e considera que o grupo Jerónimo Martins tentou fugir ao IRC*. Público [em linha]. 16 Março (2011). [Consult. 15 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://economia.publico.pt/Noticia/tribunal-da-razao-ao-fisco-e-considera-que-o-grupo-jeronimo-martins-tentou-fugir-ao-irc_1485039>.
- ARBITRAGEM é essencial na Justiça Tributária. Lusa [em linha]. 15 Dezembro (2010). [Consult. 26 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.dnoticias.pt/dossier/justica/241074-arbitragem-e-essencial-na-justica-tributaria>>.
- BALDAIA, Paulo; MARCELINO, João – *"Tivemos prudência acrescida a prever a receita"*. Diário de Notícias [em linha]. 18 Outubro (2010). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.dn.pt/inicio/economia/interior.aspx?content_id=1688896&page=-1>.
- BERGESIO, Alberto – *I paradisi fiscali: un caso pratico di utilizzo di società offshore*. Il fisco: giornale tributario di legislazione e attualità. Anno XXXI, n. 43, fasc. 1 (2007), p. 6258-6263.

- BERNASCONI, Paolo – *Cooperazione internazionale contro la frode fiscale: tendenze recenti in base al modello svizzero*. Diritto e pratica tributaria. N° 6, pt. III (1998), p. 652-696.
- BRAZ DA SILVA, José Manuel – *Os Paraísos Fiscais: Casos Práticos com Empresas Portuguesas*. Coimbra: Almedina, 2000.
- CAMPOS, Diogo Leite de – *A Arbitragem Tributária - "A Centralidade da Pessoa"*. [S.l.]: Almedina, 2010.
- CAMPOS, Mônica – *Os paraísos fiscais na Comunidade Europeia e a gestão bancária internacional*. Revista da Ordem dos Advogados. N° 1 (1997), p. 149-158.
- CAPOLUPO, Saverio – *Evasione e flussi finanziari*. Rivista della Guardia di finanza. Anno LIV, n° 3 (2005), p. 761-778.
- CARDONA, Maria Celeste – *Breves reflexões em torno da criminalização da infracção fiscal*. Lisboa: DGCI, 1984.
- CARREIRA, Francisco; GONÇALVES, Cristina – *A avaliação da atitude dos profissionais de contabilidade face à ética: um estudo empírico*. Revista Contabilidade e Gestão. N° 5 (2008), pp. 111-137.
- CLARK, Steven – *Tax Effects on foreign Direct Investment*. OECD Observer online [em linha]. Fevereiro (2008). [Consult. 5 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/62/61/40152903.pdf>>.
- COEFICIENTE de Gini: Portugal entre os países da UE mais desiguais na distribuição do rendimento. Observatório das Desigualdades [em linha]. [c. 2009]. [Consult. 27 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://observatorio-das-desigualdades.cies.iscte.pt/index.jsp?page=indicators&id=215&lang=pt>>.
- CONFEDERAÇÃO PATRONAL EUROPEIA – *Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, based on the Judgments of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law*. CPE [em linha]. Novembro (2007). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/cfe-opinion-statement-on-abuse-in-european-law_nov-2007_0.pdf>.

- CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE COMÉRCIO E DESENVOLVIMENTO – *World Investment Report 2008: Transnational Corporations, Extractive Industries and Development*. CNUD [em linha]. (2008). [Consult. 4 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.unctad.org/en/docs/wir2008_en.pdf>.
- CORREIA, Eduardo – *Introdução ao Direito Penal Económico*. Revista de Direito e Economia. N° 3 (1977), pp. 3-35.
- COSTA, J. M. Nogueira da – *Facturas falsas*. Revista do Ministério Público. N° 65, Ano 17°, (Janeiro-Março 1996), pp. 107-126.
- COSTA, Lemos da – *Ainda as facturas falsas... A dedução indevida de IVA e o crime comum de burla*. Revista do Ministério Público. N° 65, Ano 17°, (Janeiro-Março 1996), pp. 147-162.
- CRISE está a aumentar incumprimento fiscal de contribuintes exemplares. Lusa [em linha]. 23 Abril (2009). [Consult. 26 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.ipsilon.publico.pt/Economia/crise-esta-a-aumentar-incumprimento-fiscal-de-contribuintes-exemplares_1376199>.
- CRUZ, José Neves – *Economia Política: uma Abordagem Dialéctica da Escolha Pública*. [S.l.]: Coimbra Editora, 2008
- CUNHA, Vera Lúcia; MARTINS, António – *O Conselho de Administração e o desempenho das sociedades*. Revista Contabilidade e Gestão. N° 4, (Março 2007), pp. 67-92.
- DAVID, Cyrille – *Deduzione delle spese, evasione fiscale internazionale e diritto comunitario: studio comparativo (Germania, Francia e Regno Unito)*. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze. Anno LXVII, n° 1, pt. I (2008), p. 88-125.
- DELOITTE – *Observatório da Competitividade Fiscal – Orçamento de Estado 2008*. Deloitte [em linha]. Junho (2008). [Consult. 1 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Portugal/Local%20Assets/Documents/pt%28pt%29_tax_observatoriofiscal2008.pdf>.
- DELOITTE - *Observatório da Competitividade Fiscal 2010 - As aparências iludem*. Deloitte [em linha]. Setembro (2010). [Consult. 1 Maio 2011]. Disponível em WWW:

- <URL: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Portugal/Local%20Assets/Documents/Tax/pt%28pt%29_tax_observatoriofiscal2010_28102010.pdf>.
- DETECTADOS quase o dobro dos trabalhadores ilegais em 2010. Lusa [em linha]. 16 Fevereiro (2011). [Consult. 26 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://economia.publico.pt/Noticia/detectados-quase-o-dobro-dos-trabalhadores-ilegais-em-2010_1480660>.
 - DGCÍ ADMITE problemas apontados pela ‘troika’. Diário Económico [em linha]. 17 Maio (2011). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://economico.sapo.pt/noticias/dgci-admite-problemas-apontados-pela-troika_118214.html>.
 - DIAS, Augusto Silva – *Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político-criminais*. Ciência e Técnica Fiscal. N.º 394, (Abril-Junho 1999), pp. 43-68.
 - DISPUTAS fiscais poderão vir ser resolvidas no Tribunal Arbitral Tributário. Economia e Finanças [em linha]. 13 Novembro (2010). [Consult. 27 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://economiafinancas.com/tag/tribunal-arbitral-tributario/>>.
 - DOGGART, Caroline – *Os Paraísos Fiscais e os seus Usos*. Porto: Vida Económica, 1998.
 - DORIA, António Sampaio – *A evasão fiscal legítima: Conceito e Problemas*. Ciência e Técnica Fiscal. N.º 143, (Novembro 1970).
 - DURÃO, João – *Detecção e prevenção da Criminalidade Económico-Financeira*. Apresentação realizada no Seminário realizado pela DCICCEF/DIAP de Lisboa subordinado ao tema “Prevenção e Investigação do Crime de Corrupção nas Sociedades Democráticas”, Loures [em linha]. 15-16 Maio (2007). [Consult. 28 Abril]. Disponível em WWW: <URL: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1A81FA8F-0AE1-46D1-AA4B-9A935C57B436/0/PJ15052007_apres_SDG_IT.pps>.
 - ECONOMIA: SALDANHA SANCHES defende combate à fraude fiscal como forma de "prevenção social". Lusa [em linha]. 13 Janeiro (2009). [Consult. 11 Maio

2011]. Disponível em WWW: <URL:

<http://aeiou.expresso.pt/gen.pl?p=stories&op=view&fokey=ex.stories/491672>>.

- ENTIN, Stephen J. – *Tax Incidence, Tax Burden, and Tax Shifting: Who Really Pays the Tax?* Heritage Foundation [em linha]. 5 Novembro (2004). [Consult. 1 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://iret.org/pub/BLTN-88.PDF>>.

- ESTES três anos serão classificados como a maior crise dos últimos 100 anos, diz Sócrates. Lusa [em linha]. 25 Abril (2011). [Consult. 26 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.publico.pt/Pol%C3%ADtica/estes-tres-anos-serao-classificados-como-a-maior-crise-dos-ultimos-100-anos-diz-socrates_1491246>.

- FELD, Lars; TORGLER, Benno; DONG, Bin – *Coming Closer? Tax Morale, Deterrence and Social Learning after German Unification*. Queensland University of Technology [em linha]. Junho (2008). [Consult. 8 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.bus.qut.edu.au/faculty/schools/economics/documents/discussionPapers/2008/232Torgler.pdf>>.

- FERREIRA, Cristina – *Ex-quadros do Santander põem a nu esquema para reduzir factura fiscal*. Público [em linha]. 17 Fevereiro (2011). [Consult. 6 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://economia.publico.pt/Noticia/exquadros-do-santander-poem-a-nu-esquema-para-reduzir-factura-fiscal_1480733>.

- FERREIRA, Rogério Fernandes – *A ética (na gestão)*. Revista Contabilidade e Gestão. Nº 4, (Março 2007), pp. 5-15.

- FRASQUILHO, Miguel, 2008, *Competitividade fiscal: Mais palavras para quê?* Jornal de Negócios [em linha]. 12 Agosto (2008). [Consult. 1 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.jornaldenegocios.pt/home.php?template=SHOWNEWS_V2&id=327438>.

- FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de – *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005.

- FROMHOLD, Eduardo – *Crise agravou economia paralela*. Diário de Notícias [em linha]. 6 Setembro (2010). [Consult. 29 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.dn.pt/inicio/economia/interior.aspx?content_id=1655958>.

- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL – *Fiscal Monitor 2011: Shifting gears: tackling challenges on the road to fiscal adjustment*. FMI [em linha]. Abril (2011). [Consult. 28 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fm/2011/01/pdf/fm1101.pdf>>.
- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL – *Fiscal Policy for the Crisis*. FMI [em linha]. 29 Dezembro (2008). [Consult. 20 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2008/spn0801.pdf>>.
- GONÇALVES, Nuno – *A Economia Não Registada em Portugal*. Porto: Faculdade de Economia da Universidade do Porto. 2010, 62 f. Tese de doutoramento.
- GONÇALVES, Rui Miguel Marques – *Fraude Fiscal e Branqueamento de Capitais*. Porto: Almeida & Leitão, Lda., 2008.
- GURTNER, Bruno – *Evasão fiscal: Bilhões desviados do desenvolvimento*. Observatório da Cidadania [em linha]. (2004). [Consult. 4 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.socialwatch.org/sites/default/files/pdf/en/tematicosc2004_bra.pdf>.
- HENRIQUES, Rui Guedes - *OE2011: Choque Fiscal*. Oje [em linha]. 18 Outubro (2010). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.oje.pt/noticias/destaque/oe2011-choque-fiscal>>.
- HOGG, Andrew [et al.] – *Death and Taxes: the true toll of tax dodging*. Christian Aid [em linha]. May (2008). [Consult. 26 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf>>.
- HOLLINGSLED, Ann – *The Implied Tax Revenue Loss from Trade Mispricing*. Global Financial Integrity [em linha]. Fevereiro (2010). [Consult. 3 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.gfip.org/storage/gfip/documents/reports/IMPLIED%20TAX%20REVENUE%20LOSS%20REPORT_final.pdf>.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – *Estatística das Receitas Fiscais 1995-2009*. INE [em linha]. (2009). [Consult. 27 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL:

http://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=105006045&att_display=n&att_download=y>.

- INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – *Portugal em Números 2009*. INE [em linha]. (2010). [Consult. 1 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=115231109&PUBLICACOESmodo=2>.

- INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – *Taxa de Desemprego foi de 11,1% no quarto trimestre de 2010*. INE [em linha]. 16 Fevereiro (2011). [Consult. 27 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=109671289&att_display=n&att_download=y>.

- INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION – *Combating VAT Fraud in the EU: The way forward*. International VAT Association [em linha]. Março (2007). [Consult. 6 Julho 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.iva-online.org/documents/IVA_Paper_FINAL.pdf>.

- INVESTIR no Fisco é mais eficaz do que aumentar impostos. Sábado [em linha]. 18 Abril (2011). [Consult. 28 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.sabado.pt/Ultima-hora/Dinheiro/Investir-no-Fisco-e-mais-eficaz-do-que-aumentar-im.aspx>>.

- KAR, Dev; CARTWRIGHT-SMITH, Devon – *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2002—2006*. Global Financial Integrity [em linha]. Dezembro (2008). [Consult. 3 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.gfip.org/storage/gfip/economist%20-%20final%20version%201-2-09.pdf>>.

- LIMA, Fernando Costa – *Combate à corrupção e ao crime económico - precisamos de uma nova abordagem?* Visão [em linha]. 18 Fevereiro (2010). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://aeiou.visao.pt/combate-a-corrupcao-e-ao-crime-economico-precisamos-de-uma-nova-abordagem=f548492>>.

- LOPES, Cidália – *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas – Estudo Comprovativo na União Europeia*. Porto: Vida Económica, 1999.

- LOPES, Cidália – *Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. [S.l.]: Almedina, 2008.
- MARINHO FALCÃO, Pedro – *O combate à evasão fiscal e o paradigma das garantias dos contribuintes. A sua intercepção com o sistema económico*. In AMORIM, José Campos (coord.) – *Planeamento e Evasão fiscal*. Porto: Vida Económica, 2010, p. 257-268.
- MARTINS, António; SANTOS, João; OLIVEIRA, Jorge – *As Taxas Efectivas de Tributação dos Lucros das Sociedades em Portugal*. Comunicação apresentada na II Conferência Anual CTOC/IDEFF, intitulada “Novas Tendências de Tributação das Sociedades”, Lisboa [em linha]. 25 Outubro (2007). [Consult. 20 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.ctoc.pt/fotos/editor2/CTOC-%20Tx%20efectivas.pdf>>.
- MATEUS, J. Silvério – *A Reforma da tributação do património e as off-shores*. Revista Fisco. Nº 117/118, Ano XV, (Dezembro 2004), pp. 3-12.
- MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE – *Portugal 2010: Acelerar o crescimento da produtividade*. McKinsey [em linha]. Setembro (2003). [Consult. 28 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.portugal.gov.pt/pt/Documentos/Governo/MEI/Produtividade.pdf>>.
- MENEZES LEITÃO, Luís Manuel de – *A Introdução na legislação portuguesa de medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional: o Decreto-lei nº 37/95, de 14 de Fevereiro*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Nº 377, (Janeiro-Março 1995), pp. 93-104.
- MIRANDA, Elisabete; LANÇA, Filomena; GUERREIRO, Pedro Santos – *Governo tem de obrigar pequenos contribuintes a pagar impostos*. Jornal de Negócios [em linha]. 13 Abril (2011). [Consult. 3 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.jornaldenegocios.pt/home.php?template=SHOWNEWS_V2&id=479861>.
- MIRANDA, Elisabete; LANÇA, Filomena; GUERREIRO, Pedro Santos – *Mais contribuições sociais vão agravar economia paralela*. Jornal de Negócios [em linha]. 24 Janeiro (2011). [Consult. 3 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.jornaldenegocios.pt/home.php?template=SHOWNEWS_V2&id=464731>.

- MONDINI, Andrea – *Planificación Fiscal y Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea*. Comunicação apresentada na III Conferência Internacional CTOC/IDEFF, intitulada “Planeamento fiscal”, Porto [em linha]. 10 Outubro (2008). [Consult. 20 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.ctoc.pt/fotos/editor2/Andrea%20Mondini.pdf>>.
- MORGADO, Maria José – *Grande Entrevista*. Tribuna, Maio 2011, pp. 27-30.
- MULBACHER, Stephan [et al.] – *Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions*. Georgia State University [em linha]. Dezembro (2007). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0730.pdf>>.
- NÚCLEO de estudos da Católica: “Portugal já está em recessão técnica”. Público [em linha]. 13 Abril (2011). [Consult. 1 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://economia.publico.pt/noticia/nucleo-de-estudos-da-catolica-portugal-ja-esta-em-recessao-tecnica_1489638>.
- OLIVEIRA, Jorge Caetano de; SANTOS, João Pedro - *Tributação das sociedades e competitividade fiscal na UE*. Lisboa: Direcção-Geral de Estudos e Previsão, 2005.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard*. OCDE [em linha]. 4 Julho (2011). [Consult. 6 Julho 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>>.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *Countries continue to move towards better tax transparency*. OCDE [em linha]. 1 Junho (2011). [Consult. 6 Julho 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.oecd.org/document/18/0,3746,en_21571361_43854757_48099730_1_1_1_1,00.html>.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes The 2003 Progress Report*. [S.l.]: OECD, 2003.

- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *Measuring the non-observed economy. A handbook*. Paris: OECD Publications, 2002.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *OECD Economic Outlook n° 63*. Paris: OECD Publications, 1998.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *OECD Economic Surveys – Portugal*. Paris: OECD Publications, 2001.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *OECD Economic Surveys – Portugal*. Paris: OECD Publications, Paris, 2008.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *OECD Economic Surveys – Portugal*. Paris: OECD Publications, 2010.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *Revenue Statistics 1965/2009*. Paris: OECD Publications, 2010.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO - *Tax effects on foreign direct investment: Recent evidence and policy analysis*. Paris: OECD Publications, 2007.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*. [S.l.]: OECD/FTA, 2009.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – *Fighting tax evasion*. OCDE [em linha]. [c. 2011]. [Consult. 6 Julho 2011]. Disponível em WWW:
<URL: http://www.oecd.org/document/21/0,3746,en_2649_33745_42344853_1_1_1_37427,00.html>.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO; THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES – *Information Brief*. OCDE [em linha]. 4

Julho (2011). [Consult. 6 Julho 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf>>.

- OWENS, Jeffrey – *Améliorer la transparence fiscale: état des lieux des travaux menés par l'OCDE*. Revue française de finances publiques. N° 110 (2010), p. 91-101.

- OWENS, Jeffrey – *Key Note Speech by Jeffrey Owen*. Discurso na “Tax Executives Conference”, Washington D.C. [em linha]. 19 Março (2007). [Consult. 1 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/44/10/38292966.pdf>>.

- OXFAM – *Tax haven crackdown could deliver \$120bn a year to fight poverty*. Oxfam [em linha]. 13 Março (2009). [Consult. 4 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.oxfam.org/en/pressroom/pressrelease/2009-03-13/tax-haven-could-deliver-120bn-year-fight-poverty>>.

- OXFAM – *Tax Havens: Releasing the hidden billions for poverty eradication*. Oxfam [em linha]. (2000). [Consult. 4 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://publications.oxfam.org.uk/download.asp?dl=http://www.oxfam.org.uk/what_we_do/issues/debt_aid/downloads/tax_havens.zip>.

- PADOAN, Pier Carlo – *Presentation of the Report on progress made against international tax evasion*. Discurso na Cimeira de Ministros das Finanças do G20, Seoul [em linha]. 12 Novembro (2010). [Consult. 28 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.oecd.org/document/51/0,3746,en_2649_37425_46391283_1_1_1_37425,00.html>.

- PALMA, Clotilde Celorico – *A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal?* Revista TOC. N.º 16, (Julho 2001), pp. 149-171.

- PATRÕES e sindicatos unidos contra a economia. Rádio Renascença [em linha]. 1 Março (2011). [Consult. 4 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://rr.sapo.pt/informacao_detalhe.aspx?fid=92&did=144522>.

- PEC: Combate à evasão fiscal permite receita adicional de 0,1% do PIB em 2012. Lusa [em linha]. 21 Março (2011). [Consult. 6 Maio 2011]. Disponível em WWW:

<URL: <http://aeiou.visao.pt/pec-combate-a-evasao-fiscal-permite-receita-adicional-de-01-do-pib-em-2012=f595343>>.

- PERES, Eliane Lamarca Simões – *Globalização e Tributos*. Perspectiva Sociológica. Ano 1, nº1 , (Abril-Outubro 2008).

- PIMENTA, Carlos – *Esboço de Quantificação da Fraude em Portugal*. Observatório de Economia e Gestão de Fraude [em linha]. Fevereiro (2009). [Consult. 18 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/wp003.pdf>.

- POMBO, Nuno – *A Fraude Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007.

- PORTUGAL É o país da OCDE com maior percentagem de desemprego de longa duração. Lusa [em linha]. 20 Abril (2011). [Consult. 24 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://economia.publico.pt/Noticia/portugal-e-o-pais-da-ocde-com-maior-percentagem-de-desemprego-de-longa-duracao_1490692>.

- PORTUGAL. Governo de Portugal – *Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária*. [em linha]. 11 Novembro (2010). [Consult. 5 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://pgov.ceger.gov.pt/pt/GC18/Noticias/Pages/20101111_Not_CM_Arbitragem_Tributaria.aspx>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Gabinete do Ministro de Estado e das Finanças – *Cobrança coerciva da DGCI supera 1.000 milhões de euros*. MFAP [em linha]. 11 Novembro (2010). [Consult. 5 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: www.min-financas.pt/comunicados/2010/101111.pdf>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – *Combate à fraude e evasão fiscais em Portugal – Relatório das actividades desenvolvidas em 2007*. MFAP [em linha]. Fevereiro (2008). [Consult. 29 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.min-financas.pt/inf_fiscal/Relatorio_Combate_Fraude_Evasao_Fiscais_2007.pdf>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – *Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em*

2008. MFAP [em linha]. Maio (2009). [Consult. 29 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.min-financas.pt/discursos/int_SEAF_20090506.pdf>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – *Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais*. MFAP [em linha]. Fevereiro (2006). [Consult. 29 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.min-financas.pt/inf_fiscal/Relatorio_Sintese_Fraude_Evasao.pdf>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral do Orçamento - *Conta Geral do Estado 2009*. MFAP-DGI [em linha]. (2010). [Consult. 4 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.dgo.pt/cge/cge2009/index.htm>>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - *Estatística de Declarações de IRC – 2003-2005*. DGI [em linha]. (2010). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: info.portaldasfinancas.gov.pt>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - *Estatística de Declarações de IRC – 2005-2007*. DGI [em linha]. (2010). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: info.portaldasfinancas.gov.pt>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - *Estatística de Declarações de IRC – 2007-2009*. DGI [em linha]. (2010). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: info.portaldasfinancas.gov.pt>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - *Estatística de Off-Shore e Zona Franca da Madeira*. DGI [em linha]. (2010). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: info.portaldasfinancas.gov.pt>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral de Impostos – *Relatório de Actividades 2009*. MFAP-DGI [em linha]. (2009). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/45D986A4-3D68-4623-AED6-F0AEC14587C5/0/RA_DGCI_2009_Versao_final_Bookmark.pdf>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Gabinete do Ministro de Estado e das Finanças – *Assinado acordo sobre a troca de informações em*

matéria fiscal com a Libéria. MFAP [em linha]. 17 Janeiro (2011). [Consult. 5 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: www.min-financas.pt/comunicados/2011/110117.pdf>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Gabinete do Ministro de Estado e das Finanças – *Direcção-Geral dos Impostos lança campanha “Peça a Factura”*. MFAP [em linha]. 9 Março (2007). [Consult. 5 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: www.min-financas.pt/comunicados/2007/070309.pdf>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Gabinete do Ministro de Estado e das Finanças – *Regime Excepcional de Regularização Tributária ultrapassa objectivos*. MFAP [em linha]. 8 Fevereiro (2010). [Consult. 5 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: www.min-financas.pt/comunicados/2011/110208.pdf>.

- PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – *Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*. MFAP [em linha]. 3 Outubro (2009). [Consult. 22 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.min-financas.pt/informacao-fiscal/versao-integral-do-relatorio-do-grupo-para-o-estudo-da-politica-fiscal-competitividade-eficiencia-e-justica-do-sistema-fiscal>>.

- PORTUGAL. Presidência da República – *Diagnóstico - Os números possíveis da imigração em Portugal*. Presidência da República [em linha]. 3 Fevereiro (2011). [Consult. 26 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.presidencia.pt/?idc=24&idi=1743>>.

- PORTUGAL. Presidência da República – *Discurso do ex-Presidente da República, Dr. Jorge Sampaio, na Cerimónia Comemorativa do 37º Aniversário do 25 de Abril*. Presidência da República [em linha]. 25 Abril (2011). [Consult. 11 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.presidencia.pt/?idc=22&idi=53125>>.

- PORTUGAL. Tribunal de Contas – *Auditoria à Despesa Fiscal em IRC*. Tribunal de Contas [em linha]. Dezembro (2010). [Consult. 20 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2010/audit-dgtr-rel044-2010-2s.pdf>.

- PRICEWATERHOUSECOOPERS – *Tax Management in Companies*. PwC [em linha]. (2008). [Consult. 10 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL:

http://www.pwc.com/gx/en/tax-management-strategy/pdf/pwc_tax_management_in_companies.pdf>.

- PRICEWATERHOUSECOOPERS; BANCO MUNDIAL – *Paying Taxes 2011 – The global picture*. PwC [em linha]. (2011). [Consult. 2 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>>.

- RECKON – *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*. Comissão Europeia [em linha]. 21 Setembro (2009). [Consult. 27 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf>.

- REGO, Sonja Olhoft – *Tax-Avoidance Activities of U.S. Mutinational Corporations, Contemporary*. Accounting Research. Vol. 20, nº 4, (2003), p. 805-833.

- REINO UNIDO. HM Revenue & Customs – *Measuring Tax Gaps 2010*. HM Revenue & Customs [em linha]. 16 Setembro (2010). [Consult. 28 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.hmrc.gov.uk/stats/measuring-tax-gaps-2010.htm.pdf>>.

- REIS, Marta – *Economia paralela não devia ultrapassar 15% do PIB, dizem economistas*. i [em linha]. 5 Setembro (2010). [Consult. 5 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.ionline.pt/mobile/76816-economia-paralela-nao-devia-ultrapassar-15-do-pib-dizem-economistas>>.

- RODRIGUES, Ana Maria – *A contabilidade criativa no quadro das orientações contabilísticas actualmente dominantes*. Seminário apresentado na III Conferência Internacional da CTOC e do IDEFF, intitulada “Planeamento fiscal”, Porto [em linha]. 10 Outubro (2008). [Consult. 20 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.ctoc.pt/fotos/editor2/Ana%20Maria%20Rodrigues.pdf>>.

- RODRIGUES, Vasco [et al.] – *Economia Informal em Portugal*. Porto: CEGEA/Universidade Católica Portuguesa, 2008.

- ROSA, Eugénio – *Ineficácia do combate à fraude, à evasão e aos privilégios fiscais e o agravamento da injustiça social em Portugal*. ACRA [em linha]. 4 de Março de 2007. [Consult. 29 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.acra.pt/_pdf/Combate_a_FraudeEvasaoFiscal.pdf>.

- SÁ GOMES, Nuno de – *A relevância Jurídica, Penal e Fiscal das Facturas Falsas e respectivos Fluxos Financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Nº 377, (Janeiro-Março 1995), pp. 11-22.
- SÁ GOMES, Nuno de – *Direito Penal Fiscal*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Nº 128, (1983).
- SÁ GOMES, Nuno de – *Evasão fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*. Lisboa: Rei dos Livros, 2000.
- SÁ GOMES, Nuno de – *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Rei dos Livros, 2003.
- SACCHETTO, Claudio – *La cooperazione fiscale internazionale: in particolare, lo scambio di informazioni nel contrasto all'evasione*. Rivista della Guardia di finanza. Nº 2 (2008), p. 206-226.
- SALDANHA SANCHES, José Luis – *O (mau) capitalismo*. Expresso [em linha]. 23 Setembro (2009). [Consult. 11 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://aeiou.expresso.pt/o-mau-capitalismo=f536469>>.
- SALDANHA SANCHES, José Luis – *O combate à fraude fiscal e as garantias do contribuinte: dois objectivos inconciliáveis?* Colóquio “Os Efeitos da Globalização na Tributação do Rendimento e da Despesa”, Centro de Estudos Fiscais [em linha]. 12-13 Julho (2000). [Consult. 11 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://saldanhasanches.pt/fraude_fiscal.pdf>.
- SALDANHA SANCHES, José Luis – *O Estado Social paralelo*. Expresso [em linha]. 11 Agosto (2008). [Consult. 10 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://aeiou.expresso.pt/o-estado-social-paralelo=f387547>>.
- SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William – *Economia*. Lisboa: McGraw-Hill, 1998.
- SANTOS, Ana Sofia – *Quanto custa pagar impostos*. Expresso [em linha]. 22 Fevereiro (2008). [Consult. 26 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.ricardofabricio.com/images/Quanto_custa_pagar_impostos.pdf>.
- SANTOS, António Carlos – *Planeamento fiscal: Conceitos, Figuras Afins e Limites*. Comunicação apresentada na III Conferência Internacional CTOC/IDEFF, intitulada

- “Planeamento fiscal”, Porto [em linha]. 10 Outubro (2008). [Consult. 21 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.ctoc.pt/fotos/editor2/Antonio%20Carlos%20Santos.pdf>>.
- SANYAL, Amal; GANG, Ira N.; GOSWAMI, Omkar – *Corruption, Tax Evasion and the Laffer Curve*. Rutgers University [em linha]. Maio (1998). [Consult. 4 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <ftp://snde.rutgers.edu/Rutgers/wp/1996-04.pdf>>.
- SCHNEIDER, Friedrich - *The Influence of the economic crisis on the shadow economy in Germany, Greece and the other OECD- countries in 2010: What can be done?* Johannes Kepler University of Linz [em linha]. Setembro (2010). [Consult. 28 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.economics.uni-linz.ac.at/members/Schneider/files/publications/LatestResearch2010/ShadEcGreece_Sept2010.pdf>.
- SCHNEIDER, Friedrich; ENSTE, Dominik – *Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences*. Journal of Economic Literature. Vol. XXXVIII, (Março 2000), p. 77-114.
- SCHNEIDER, Friedrich; TORGLER, Benno – *What Shapes Attitudes Towards Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries*. Johannes Kepler University of Linz [em linha]. Julho (2006). [Consult. 7 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.econ.jku.at/papers/2006/wp0608.pdf>>.
- SILVA, Amândio Fernandes; CRAVO, Domingos – *Conclusões da conferência internacional sobre planeamento fiscal*. Revista TOC. Nº 106, (Janeiro 2009), p. 23-26.
- SILVA, António Cipriano da – *Princípios de Direito Fiscal*. Revista TOC. Nº 96, (Março 2008), pp. 54-57.
- SOARES, Regina; BAGO D’UVA, Teresa – *Income, Inequality and Poverty*. Lisboa: Departamento de Síntese Económica de Conjuntura do Instituto Nacional de Estatística, 2002.
- SOARES, Rosa – *Economia paralela representa 24,2 por cento do PIB português*. Público [em linha]. 9 Dezembro (2010). [Consult. 30 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.publico.pt/Economia/economia-paralela-representa-242-por-cento-do-pib-portugues_1470241>.

- SOUSA CÂMARA, Francisco – *Os Veículos do Planeamento fiscal*. Comunicação apresentada na III Conferência Internacional CTOC/IDEFF, intitulada “Planeamento fiscal”, Porto [em linha]. (2008). [Consult. 27 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.ctoc.pt/fotos/editor2/Francisco%20Sousa%20C%C3%A2mara.pdf>>.
- SOUSA, Paula Cravina de – *Especialistas vêem arbitragem fiscal com desconfiança*. Diário Económico [em linha]. 4 Fevereiro (2011). [Consult. 28 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://economico.sapo.pt/noticias/especialistas-veem-arbitragem-fiscal-com-desconfianca_110430.html>.
- TEIXEIRA DOS SANTOS, Fernando – *Intervenção do Ministro de Estado e das Finanças na discussão do OE2011 na Comissão de Orçamento e Finanças da Assembleia da República*. Governo de Portugal [em linha]. 17 Novembro (2010). [Consult. 6 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.portugal.gov.pt/pt/GC18/Governo/Ministerios/MF/Intervencoes/Pages/20101117_MFAP_Int_OE2011.aspx>.
- TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008.
- TOSCHI, Giorgio e AGOSTINO NUZZOLO – *La collaborazione amministrativa e giudiziaria nella lotta all'evasione fiscale internazionale*. Rivista della Guardia di finanza. N° 6 (1997), p. 2549-2564.
- TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL – *Corruption Perceptions Index 2010*. Berlim: Transparências Internacional, 2010.
- TRIBUNAL de Almada sem tinta nas impressoras por culpa das dívidas do Ministério. Lusa [em linha]. 30 Março (2011). [Consult. 5 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://www.publico.pt/Sociedade/tribunal-de-almada-sem-tinta-nas-impressoras-por-culpa-das-dividas-do-ministerio_1487559>.
- UE E FMI começam hoje a preparar apoio. Público [em linha]. 12 Abril (2011). [Consult. 30 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://economia.publico.pt/Noticia/fmi-e-ue-comecam-hoje-a-discutir-apoio_1489395>.
- UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia – *Green Paper on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*. Comissão Europeia [em linha]. 1, Dezembro (2010). [Consult. 6 Julho 2011]. Disponível em WWW: <URL:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_en.pdf>.

- UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Direcção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira - *An implicit tax rate for non-financial corporations: Definition and comparison with other tax indicators*. Comissão Europeia [em linha]. (2004). [Consult. 10 Maio 2011]. Disponível em WWW: <URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/implicit_tax_rate_non_financial_corporations.pdf>.

- UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Direcção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira - *An implicit tax rate for non-financial corporations: Definition and comparison with other tax indicators*. Luxemburgo: Serviço das Publicações da UE, 2004.

- UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Eurobarómetro. – *Attitudes of Europeans towards Corruption-Full report*. Comissão Europeia [em linha]. (2009). [Consult. 11 Maio]. Disponível em WWW: <URL: ec.europa.eu/public_opinion/archives/ebs/ebs_325_en.pdf>.

- UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Eurostat – *Taxation trends for the European Union*. Luxemburgo: Serviço das Publicações da UE, 2010.

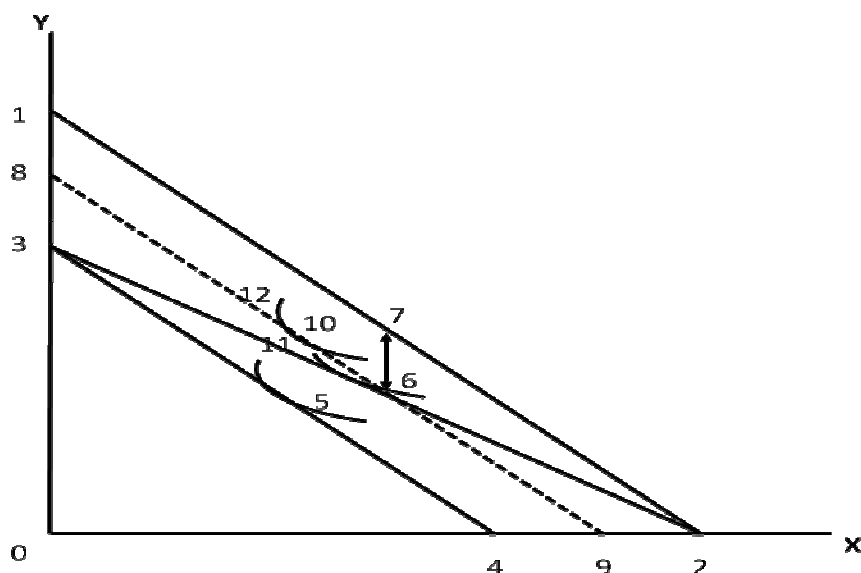
- VARTIA, Laura – *How do Taxes affect investment and productivity? An industry-level analysis of OECD Countries*. OCDE [em linha]. (2008). [Consult. 3 Maio 2011] Disponível em WWW: <URL: <http://www.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf?cote=eco/wkp%282008%2964&doclanguage=en>>.

Legislação consultada:

- Código Civil
- Código de Procedimento Administrativo
- Código de Procedimento e Processo Tributário
- Constituição da República Portuguesa
- Decreto-Lei 29/2008, de 25 de Fevereiro
- Despacho 14592/2008 de 27 de Maio
- Directiva 2010/45/EU do Conselho, de 13 de Julho de 2010
- Estatuto dos Benefícios Fiscais
- Lei Geral Tributária
- Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.
- Lei nº 64/2008 de 5 de Dezembro
- LOE para 2006 (Lei nº 60-A/2005, de 31 de Dezembro)
- LOE para 2007 (Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro)
- LOE para 2008 (Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro)
- LOE para 2009 (Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro)
- LOE para 2010 (Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril)
- LOE para 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro)
- Regime Geral das Infracções Tributárias

Anexos

Anexo A – Utilidade Social



No gráfico acima, a recta 1:2 representa a restrição orçamental inicial. A recta 3:4 é o resultado da deslocação em função da tributação. O equilíbrio após imposto é o ponto 5. Se o contribuinte X não paga – x representa no gráfico o montante cobrado ao contribuinte X enquanto y o valor cobrado ao contribuinte Y – a restrição orçamental passa a ser 3:2, diminuindo o montante de imposto obtido e passando o equilíbrio a situar-se no ponto 6.

Dessa forma, o não pagamento dá origem a uma curva de indiferença inferior a 10, a qual seria alcançada com a cobrança do mesmo montante de imposto mas mediante o pagamento tanto da parte de X como de Y (recta 8:9). Observa-se, pois, que a utilidade total sem evasão fiscal é maior do que aquela registada na eventualidade de existência de evasão fiscal.

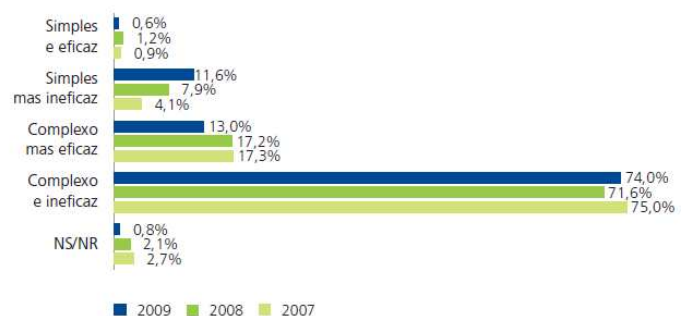
Anexo B – Percepção do Sistema fiscal pelas empresas

O sistema fiscal português mantém-se complexo e ineficaz

A maioria das empresas (74,0%) considera o sistema fiscal complexo e ineficaz, verificando-se uma acentuação desta tendência face ao ano anterior.

De referir que, nos últimos anos, tem aumentado o número de inquiridos que considera o sistema simples, mas ineficaz (11,6%).

Considera o actual sistema fiscal português:



Fonte: DELOITTE - Observatório da Competitividade Fiscal 2010 – As aparências iludem. Setembro 2010, p. 7.

Anexo C – Dimensão da ENR em 21 países da OCDE

Table 2.5: Size of the shadow economy in 21 OECD countries from 1989/90 to 2010 (in % of official GDP) using the cash approach and the MIMIC method

OECD countries	Average 1989/90	Average 1994/95	Average 1997/98	Average 1999/00	Average 2001/02	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010 ¹
1. Australia	10.1	13.5	14.0	14.3	14.1	13.7	13.2	12.6	11.4	11.7	10.6	10.9	11.1
2. Belgium	19.3	21.5	22.5	22.2	22.0	21.4	20.7	20.1	19.2	18.3	17.5	17.8	17.9
3. Canada	12.8	14.8	16.2	16.0	15.8	15.3	15.1	14.3	13.2	12.6	12.0	12.6	12.7
4. Denmark	10.8	17.8	18.3	18.0	17.9	17.4	17.1	16.5	15.4	14.8	13.9	14.3	14.4
5. Germany	11.8	13.5	14.9	16.0	16.3	17.1	16.1	15.4	15.0	14.7	14.2	14.6	14.7
6. Finland	13.4	18.2	18.9	18.1	18.0	17.6	17.2	16.6	15.3	14.5	13.8	14.2	14.3
7. France	9.0	14.5	14.9	15.2	15.0	14.7	14.3	13.8	12.4	11.8	11.1	11.6	11.7
8. Greece	22.6	28.6	29.0	28.7	28.5	28.2	28.1	27.6	26.2	25.1	24.3	25.0	25.2
9. United Kingdom	9.6	12.5	13.0	12.7	12.5	12.2	12.3	12.0	11.1	10.6	10.1	10.9	11.1
10. Ireland	11.0	15.4	16.2	15.9	15.7	15.4	15.2	14.8	13.4	12.7	12.2	13.1	13.2
11. Italy	22.8	26.0	27.3	27.1	27.0	26.1	25.2	24.4	23.2	22.3	21.4	22.0	22.2
12. Japan	8.8	10.6	11.1	11.2	11.1	11.0	10.7	10.3	9.4	9.0	8.8	9.5	9.7
13. Netherlands	11.9	13.7	13.5	13.1	13.0	12.7	12.5	12.0	10.9	10.1	9.6	10.2	10.3
14. New Zealand	9.2	11.3	11.9	12.8	12.6	12.3	12.2	11.7	10.4	9.8	9.4	9.9	9.9
15. Norway	14.8	18.2	19.6	19.1	19.0	18.6	18.2	17.6	16.1	15.4	14.7	15.3	15.4
16. Austria	6.9	8.6	9.0	9.8	10.6	10.8	11.0	10.3	9.7	9.4	8.1	8.47	8.67
17. Portugal	15.9	22.1	23.1	22.7	22.5	22.2	21.7	21.2	20.1	19.2	18.7	19.5	19.7
18. Sweden	15.8	19.5	19.9	19.2	19.1	18.6	18.1	17.5	16.2	15.6	14.9	15.4	15.6
19. Switzerland	6.7	7.8	8.1	8.6	9.4	9.5	9.4	9.0	8.5	8.2	7.9	8.3	8.34
20. Spain	16.1	22.4	23.1	22.7	22.5	22.2	21.9	21.3	20.2	19.3	18.7	19.5	19.8
21. U.S.A.	6.7	8.8	8.9	8.7	8.7	8.5	8.4	8.2	7.5	7.2	7.0	7.6	7.8
Unweighted average of 21 OECD countries	12.7	16.2	16.8	16.8	16.7	16.5	16.1	15.6	14.5	13.9	13.3	13.8	14.0

Fonte: SCHNEIDER, Friedrich - The Influence of the economic crisis on the shadow economy in Germany, Greece and the other OECD-countries in 2010: What can be done?. Setembro 2010

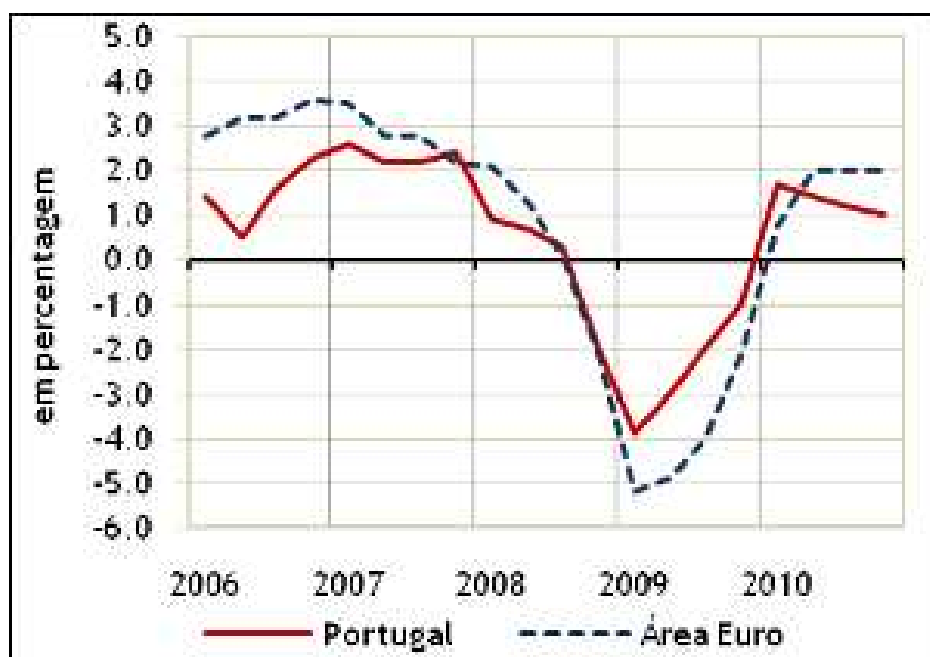
Anexo D – Dimensão da ENR em 21 países da OCDE

	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2008	2009 provisional
Australia	20.5	25.2	27.6	28.0	30.3	29.5	27.1	n.a.
Austria ¹	33.9	36.6	40.8	41.4	43.2	42.1	42.7	42.8
Belgium	31.1	39.5	44.3	43.5	44.7	43.8	44.2	43.2
Canada	25.7	32.0	32.5	35.6	35.6	33.0	32.3	31.1
Chile				19.0	19.4	24.0	22.5	18.2 ⁴
Czech Republic				37.6	35.3	37.3	36.0	34.8
Denmark ¹	30.0	38.4	46.1	48.8	49.4	49.0	48.2	48.2
Finland	30.4	36.6	39.8	45.7	47.2	43.0	43.1	43.1
France ¹	34.1	35.4	42.8	42.9	44.4	43.5	43.2	41.9
Germany ²	31.6	34.3	36.1	37.2	37.2	36.0	37.0	37.0
Greece ¹	17.8	19.4	25.5	28.9	34.0	32.3	32.6	29.4
Hungary				41.3	38.5	39.7	40.2	39.1
Iceland	26.2	30.0	28.2	31.2	37.2	40.6	36.8	34.1
Ireland	24.9	28.8	34.7	32.5	31.3	30.9	28.8	27.8
Israel ³				37.0	36.8	36.3	33.8	31.4
Italy	25.5	25.4	33.6	40.1	42.2	43.4	43.3	43.5
Japan	18.2	20.8	27.1	26.8	27.0	28.3	28.1	n.a.
Korea		14.9	16.1	20.0	22.6	26.5	26.5	25.6
Luxembourg	27.7	32.8	39.4	37.1	39.1	35.7	35.5	37.5
Mexico			15.5	15.2	16.9	17.9	21.0	17.5 ⁵
Netherlands	32.8	40.7	42.4	41.5	39.6	38.7	39.1	n.a.
New Zealand	24.1	28.7	31.3	36.2	33.2	35.1	33.7	31.0
Norway	29.6	39.2	42.6	40.9	42.6	43.8	42.6	41.0
Poland				36.2	32.8	34.8	34.3	n.a.
Portugal	15.9	19.1	24.5	30.9	32.8	35.2	35.2	n.a.
Slovak Republic					34.1	29.4	29.3	29.3
Slovenia				39.2	37.5	37.8	37.2	37.9
Spain ¹	14.7	18.4	27.6	32.1	34.2	37.3	33.3	30.7
Sweden	33.4	41.3	47.4	47.5	51.4	47.4	46.3	46.4
Switzerland	17.5	23.9	25.5	27.7	30.0	28.9	29.1	30.3
Turkey	10.6	11.9	11.5	16.8	24.2	24.1	24.2	24.6
United Kingdom	30.4	34.9	37.0	34.0	36.4	36.2	35.7	34.3
United States	24.7	25.6	25.6	27.8	29.5	27.9	26.1	24.0
<i>Unweighted average:</i>								
OECD Total	25.5	29.4	32.5	34.4	35.5	35.4	34.8	n.a.

Fonte: ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Revenue Statistics 1965/2009. 2010.

Anexo E – Variação do PIB entre 2006 e 2010

	2006	2007	2008	2009	2010
Procura Interna	0,8	2,0	1,2	-2,9	0,8
Exportações	11,6	7,6	-0,3	-11,6	8,7
Importações	7,2	5,5	2,8	-10,6	5,3
PIB	1,4	2,4	0,0	-2,5	1,4



Fonte: PORTUGAL. Banco de Portugal - BPstat - Estatísticas online. 2009.

Anexo F – Custos de contexto: Posição de Portugal no Mundo

	2008	2009	2010	2011
Facilidade global de cumprimento	66°	73°	80°	73°
Total de Pagamentos	10°	10°	14°	15°
Total de tempo despendido	123°	130°	135°	126°
Taxa de Impostos Global	94°	96°	100°	106°

Fonte: PRICEWATERHOUSECOOPERS; BANCO MUNDIAL – Tax management in companies – The global picture. 2011.

Anexo G – Custos administrativos: Portugal e o Mundo

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Custos administrativos/ Receita cobrada	1,61 %	1,68 %	1,51 %	1,49 %	1,59 %	1,43 %	1,41 %

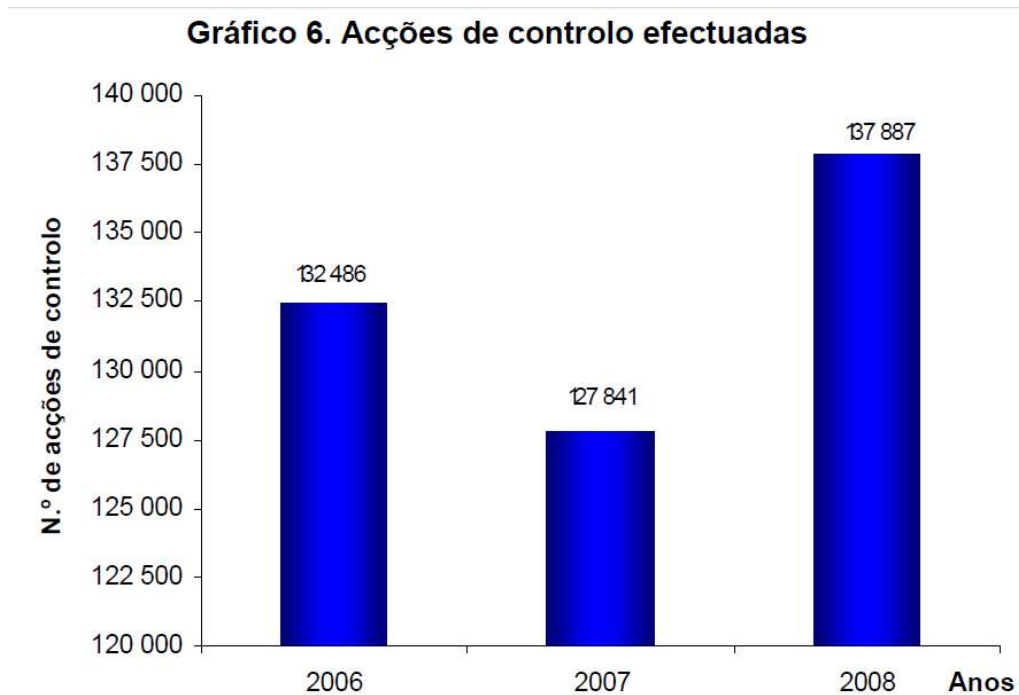
Table 13: OECD country spread/1 by 'cost of collection' & 'tax revenue/GDP' ratios

Range of 'cost of collection' ratio in 2007	Range of 'tax/ GDP %' ratio (2007)			
	< 20%	20-30%	30-40%	Over 40%
Less than 0.60		USA		Sweden
0.61-0.80		Korea	Ireland, Spain , New Zealand	Austria , Denmark, Finland, Germany Norway
0.81- 1.00	Mexico	Turkey		France
1.01- 1.20			Hungary, Netherlands, UK	Luxembourg
1.20- 1.40			Canada	Belgium, Czech Rep.,
Over 1.40		Japan	Poland, Portugal, Slovak Rep,	

/1. For the countries highlighted, the revenue body is not responsible for collecting mandated social contributions, and therefore has a smaller revenue base for the purpose of this calculation.

Fonte: ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). 28 Janeiro 2009.

Anexo H – Acções de controlo efectuadas pela DGCI



Fonte: DGCI

Fonte: PORTUGAL, Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008. Maio 2009, p. 28.

Anexo I – Processos instaurados e processos findos

Gráfico 20. Número de processos de redução de coima e de contra-ordenação

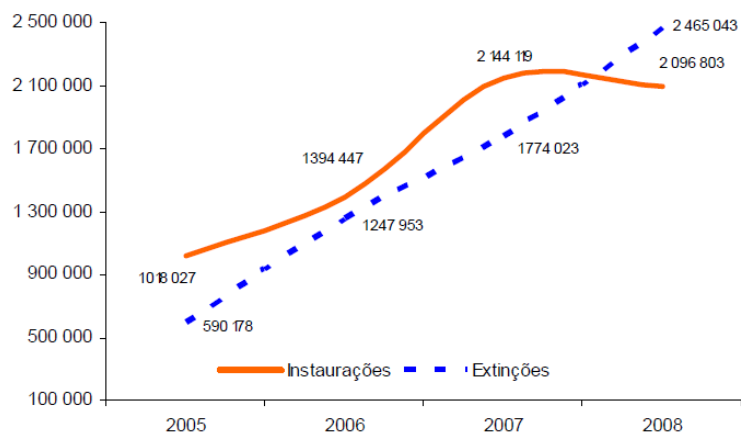


Gráfico 23. Inquéritos criminais fiscais

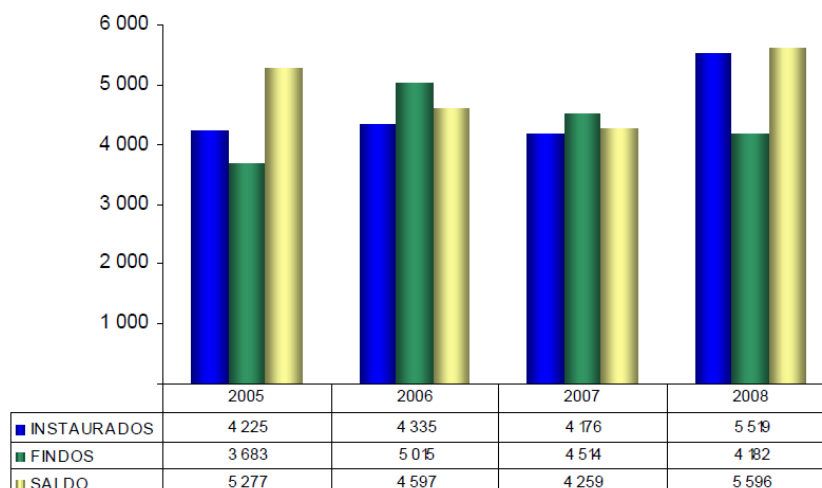
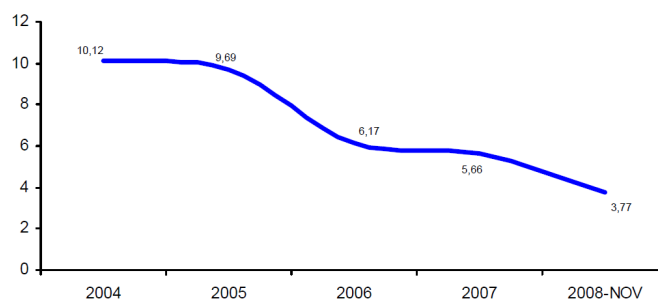


Gráfico 26. Reclamações gratuitas – Evolução do tempo médio de conclusão (em meses)



Fonte: PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008.

Anexo J – Tipo de processos e condenações fiscais

Quadro 15. Tipo de crimes, por processos instaurados em 2008

Tipo de crime	Número de processos
Fraude fiscal	995
Abuso confiança fiscal	4.494
Frustração de créditos fiscais	27
Violação de sigilo fiscal	3

Quadro 16. Tipo de penas

Anos	Condenados	Multa	Prisão substituída por Multa	Prisão não substituída suspensa	Prisão não substituída e não suspensa	Dispensa e isenção de pena
2004	1501	1003	11	322	21	143
2005	1737	1230	16	377	9	103
2006	1805	1315	17	386	15	115
2007	2084	1491	19	407	10	154
2008	1770	1245	15	279	7	95

Fonte: PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Relatório sobre a Evolução do Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Actividades Desenvolvidas em 2008, p. 63.

Anexo K – Índice de Percepção de Corrupção

EUROPEAN UNION AND WESTERN EUROPE

RANK	REGIONAL RANK	COUNTRY / TERRITORY	CPI 2010 SCORE	90% CONFIDENCE INTERVAL		SURVEYS USED
				LOWER BOUND	UPPER BOUND	
1	1	Denmark	9.3	9.1	9.4	6
4	2	Finland	9.2	9.1	9.3	6
4	2	Sweden	9.2	9.1	9.4	6
7	4	Netherlands	8.8	8.7	9.0	6
8	5	Switzerland	8.7	8.3	9.1	6
10	6	Norway	8.6	8.1	9.0	6
11	7	Iceland	8.5	7.7	9.2	5
11	7	Luxembourg	8.5	8.0	8.9	5
14	9	Ireland	8.0	7.7	8.3	6
15	10	Austria	7.9	7.4	8.4	6
15	10	Germany	7.9	7.5	8.3	6
20	12	United Kingdom	7.6	7.3	7.9	6
22	13	Belgium	7.1	6.9	7.2	6
25	14	France	6.8	6.4	7.2	6
26	15	Estonia	6.5	6.1	6.8	8
27	16	Slovenia	6.4	5.9	6.8	8
28	17	Cyprus	6.3	6.0	6.6	4
30	18	Spain	6.1	5.7	6.5	6
32	19	Portugal	6.0	5.4	6.7	6
37	20	Malta	5.6	5.3	5.8	3
41	21	Poland	5.3	5.0	5.5	8
46	22	Lithuania	5.0	4.4	5.5	8
50	23	Hungary	4.7	3.9	5.5	8
53	24	Czech Republic	4.6	4.1	5.1	8
59	25	Latvia	4.3	3.7	4.8	6
59	25	Slovakia	4.3	3.8	4.9	8
67	27	Italy	3.9	3.5	4.4	6
69	28	Romania	3.7	3.3	4.2	8
73	29	Bulgaria	3.6	3.2	4.0	8
78	30	Greece	3.5	3.1	3.9	6

Fonte: TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL – Corruption Perceptions Index 2010.

Anexo L – Dimensão da ENR

Table 2.5: Size of the shadow economy in 21 OECD countries from 1989/90 to 2010 (in % of official GDP) using the cash approach and the MIMIC method

OECD countries	Average 1989/90	Average 1994/95	Average 1997/98	Average 1999/00	Average 2001/02	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010 ¹
1. Australia	10.1	13.5	14.0	14.3	14.1	13.7	13.2	12.6	11.4	11.7	10.6	10.9	11.1
2. Belgium	19.3	21.5	22.5	22.2	22.0	21.4	20.7	20.1	19.2	18.3	17.5	17.8	17.9
3. Canada	12.8	14.8	16.2	16.0	15.8	15.3	15.1	14.3	13.2	12.6	12.0	12.6	12.7
4. Denmark	10.8	17.8	18.3	18.0	17.9	17.4	17.1	16.5	15.4	14.8	13.9	14.3	14.4
5. Germany	11.8	13.5	14.9	16.0	16.3	17.1	16.1	15.4	15.0	14.7	14.2	14.6	14.7
6. Finland	13.4	18.2	18.9	18.1	18.0	17.6	17.2	16.6	15.3	14.5	13.8	14.2	14.3
7. France	9.0	14.5	14.9	15.2	15.0	14.7	14.3	13.8	12.4	11.8	11.1	11.6	11.7
8. Greece	22.6	28.6	29.0	28.7	28.5	28.2	28.1	27.6	26.2	25.1	24.3	25.0	25.2
9. United Kingdom	9.6	12.5	13.0	12.7	12.5	12.2	12.3	12.0	11.1	10.6	10.1	10.9	11.1
10. Ireland	11.0	15.4	16.2	15.9	15.7	15.4	15.2	14.8	13.4	12.7	12.2	13.1	13.2
11. Italy	22.8	26.0	27.3	27.1	27.0	26.1	25.2	24.4	23.2	22.3	21.4	22.0	22.2
12. Japan	8.8	10.6	11.1	11.2	11.1	11.0	10.7	10.3	9.4	9.0	8.8	9.5	9.7
13. Netherlands	11.9	13.7	13.5	13.1	13.0	12.7	12.5	12.0	10.9	10.1	9.6	10.2	10.3
14. New Zealand	9.2	11.3	11.9	12.8	12.6	12.3	12.2	11.7	10.4	9.8	9.4	9.9	9.9
15. Norway	14.8	18.2	19.6	19.1	19.0	18.6	18.2	17.6	16.1	15.4	14.7	15.3	15.4
16. Austria	6.9	8.6	9.0	9.8	10.6	10.8	11.0	10.3	9.7	9.4	8.1	8.47	8.67
17. Portugal	15.9	22.1	23.1	22.7	22.5	22.2	21.7	21.2	20.1	19.2	18.7	19.5	19.7
18. Sweden	15.8	19.5	19.9	19.2	19.1	18.6	18.1	17.5	16.2	15.6	14.9	15.4	15.6
19. Switzerland	6.7	7.8	8.1	8.6	9.4	9.5	9.4	9.0	8.5	8.2	7.9	8.3	8.34
20. Spain	16.1	22.4	23.1	22.7	22.5	22.2	21.9	21.3	20.2	19.3	18.7	19.5	19.8
21. U.S.A.	6.7	8.8	8.9	8.7	8.7	8.5	8.4	8.2	7.5	7.2	7.0	7.6	7.8
Unweighted average of 21 OECD countries	12.7	16.2	16.8	16.8	16.7	16.5	16.1	15.6	14.5	13.9	13.3	13.8	14.0

Fonte: - SCHNEIDER, Friedrich - The Influence of the economic crisis on the shadow economy in Germany, Greece and the other OECD-countries in 2010: What can be done? Setembro 2010.

Anexo M – Peso do IRC

Table 12 - Tableau 12.
Taxes on corporate income (1200) as percentage of GDP
Impôts sur les bénéfices des sociétés (1200) en pourcentage du PIB

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008	
Australia	3.3	3.1	2.6	3.9	4.1	6.1	5.8	6.4	6.8	5.9	Australie
Austria ¹	1.8	1.6	1.4	1.4	1.4	2.0	2.2	2.2	2.4	2.5	Autriche ¹
Belgium	1.9	2.7	2.2	2.0	2.4	3.2	3.3	3.5	3.5	3.3	Belgique
Canada	3.8	4.3	2.7	2.5	2.9	4.4	3.5	3.8	3.5	3.3	Canada
Chile											Chile
Czech Republic					4.6	3.5	4.5	4.8	5.0	4.2	République tchèque
Denmark ¹	1.4	1.2	2.2	1.7	2.3	3.3	3.9	4.3	3.8	3.4	Danemark ¹
Finland	2.5	1.7	1.4	2.0	2.3	5.9	3.3	3.4	3.9	3.5	Finlande
France ¹	1.8	1.8	1.9	2.2	2.1	3.1	2.4	3.0	3.0	2.9	France ¹
Germany	2.5	1.5	2.2	1.7	1.0	1.8	1.7	2.1	2.2	1.9	Allemagne
Greece ¹	0.3	0.7	0.7	1.4	1.8	4.1	3.3	2.7	2.5	2.5	Grèce ¹
Hungary					1.8	2.2	2.1	2.3	2.8	2.6	Hongrie
Iceland	0.5	0.8	0.9	0.9	0.9	1.2	2.0	2.4	2.5	1.9	Islande
Ireland	2.3	1.4	1.1	1.6	2.7	3.7	3.4	3.8	3.4	2.8	Irlande
Israel					3.1	3.9	4.0	4.9	4.5	3.5	Israël
Italy	1.8	1.6	3.1	3.8	3.5	2.9	2.8	3.4	3.8	3.7	Italie
Japan	4.0	4.3	5.7	6.5	4.3	3.7	4.3	4.7	4.8	3.9	Japon
Korea		1.3	1.8	2.5	2.3	3.2	3.8	3.6	4.0	4.2	Corée
Luxembourg	3.1	5.1	7.0	5.6	6.6	7.0	5.8	4.9	5.3	5.1	Luxembourg
Mexico											Mexique
Netherlands	2.6	3.1	3.0	3.2	3.1	4.0	3.8	3.3	3.2	3.2	Pays-Bas
New Zealand	5.0	3.4	2.6	2.4	4.3	4.1	6.2	5.7	5.0	4.4	Nouvelle-Zélande
Norway	1.1	1.1	7.3	3.7	3.8	8.9	11.8	13.0	11.4	12.5	Norvège
Poland					2.8	2.4	2.5	2.4	2.8	2.7	Pologne
Portugal				2.1	2.3	3.7	2.7	2.9	3.6	3.6	Portugal
Slovak Republic						2.6	2.7	2.9	3.0	3.1	République slovaque
Slovenia					0.5	1.2	2.8	3.0	3.2	2.5	Slovénie
Spain ¹	1.4	1.3	1.4	2.9	1.7	3.1	3.9	4.1	4.7	2.8	Espagne ¹
Sweden	2.0	1.8	1.7	1.6	2.8	3.9	3.7	3.6	3.7	3.0	Suède
Switzerland	1.3	2.0	1.7	2.0	1.8	2.7	2.6	3.0	3.1	3.3	Suisse
Turkey	0.5	0.6	1.1	1.0	1.1	1.8	1.7	1.5	1.6	1.8	Turquie
United Kingdom	1.3	2.2	4.7	3.5	2.8	3.5	3.3	3.9	3.4	3.6	Royaume-Uni
United States	4.0	2.9	1.9	2.4	2.9	2.6	3.1	3.4	3.0	1.8	États-Unis
<i>Unweighted average:</i>											<i>pondérée:</i>
OECD Total	2.2	2.2	2.6	2.6	2.7	3.5	3.6	3.8	3.8	3.5	OCDE Total

Table 13 - Tableau 13.
Taxes on corporate income (1200) as percentage of total taxation

Impôts sur les bénéfices des sociétés (1200) en pourcentage du total des recettes fiscales

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008	
Australia	16.3	12.4	9.4	14.1	14.8	20.2	19.4	21.7	23.1	21.7	Australie
Austria ¹	5.4	4.3	3.5	3.6	3.3	4.6	5.2	5.2	5.8	5.7	Autriche ¹
Belgium	6.2	6.9	4.9	4.8	5.4	7.2	7.4	8.0	7.9	7.5	Belgique
Canada	14.9	13.6	8.2	7.0	8.2	12.2	10.5	11.6	10.6	10.4	Canada
Chile											Chile
Czech Republic					12.2	9.9	12.0	13.1	13.5	11.6	République tchèque
Denmark ¹	4.5	3.2	4.8	3.7	4.8	6.6	7.7	8.8	7.7	7.1	Danemark ¹
Finland	8.1	4.7	3.4	4.5	5.0	12.5	7.6	7.7	9.0	8.1	Finlande
France ¹	5.3	5.2	4.5	5.3	4.9	6.9	5.5	6.7	6.8	6.7	France ¹
Germany	7.8	4.4	6.1	4.8	2.8	4.8	4.9	5.9	6.1	5.1	Allemagne
Greece ¹	1.8	3.4	2.7	5.5	6.3	12.1	10.3	8.5	7.8	7.5	Grèce ¹
Hungary					4.5	5.7	5.7	6.3	7.0	6.6	Hongrie
Iceland	1.8	2.6	3.1	2.8	3.0	3.3	4.9	5.8	6.1	5.2	Islande
Ireland	9.1	4.8	3.2	5.0	8.5	11.8	11.2	11.9	10.9	9.7	Irlande
Israel					8.5	10.6	11.2	13.6	12.5	10.3	Israël
Italy	6.9	6.3	9.2	10.0	8.7	6.9	6.8	8.1	8.8	8.6	Italie
Japan	22.2	20.6	21.0	22.4	15.9	13.8	15.5	17.0	16.8	13.7	Japon
Korea		8.9	11.4	12.8	11.6	14.1	15.9	14.3	15.1	15.9	Corée
Luxembourg	11.0	15.6	17.7	15.8	17.7	17.8	15.4	13.8	14.8	14.3	Luxembourg
Mexico											Mexique
Netherlands	8.1	7.7	7.0	7.5	7.5	10.1	9.8	8.5	8.4	8.1	Pays-Bas
New Zealand	20.7	11.8	8.3	6.5	11.9	12.4	16.8	15.8	14.2	13.1	Nouvelle-Zélande
Norway	3.8	2.9	17.2	9.0	9.2	20.9	27.0	29.5	26.1	29.4	Norvège
Poland					7.7	7.4	7.5	7.1	7.9	7.9	Pologne
Portugal				8.0	7.4	11.4	8.0	8.5	10.1	10.3	Portugal
Slovak Republic						7.7	8.7	9.9	10.1	10.7	République slovaque
Slovenia					1.3	3.1	7.2	7.7	8.6	6.8	Slovénie
Spain ¹	9.2	6.9	5.1	8.8	5.4	8.9	10.8	11.3	12.5	8.4	Espagne ¹
Sweden	6.1	4.3	3.5	3.1	5.8	7.6	7.5	7.5	7.8	6.4	Suède
Switzerland	7.7	8.5	6.8	7.6	6.6	9.0	8.9	10.1	10.7	11.4	Suisse
Turkey	4.8	5.1	9.5	6.7	6.7	7.3	7.1	6.0	6.8	7.3	Turquie
United Kingdom	4.4	6.2	12.6	9.9	8.1	9.7	9.3	10.8	9.4	10.0	Royaume-Uni
United States	16.4	11.4	7.5	8.9	10.3	8.7	11.6	12.2	10.9	7.1	États-Unis
<i>Unweighted average:</i>											<i>Moyenne non pondérée:</i>
OECD Total	8.8	7.6	8.0	7.9	7.8	9.8	10.2	10.7	10.8	10.1	OCDE Total

1. The total tax revenues have been reduced by the amount of any capital transfer that represents uncollected taxes. The capital transfer has been allocated between tax headings in proportion to the reported tax revenue.

1. Le total des recettes fiscales a été diminué du montant de tout transfert en capital représentant les impôts non perçus. Le transfert en capital a été réparti

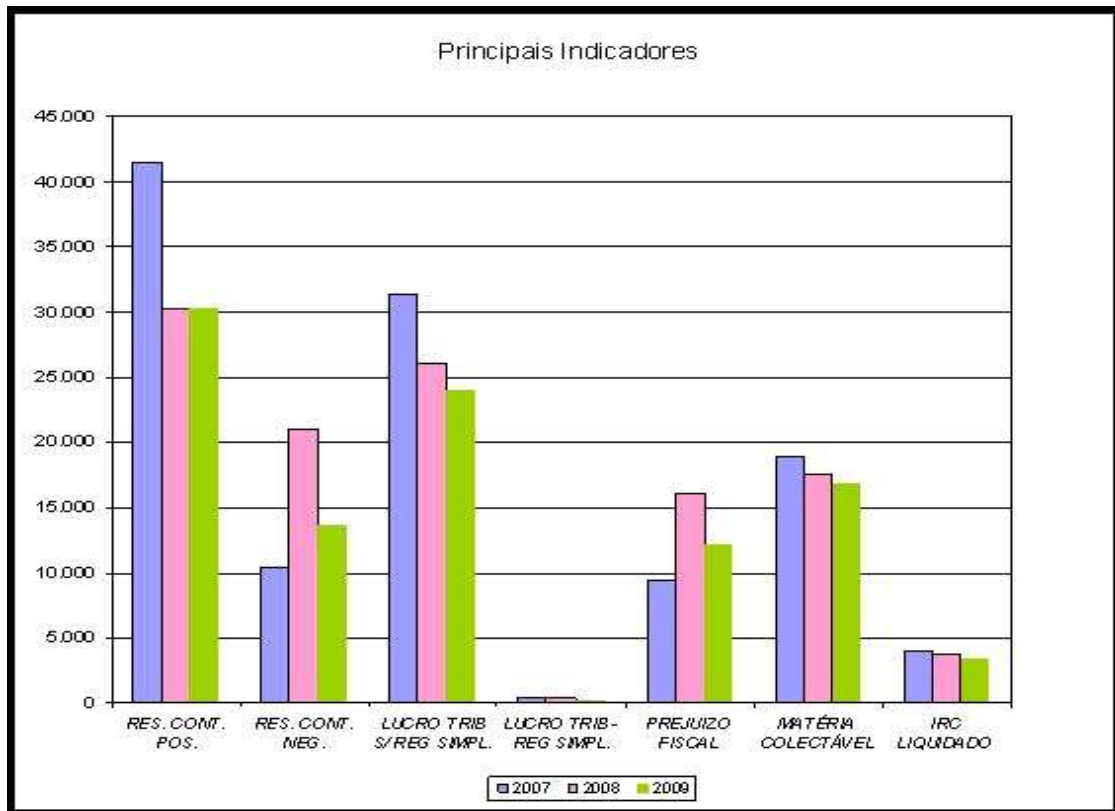
Fonte: ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO
ECONÓMICO – Revenue Statistics 1965/2009. 2010.

Anexo N – Taxas implícitas

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
EU 27	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
EU 25	27,0	25,7	27,3	27,3	28,1	24,9	22,9	22,9	24,7	27,8	28,5	25,4
Zona EURO	26,1	24,1	26,1	25,2	26,8	25,1	23,9	24,1	25,0	29,5	31,3	27,0
Bélgica	24,6	28,3	27,9	24,4	24,2	23,2	22,3	22,0	22,0	22,7	20,9	21,4
Bulgária	:	:	:	:	:	:	:	14,8	:	15,3	20,0	:
República Checa	41,4	27,8	30,1	26,2	28,3	30,3	32,0	29,8	25,5	25,5	25,7	25,7
Dinamarca	21,1	27,4	19,7	23,0	21,1	20,0	22,3	24,9	26,7	28,7	28,9	24,9
Alemanha	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Estónia	9,8	11,9	8,9	4,1	3,0	4,7	6,5	6,9	5,7	6,5	7,7	8,3
Irlanda	:	:	:	:	:	10,0	10,2	10,4	10,2	10,4	8,7	7,6
Grécia	:	:	:	29,0	25,1	26,0	21,0	20,1	21,6	18,6	:	:
Espanha	:	:	:	30,7	28,5	31,4	31,2	35,2	43,5	51,9	61,8	34,0
França	26,2	24,7	28,7	29,6	32,9	29,0	24,4	26,4	26,1	31,8	30,5	29,1
Itália	25,9	18,8	22,4	19,2	23,6	20,9	24,6	21,3	20,7	27,0	30,0	31,5
Chipre	26,4	30,6	36,2	28,6	29,3	30,7	28,3	23,0	26,8	30,4	34,2	37,3
Letónia	14,9	17,1	12,6	8,6	8,8	8,3	6,6	8,0	9,6	11,1	13,1	15,2
Lituânia	10,5	10,3	7,4	3,9	2,5	2,6	5,7	7,2	8,0	10,8	9,8	11,1
Luxemburgo	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Hungria	23,7	22,7	25,8	28,7	25,6	20,1	19,3	17,4	18,2	15,6	18,1	19,9
Malta	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Países Baixos	22,5	22,8	21,9	18,5	17,3	18,1	14,4	14,4	12,5	12,0	10,7	11,9
Áustria	28,5	29,4	27,6	27,1	37,6	28,7	27,1	26,2	23,7	23,5	25,1	26,1
Polónia	46,2	42,7	42,5	37,1	37,2	37,0	21,9	18,7	21,0	19,1	20,3	20,0
Portugal	21,3	20,0	21,5	25,5	22,7	22,4	19,0	18,8	19,4	22,6	:	:
Roménia	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Eslovénia	20,7	19,0	16,6	19,6	22,2	24,6	21,0	23,0	33,8	30,5	30,5	27,4
Eslováquia	49,8	52,7	49,7	40,2	32,5	34,4	34,8	22,6	23,3	20,3	19,4	20,7
Finlândia	23,7	26,0	25,3	30,4	18,5	21,2	18,7	18,7	17,9	15,2	17,8	19,3
Suécia	23,9	23,6	29,2	41,0	30,8	23,5	25,3	22,7	31,7	21,9	28,4	23,2
Reino Unido	29,1	29,3	30,2	31,0	31,8	23,9	19,4	19,6	23,5	25,5	22,1	22,2
Noruega	21,4	21,7	23,7	21,6	21,2	21,6	19,2	20,6	19,4	21,4	20,6	:

Fonte: UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. Eurostat – Taxation trends for the European Union. 2010, p. 370.

Anexo O – Principais indicadores IRC



Fonte: PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direcção-Geral dos Impostos - Estatística de Declarações de IRC – 2007-2009, 2010.