

ISG – Instituto Superior de Gestão



**“e-fatura – A reforma digital da AT.
Implicações no crescimento da receita fiscal”**

Carlos Miguel Amorim Melo

Dissertação apresentada no âmbito
do mestrado para obtenção do Grau
de Mestre em Gestão Fiscal

Orientação: Professor Doutor Miguel Varela

**Lisboa
2018**

Resumo

Com o objectivo de combater a fraude e evasão e fiscal, o sistema fiscal português tem vindo a ser alvo de sucessivas reformas. No âmbito da 3.^a ajuda financeira internacional a Portugal, e com a entrada da troika em Portugal foram introduzidas uma série de medidas que ficaram vulgarmente designadas como "e-fatura", que visaram aumentar os poderes de fiscalização da AT. Essas medidas consistiram no registo e comunicação, pelos próprios sujeitos passivos, de um conjunto determinado de operações, modo a proporcionar um maior controlo por parte da Autoridade Tributária.

Volvidos alguns anos importa analisar se o impacto daquelas medidas foi bem-sucedido. E, por sua vez, com a implementação de tais medidas a máquina estatal conseguiu arrecadar mais receita fiscal, ou se, ao invés, a aplicação das medidas não se transcreveu numa maior capitalização por parte do Estado.

Analisado aquele ponto, importará posteriormente estudar e conhecer os principais impactos, causados pela implementação daquelas medidas, nomeadamente, se durante a vigência das mesmas ocorreu o aumento ao nível da receita fiscal por parte do Estado.

Palavras-chaves: Impostos; e-fatura; Fiscal; Plano; Crescimento Económico

Abstract

With the aim of combating fraud and tax evasion, the Portuguese tax system has been subject to successive reforms. Under the 3rd international financial aid to Portugal, and with the troika's entry into Portugal, a series of measures were introduced that were commonly referred to as "e-fatura", aimed at increasing AT's supervisory powers. These measures consisted in the registration and communication, by the taxable persons themselves, of a certain set of operations, in order to provide greater control by the Tax Authority.

After some years, it is necessary to analyze whether the impact of those measures was successful. And, in turn, with the implementation of such measures the state machine was able to raise more tax revenue, or if, instead, the application of the measures did not translate into a greater capitalization by the State.

After analyzing this point, it will be necessary to study and know the main impacts caused by the implementation of these measures, namely, if during the period of the same occurred the increase in the level of the fiscal revenue by the State.

Keywords: Taxes; e-fatura; Tax; Plan; Economic growth

Agradecimentos

Quero apresentar o meu especial agradecimento ao Ex.^{mo} Professor Doutor Miguel Varela, director do ISG | Business & Economics School, pela sua orientação na realização desta dissertação. O seu conhecimento e pragmatismo, aliados à sua inteira disponibilidade e cordialidade, foram absolutamente imprescindíveis para a concretização desta dissertação.

Agradecer à Dr.^a Aldenora Neta, pela sua amabilidade, prontidão e ajuda ao longo de todo o este processo.

A todo o corpo, docentes e funcionários, que compõem o ISG | Business & Economics School, pelo inquestionável enriquecimento pessoal e humano, que obtive com a frequência desse Instituto.

Por último, agradecer a todos os Funcionários, Chefes e Directores de Finanças, pelo seu contributo, directo e indirecto, na obtenção de toda a informação e dados relevantes para o presente tema, e que contribuíram para a realização da presente dissertação.

Índice geral

Resumo	ii
Abstract	iii
Agradecimentos	iv
Índice geral	v
Índice de figuras	viii
Índice de tabelas	ix
Lista de abreviaturas	x
Introdução	1
Objectivos do presente estudo.....	1
Plano de estudo.....	2
Motivações.....	3
I. Capítulo I – Revisão de literatura	5
I.1. Noção de sistema fiscal.....	5
I.2. Os tributos.....	8
I.2.1. O imposto.....	10
I.2.1.1. Classificação dos impostos.....	12
I.2.1.1.1. Impostos directos e indirectos.....	12
I.2.1.1.2. Impostos sobre o rendimento, património e consumo.....	13
I.2.1.1.3. Impostos periódicos e impostos de obrigação única.....	13
I.2.1.1.4. Impostos pessoais e impostos reais.....	14
I.2.1.1.5. Impostos progressivos, regressivos e proporcionais.....	15
I.2.1.1.6. Impostos de quota fixa e impostos de quota variável.....	15
I.2.1.1.7. Impostos estaduais e impostos não estaduais.....	15
I.2.1.1.8. Impostos principais e impostos acessórios/integrativos.....	16
I.2.2. A taxa.....	16
I.2.3. Contribuições Financeiras.....	16
I.3. Os impostos presentes no sistema fiscal português.....	17

I.3.1.	Os impostos sobre o rendimento: O IRS e o IRC.....	17
I.3.2.	O imposto sobre o valor acrescentado: IVA.....	18
I.3.3.	Outros impostos.....	18
I.3.3.1.	Os impostos sobre o património: IMT e IMI.....	18
I.3.3.2.	O imposto de selo: IS.....	19
I.3.3.3.	Os impostos especiais sobre o consumo: IEC's.....	19
I.4.	Fraude e evasão fiscal.....	20
I.4.1.	A fraude e evasão fiscal e o “e-fatura”.....	21
II.	Capítulo II – Enquadramento histórico	23
II.1.	Precedentes históricos.....	23
II.2.	O memorando de entendimento com a troika.....	25
II.3.	O Orçamento de Estado para 2012.....	26
II.4.	O Plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2012/2014.....	29
II.5.	O Plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2015/2017.....	30
III.	Capítulo III – Medidas “e-fatura”.....	32
III.1.	Exposição das medidas.....	32
III.2.	Comunicação electrónica obrigatória de facturas.....	34
III.2.1.	O SAFT.....	38
III.2.2.	SAFT-PT.....	39
III.2.3.	Infracções pela não comunicação.....	42
III.3.	Comunicação de documentos de transporte.....	43
III.3.1.	Infracções pela não comunicação.....	46
III.4.	Comunicação de inventários.....	47
III.4.1.	Infracções pela não comunicação.....	49
III.5.	Outras medidas.....	49
III.5.1.	Fatura da Sorte.....	50
III.5.2.	Deduções em sede IRS.....	51
III.5.2.1.	Cartão “e-fatura”.....	52
IV.	Capítulo IV – Metodologia	54
IV.1.	Questões do presente estudo.....	54
IV.2.	Metodologia Científica.....	55
IV.2.1.	Tipos de metodologias recorrentes.....	56
IV.3.	Metodologia adoptada.....	58
V.	Capítulo V – Estudo empírico	61

V.1.	Dados do “e-fatura”.....	61
V.1.1.	Facturas.	62
V.1.1.1.	Contabilização de facturas emitidas e comunicadas.	62
V.1.1.2.	Contabilização de facturas com NIF de Pessoa Singular.	62
V.1.1.3.	Faturas e emitidas e comunicadas com benefício em IRS.	63
V.1.1.4.	Benefício cedido em sede IRS.	63
V.1.2.	Documentos de transporte.	64
V.1.2.1.	Documentos de transporte emitidos.	64
V.2.	Dados da execução orçamental e económicos.	65
V.2.1.	Dados da execução orçamental.	65
V.2.1.1.	Impostos directos.	66
V.2.1.2.	Impostos indirectos.	67
V.2.1.3.	Totais.	68
V.2.2.	Económicos.	69
V.2.2.1.	A evolução da Taxa real do PIB.	69
V.3.	Análise dos dados do “e-fatura”.....	70
V.3.1.	Análise dos dados do “e-fatura”, com os dados da execução orçamental e económicos.	71
V.3.2.	As questões no presente estudo.	73
V.3.3.	Outras considerações obtidas sobre o “e-fatura”.	74
	Conclusão	76
	Bibliografia	78
	Relatórios	80
	Legislação	82
	Webgrafia	83

Índice de figuras

Figura 1 – Logo do Portal “e-fatura”	33
Figura 2 – Página inicial do Portal “e-fatura”	34
Figura 3 – Página de envio do SAFT(PT) - Portal “e-fatura”	42
Figura 4 – Página para comunicação de GT - Portal “e-fatura”	45
Figura 5 – Página para comunicação de inventários - Portal “e-fatura”	49
Figura 6 – Logo do concurso “fatura da sorte”	50
Figura 7 – Página para verificação de deduções em IRS - Portal “e-fatura”	52
Figura 8 – Cartão “e-fatura”	53

Índice de tabelas

Tabela 1 – Total de facturas emitidas e comunicadas.....	62
Tabela 2 – Facturas com NIF do adquirente.....	63
Tabela 3 – Facturas que deram lugar a Benefício em IRS.....	63
Tabela 4 – Valor conferido em sede de IRS.....	64
Tabela 5 – Documentos de transporte emitidos.....	65
Tabela 6 – Receita Fiscal – Impostos directos.....	66
Tabela 7 – Receita Fiscal – Imp. Directos – IRS; IRC e Outros.....	66
Tabela 8 – Receita Fiscal – Impostos indirectos.....	67
Tabela 9 – Receita Fiscal – Impostos Indirectos – IVA e Outros.....	67
Tabela 10 – Receita Fiscal – Val. totais imp. directos e indirectos.....	68
Tabela 11 – Receita Fiscal – Quadro Resumo.....	68
Tabela 12 – Receita Fiscal – Totais (c/ variação percentual).....	69
Tabela 13 – Taxa real do PIB.....	70
Tabela 14 – Evolução da receita fiscal vs taxa real do PIB.....	70

Lista de abreviaturas

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento Colectivo
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento Singular
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGO	Direcção Geral do Orçamento
DL	Decreto-Lei
GT	Guia de Transporte
IEC	Imposto Especial sobre o Consumo
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento Colectivo
IRS	Imposto sobre o Rendimento Singular
IS	Imposto de Selo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
NIF	Número de Identificação Fiscal
OE	Orçamento de Estado
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development

PIB	Produto Interno Bruto
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
SAFT	Standard Audit File for Tax Purposes
SAFT-PT	Standard Audit File for Tax Purposes – Portuguese Version

Introdução

Objectivos do presente estudo.

É objectivo do presente trabalho a exposição das principais medidas que consistiram e ficaram vulgarmente conhecidas como “e-fatura”.

Tais medidas visaram, (e, visam), aumentar os poderes de fiscalização e controlo e por parte da Autoridade Tributária. Estando as mesmas inseridas num abrangente plano de iniciativas com aplicação de modelos controlo e fiscalização, com vista ao combate à fraude e evasão fiscal, sendo este, um dos principais problemas com que AT se depara sistematicamente.

Obviamente, num contexto em que as relações jurídicas sujeitas a imposto são cada vez mais complexas, com uma pluralidade de sujeitos, e, por vezes, com vários ordenamentos jurídicos em contacto, não podemos deixar de assinalar esta adopção comportamental por parte da AT, quando esta se encontra claramente apoiada, com recurso às mais recentes soluções das tecnologias de informação, do ponto de vista dos contribuintes, e, por outro lado, aplicando as mais recentes tecnologias informáticas, com especial foco na informática aplicada à contabilidade, como por exemplo, a utilização do ficheiro SAFT para o reporte de transacções comerciais. E, portanto, demonstrando uma clara intenção e vontade de inovação, eficiência e progresso por parte da AT, e, em última análise, do sistema fiscal português.

É nosso objectivo, com este estudo, expor as principais medidas, explicando o seu conteúdo e alcance, indicando quais as principais etapas da sua criação, aplicação, e, os novos deveres/obrigações que resultaram para os sujeitos passivos.

Expostas as medidas, e uma vez que este é um trabalho com uma componente de investigação, pretendemos neste estudo, visto terem já decorrido alguns anos desde o início da aplicação das mesmas, estando hoje já sedimentadas, analisar os proveitos e efeitos que as mesmas tiveram, designadamente, se foram capazes de

alcançar as metas e produzir os efeitos a que se propuseram, e, conseqüentemente, verificar se contribuíram para um maior e mais efectivo controlo por parte da AT, traduzindo-se, em último, numa maior arrecadação de receita fiscal. É igualmente objectivo proceder a uma análise do crescimento da receita fiscal com o crescimento da taxa real do PIB da economia.

Plano de estudo.

Como estrutura de trabalho, propomo-nos a elaborar o presente, começando pela revisão bibliográfica acerca desta matéria. Nomeadamente, pela análise exploração do conceito de sistema fiscal e classificação dos tributos, expondo ainda algumas posições/questões doutrinárias com relevo para a problemática da evasão e fraudes fiscais, que serão tratadas no **Capítulo I – Revisão de Literatura**.

Seguiremos, no **Capítulo II – Enquadramento Histórico**, para a exposição dos motivos que originaram o pacote de medidas que originaram e ficaram vulgarmente conhecidas como “e-fatura”, começando pela envolvente histórica e as motivações precedentes.

Pretendemos posteriormente no **Capítulo III – Medidas “e-fatura”** expor e elencar as medidas que foram colocadas em prática, expondo metodicamente cada uma das mesmas, o seu âmbito de aplicação e os seus fins.

No **Capítulo IV – Metodologia da investigação**, reservaremos a exposição dos principais conceitos da metodologia de investigação, aqui, com especial foco, das ciências sociais, expondo, e, conseqüentemente, apresentando a metodologia adoptada para a elaboração do presente estudo científico.

Finalizada a exposição da metodologia, é nossa pretensão, através do **Capítulo V – Estudo empírico**, expor os dados recolhidos e relativos aos últimos anos, onde aquelas medidas estiveram em vigor, e onde pretendemos analisar algumas das implicações verificadas ao nível da receita fiscal.

A nossa principal pretensão com este trabalho visa apurar se com a aplicação das medidas do “e-fatura” se verificou numa maior arrecadação de receita fiscal por parte da Autoridade Tributária, bem como, secundariamente verificar os resultados das mesmas em relação ao crescimento económico.

Motivações.

Na submissão deste trabalho estão presentes duas inegáveis razões motivacionais. Por um lado, sendo este um trabalho apresentado no âmbito do curso de Gestão Fiscal, o estudo destas medidas, com a uma implicação tão relevante para a vida das pessoas e das empresas, é nos, por si só, motivo justificativo e ponderoso para a elaboração do presente estudo.

Como iremos evidenciar, estamos perante um conjunto de medidas que tem uma considerável implicação no dia-a-dia das pessoas e das empresas, levando a que a mesmas tenham que realizar um conjunto vasto de comunicações à AT. O que, naturalmente provoca os mais diversos estados de espírito, por parte daqueles sobre os quais recaí a obrigação de efectuar aquelas comunicações.

Por outro lado, não podemos negar a curiosidade, que a componente tecnológica destas medidas tem. A dois níveis. Primeiro, acreditamos que estamos a testemunhar uma reforma que será de extrema importância para o nosso sistema fiscal. Reforma esta, que não será uma ruptura com os actuais conceitos e classificações de sistema fiscal e dos seus tipos de tributos, mas antes, que estamos a ser pioneiros na aplicação daquilo que poderemos designar pelas primeiras tecnologias informáticas dedicadas à fiscalidade, tendo como foco, as comunicações da relação tributária, (Estado e Contribuinte), e do modelo que essa “comunicação” deve revestir. Admitimos, que, se reduzirmos esta nova “comunicação” às demais obrigações declarativas até aqui existentes, esta ideia poderá não ter acolhimento. No entanto, não podemos deixar de sublinhar que na implementação e aplicação destas “comunicações” no seio por parte da AT, tem havido por parte desta, uma espécie de incentivo, benefício, ou, se preferirmos, sensação de bem-estar, a ser atribuído àquele que “comunica” e, de certa forma, “ajuda” a AT. É claro que natureza da relação não se altera, e as obrigações imposições continuam do mesmo lado, mas vemos esta nova forma de “comunicar” a ser propícia à criação dos “embriões” para uma nova consciencialização por parte da sociedade, para com o seu próprio sistema tributário.

Segundo, a aplicação destas medidas, e como já o referimos, tem uma forte componente inovadora. Inovação esta, a qual acreditamos que será replicada por outros Estados, e mais concreta e proximamente, num contexto europeu. Assumindo

uma posição pró-europeísta, obviamente que acreditamos que adopção destas medidas por outros Estados, irão influenciar por uma maior inclusão e uniformidade daquilo que é o sistema fiscal europeu, com todos os benefícios daí adjacentes.

I. Capítulo I – Revisão de literatura

Importará nesta sede, como ponto de partida do nosso trabalho, fazer o levantamento dos principais conceitos e definições que estão subjacentes ao objecto do presente estudo. A revisão literária das definições subjacentes não é um mero expediente para a concretização deste estudo, mas antes, e, dado a extensão das matérias adjacentes ao direito fiscal, um importante critério balizador e peremptório desta nossa actividade. Urge rever os principais conceitos teóricos que estão conexos com o nosso estudo, bem como, os princípios estruturantes daquilo que vulgarmente designamos como sistema fiscal, bem como a exposição dos principais tributos existentes naquele.

A partir daquele ponto, poderemos avançar para o estudo dos principais desafios que aquele mesmo sistema enfrenta, efectuando as competentes considerações sobre o fenómeno que, provavelmente sempre existiu, desde que existem os tributos/impostos, mas que hoje em dia é mais vulgarmente designado como fraude e evasão fiscal.

I.1. Noção de sistema fiscal.

Um sistema é por definição um conjunto de elementos¹. Elementos esses que gozam de autonomia própria, mas que estão correlacionados entre si de modo a formarem um todo organizado. A complexidade dos sistemas varia, sendo maior, tanto e quanto mais complexos forem os elementos e/ou subsistemas que o compõem.

¹ Do latim *systema*, *-atis*, do grego *sústema*, *-atos*, conjunto composto de várias partes. "sistema", em Dicionário Priberam da Língua Portuguesa consultado em 16-05-2017 em <https://www.priberam.pt/dlpo/sistema>

Elaborar um estudo de um sistema fiscal implica a análise e compreensão de um conjunto alargado de realidades, que são, no entanto, sucessivamente categorizadas em função dessas mesmas realidades. Várias incidências subjectivas e objectivas, e estas que variam, (conforme as opções políticas), entre os vários ordenamentos jurídicos existentes. Obviamente, um sistema fiscal será sempre um conjunto de vários impostos. Sendo que estes se encontram categorizados e classificados em função das realidades que os mesmos visam tributar, (vg. impostos sobre o *rendimento*, impostos sobre o *património*, impostos sobre o *consumo*, entre outros.).

Para além da sua composição, os sistemas, tem uma finalidade, um objectivo, uma meta que lhe dão fundamento e razão de ser. É a conjugação, operação e correlação dos vários órgãos funcionais, componentes, entidades, partes ou elementos e as relações entre eles, que prosseguem e visam a realização de um determinado fim.

Nos termos do n.º 1 artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”²

Ora, um sistema fiscal é um sistema de impostos, sendo considerados como tal, todos os tributos que sejam considerados como “imposto” do ponto de vista jurídico constitucional. A doutrina faz uma distinção entre aquilo que é considerado sistema tributário e sistema fiscal, onde aquele, segundo o conjunto dos impostos e taxas (tributos bilaterais), e, este, na medida em que o sistema fiscal é matéria reservada à lei parlamentar, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º da CRP e onde este é articulado horizontal e verticalmente. Isto é, horizontalmente, quando focamos a articulação da relação dos impostos do sistema fiscal entre si, (impostos sobre o rendimento, património e consumo), e uma articulação vertical, quando à articulação do sistema

² “Artigo 103.º - **Sistema Fiscal**

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.
2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.
3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

fiscal nacional com outros sistemas, (Sistema Fiscal da União Europeia, ou mesmo, os subsistemas fiscais inferiores, designadamente das Regiões Autónomas ou Autárquicos³). (Nabais, 2017)

A Constituição parece adoptar da noção clássica de sistema fiscal, enquanto conjunto de impostos, reportando-se sobretudo ao domínio normativo, ou seja, à legislação fiscal, onde estes operam ou tem a sua aplicação num determinado contexto e com objectos definidos. Contudo, vemos na Constituição a necessidade de os impostos se articularem entre si de modo ordenado, de onde resulte um conjunto global coerente em face dos objectivos visados, onde notamos que a Constituição aponta para uma concepção mais dinâmica de sistema fiscal. (Pereira, 2011)

Nesta dinâmica, poderemos incluir o peso que as variadas opções políticas vão repercutido nos impostos. Estas opções políticas que se vão traduzindo em sucessivas alterações, reformas e elaboração que novos diplomas legislativos, que vão alterando e criando mutações no seio fiscal.

Assim, o sistema fiscal, para além do conjunto de normas reguladoras dos impostos, reflecte também o conjunto de decisões e opções tomadas pela sociedade. Uma constante balança, um continuo esforço para que, somando o peso de todos os subsistemas se consiga alcançar o sistema ideal desejado. Este conforme definido, a cada momento, económica e politicamente⁴.

Por esta razão, um sistema fiscal, poderá ser considerado como um sistema aberto. Aberto porque está em interacção com o meio envolvente, influenciando-o, isto é, regulando-o, e sendo influenciado por este, sendo alterado pelo meio, conforme a realidade dinâmica referida anteriormente. (Pereira, 2011)

Podemos ainda evidenciar quatro domínios complementares para análise de um sistema fiscal: normativo, económico, organizacional e psicossociológico. Onde o domínio normativo compreende o conjunto de toda a legislação fiscal. O domínio económico é responsável pelo estudo do impacto dos impostos e das políticas fiscais prosseguidas. O domínio organizacional prende-se com estrutura dos

³ Conforme o n.º 4 do artigo 248.º da CRP.

⁴ “a noção de sistema fiscal põe em relevo as relações dinâmicas que se estabelecem entre várias componentes e entre o sistema fiscal e outros sistemas, designadamente o económico e o sócio-político.” (Pereira, 2011)

serviços de finanças, vulgo AT. E, por último, o domínio psicossociológico, enquanto medidor de aceitação de um determinado sistema fiscal por parte daqueles ao qual se encontram vinculados. (Pereira, 2011)

Por último, fazemos referência aos princípios que estão adjacentes a um sistema fiscal. Num sistema fiscal, estão presentes três princípios: equidade, eficiência económica e simplicidade. Sendo que pela equidade os impostos estão estabelecidos segundo um critério de justiça, abrindo-se aqui a ramificação entre equidade horizontal e equidade vertical, isto é, a tributação de forma idêntica situação iguais, e/ou demonstradoras da mesma capacidade contributiva, e, tributação de forma diferente situações diferentes conforme a revelação de maior capacidade contributiva, abrangendo o conceito de progressividade dos impostos. Eficiência económica, uma vez que, com a escolha das realidades a serem tributadas são produzidos determinados efeitos económicos. E, por último, simplicidade, auferindo-se esta necessidade de adequação aos serviços administrativos tributários, que irão aplicar e recolher os impostos. (Pereira, 2011).

Em suma, e, como vemos, avançar com uma definição de sistema fiscal é um exercício que pecará por defeito, atendendo à ampla e realidade e domínios que um sistema fiscal incorpora. Contudo, não sendo a nossa meta, esta estipulação, devemos criar uma noção que nos permita avançar neste estudo, podendo avançar para a análise de um dos principais problemas que os sistemas fiscais enfrentam, a fraude e evasão fiscal.

Como vemos, um sistema fiscal é um sistema de impostos, criados por uma sociedade e para tributarem a mesma, sendo um sistema dinâmico, em constante mutação, com aplicação a diversas realidades, definidas subjectiva e objectivamente. Tendo como fim primordial o financiamento das necessidades Estado e da sua acção, revestindo ainda um importante papel sobre aquilo que são as direcções e escolhas socioeconómicas daquele.

I.2. Os tributos.

Importará agora, indicar as principais figuras de tributos existentes no nosso sistema fiscal, expondo uma categorização dos tipos de tributos, compreendendo estes, segundo: impostos, taxas e contribuições.

O tributo que nos irá merecer maior atenção, sobre qual iremos colocar o nosso foco, por ser o mais importante e reconhecido dos tipos de tributo existentes é o imposto propriamente dito, enquanto tributo unilateral.

Seguiremos posteriormente com a exposição das outras figuras existentes, para além do imposto, nomeadamente as taxas e contribuições especiais.

Ora, a categorização dos tributos, é o resultado de um longo processo evolutivo da doutrina fiscal, sendo na doutrina alemã do século XIX, que encontramos pela primeira vez uma categorização dos tributos existentes, enquanto Impostos, Taxas e Contribuições. Esta evolução doutrinária viria a permitir o enquadramento dos variadíssimos tributos até então existentes em três grupos de tributos. (Vasques, 2018).

Construção doutrinária perdura aos tempos de hoje⁵, sendo através dela que a doutrina ainda se auxilia para a exposição e categorização dos vários tipos de tributos.

A figura dos tributos tem sido objecto de uma *divisão dicotómica* ou binária, fazendo a distinção entre tributos unilaterais ou impostos e tributos bilaterais ou taxas, ou, de *divisão tripartida* ou ternária, fazendo a distinção entre impostos, taxas e contribuições ou tributos especiais. No entanto para do ponto de vista jurídico-constitucional, a divisão mais correcta dos tributos deverá ser perspectivada como uma divisão dicotómica ou binária, fazendo-se a distinção de tributos unicamente unilaterais, dos restantes, os bilaterais. Contudo fora do âmbito jurídico constitucional a divisão tripartida dos tributos ganha importância no domínio do direito financeiro. (Nabais, 2017).

Destacamos que esta classificação tripartida dos tributos está presente na Lei Geral Tributária⁶. O normativo, no seu n.º 2, efectua uma divisão dos tributos que

⁵ Veja-se a posição presente na CRP no seu artigo 165.º, conforme: “*i*) Criação de **impostos** e sistema fiscal e regime geral das **taxas** e demais **contribuições financeiras** a favor das entidades públicas;” (Vasques, 2018) (sublinhados nossos).

⁶ “Artigo 3.º - **Classificação dos tributos**

1 - Os tributos podem ser:

a) Fiscais e para fiscais;

b) Estaduais, regionais e locais.

compreende nomeadamente os impostos, as taxas, e as demais contribuições financeiras.

Por último, importará referir como nota, que a construção e divisão dos tributos, constituem conceitos tipológicos e não classificativos, e que estas três grandes categorias não esgotam necessariamente todo o moderno universo dos tributos públicos, permitindo antes, uma grande “arrumação” da maior parte deles. (Vasques, 2018).

Para o nosso trabalho, iremos elaborar a distinção dos tributos segundo a divisão entre impostos, taxas e contribuições.

I.2.1. O imposto.

O imposto comporta três elementos: O elemento objectivo, o elemento subjectivo e o elemento teológico (finalista), sendo que, o imposto é objectivamente: uma prestação (1); pecuniária (2); unilateral (3); definitiva (4); e coactiva (5), subjectivamente: devida e exigida por quem detenha capacidade contributiva (6); a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (7), e teológico: fim para a realização das funções e tarefas públicas (8); e sem ter carácter sancionatório (9). (Nabais, 2017).

Explorando sucintamente cada um dos seus vários elementos, verificamos que o imposto, objectivamente, é uma prestação (1), estando na sua base uma relação de natureza obrigacional. Prestação essa que é pecuniária (2), e, portanto, concretizada em dinheiro⁷. Sendo unilateral (3), não havendo lugar a qualquer contraprestação específica⁸ por parte de quem recebe o imposto⁹. Sendo definitiva (4), não havendo

2 - *Os tributos compreendem os **impostos**, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as **taxas** e demais **contribuições financeiras** a favor de entidades públicas.*

3 - *O regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial.”*

⁷ O Autor (Nabais, 2017) rejeita assim a posição de outros autores que continuam a contestar a natureza pecuniária dos impostos. Outro autor (Pereira, 2011), relembra ainda as consequências da evolução da sociedade até aos tempos actuais, bem como, a monetização da economia, defendendo também este autor o carácter pecuniário dos impostos.

⁸ Ainda que se destinem ao financiamento das funções e tarefas publicas, estas não são por si contraprestações específicas.

lugar a qualquer tipo de reembolso, restituição ou indemnização pelo e do imposto pago¹⁰. Coactiva (5), na medida que é uma obrigação resultante da Lei, sendo esta o seu pressuposto, não estando na disposição da vontade das partes, (assim que verificado o facto gerador de imposto). (Nabais, 2017).

Subjectivamente, o imposto é uma prestação que é devida e/ou exigida por quem detenha capacidade contributiva (6), e, portanto, (olhando para uma das partes nesta relação obrigacional), que será o sujeito passivo, quando este demonstre capacidade contributiva, (conforme previsão definida por Lei), sendo esta devida a entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (7), sendo estes os beneficiários daquela prestação obrigacional unilateral, e detentores de capacidade tributária activa.

Por último, pelo elemento teológico, o imposto tem como finalidade última, o financiamento necessário para a realização das funções e tarefas públicas daquelas entidades (8), consistindo na principal fonte de receita delas. Por último a obrigação de imposto não é uma sanção, por oposição às situações que o são verdadeiramente como é o caso das multas, das coimas e do confisco.

No que nos importa, e no mesmo sentido *“O imposto é uma prestação pecuniária, coactiva, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos com vista á realização de fins públicos.”*, (Pereira, 2011), e *“O imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita.”*. (Vasques, 2018).

Por último, realizada a exposição do conceito de imposto conceito, urge realizar as considerações segundo o que são os momentos da vida do imposto. (Nabais, 2017).

A aplicação dos impostos incorpora duas fases. Na primeira fase, temos o estabelecimento, a criação, instituição ou incidência do imposto, na segunda temos a sua aplicação, efectivação, administração ou gestão, e, portanto, estamos na primeira fase, no campo normativo, na previsão legislativa e seu âmbito, enquanto que no segundo, encontramos-nos numa fase administrativa, que incorpora as

⁹ Relevando-se aqui a distinção entre impostos e as taxas, onde nestas, existe uma contraprestação específica a ser prestada. A título exemplificativo, é o que acontece com as taxas de justiça (acesso ao direito), taxas camarárias, com as propinas, entre outros.

¹⁰ A única causa para haver lugar a algum reembolso ou restituição do imposto acontece no caso de pagamento indevido ou superior ao devido, (Pereira, 2011)

subfases de lançamento, liquidação e cobrança de impostos pela Autoridade Tributária. (Nabais, 2017).

Por outro prisma, podemos referir-nos à dinâmica do imposto, contemplando as fases do facto gerador de imposto e incidência do mesmo, bem como, nas operações daquele segundo momento, que contempla as fases de lançamento, liquidação e cobrança. (Pereira, 2011).

I.2.1.1. Classificação dos impostos.

Realizada a noção de imposto, e dos seus momentos de vida, importará agora, ainda que brevemente, expor algumas classificações possíveis e vulgarmente utilizadas pela doutrina sobre os impostos.

I.2.1.1.1. Impostos directos e indirectos.

A classificação de impostos directos e indirectos é uma das mais usadas no seio da fiscalidade. Apesar dos contornos dos critérios que determinam cada um daqueles serem questionáveis e por vezes, pouco precisos, o recurso a esta classificação é recorrente¹¹.

Qualificam-se como impostos directos aqueles que incidem sobre a própria pessoa (sujeito passivo), que se pretende que suporte o encargo económico do imposto, onerando a riqueza que se encontra na esfera deste sujeito passivo. Qualificam-se como impostos indirectos aqueles que incidem sobre pessoa distinta daquela que se pretende que suporte o encargo económico do imposto, onerando riqueza que se encontra na esfera de terceiro. (Vasques, 2018).

São enunciados como típicos exemplos de impostos directos os impostos sobre o rendimento e sobre o património, e como impostos indirectos os impostos sobre o consumo. (Vasques, 2018).

Um outro critério prende-se com as regras de contabilidade empresarial, nomeadamente à repercussão que os impostos têm sobre as empresas, considerando-se como impostos directos aqueles que não constituem custos de

¹¹ Nabais, (2017) e Pereira, (2011).

produção das empresas, e impostos indirectos aqueles que já reflectem nos custos de produção das empresas.

E, ainda, um outro critério, denominado critério administrativo desta classificação, que trata como impostos directos, aqueles onde o sujeito passivo encontra-se previamente inscrito num rol nominativo, aquando do lançamento de imposto, ao contrário dos indirectos, onde aquele rol nominativo não existe.

I.2.1.1.2. Impostos sobre o rendimento, património e consumo.

Esta é uma das classificações com mais crescimento no seio económico¹² e das organizações internacionais. Segunda a mesma, nos impostos sobre rendimento, tributa-se o rendimento-produto (rendimento em sentido estrito) e o rendimento-acrécimo (rendimento em sentido lato). Sendo, claramente, os impostos sobre o rendimento singular e colectivo os mais usuais de impostos sobre o rendimento.

Os impostos sobre o património, tem como base de tributação a propriedade ou a transmissão de imóveis, sendo os impostos municipais sobre imóveis, impostos sobre a transmissão de imóveis, o imposto de selo, os exemplos predilectos deste tipo de impostos.

Nos impostos sobre o consumo tributa-se a capacidade contributiva, que é visível com a aquisição de bens para o consumo, tendo como exemplos os impostos sobre o valor acrescentado, ou os impostos especiais como o tabaco, combustíveis ou bebidas alcoólicas.

I.2.1.1.3. Impostos periódicos e impostos de obrigação única.

Ao abrigo desta classificação, estamos perante impostos periódicos nas relações tributárias que apresentam uma continuidade no tempo, ao invés dos impostos de prestação única que se esgotam num único momento. Nos impostos periódicos o facto gerador de imposto se prolonga no tempo, e, portanto, a obrigação de pagar imposto se renova com regularidade, a mesma enquanto a situação geradora de

¹² Nabais, (2017).

imposto se mantiver. Já nos de obrigação única o facto gerador de imposto é avulso, não se repetindo, surgindo isolado no tempo.

Os exemplos mais habituais de imposto periódicos são os impostos sobre o rendimento, ou o imposto municipal sobre imóveis. São relações que tem continuidade no tempo, e, portanto, enquanto as situações geradoras de imposto se mantiverem (geração do rendimento, ou continuidade da propriedade do imóvel), os impostos renovam-se. Já como impostos de obrigação única, temos como exemplos os impostos sobre as transmissões de imóveis e os impostos especiais sobre o consumo. São imposto que tem por base relações tributárias, onde o facto gerador de imposto se esgota numa única acção.

I.2.1.1.4. Impostos pessoais e impostos reais.

Nos impostos pessoais as condições subjectivas sobre quem recaí o imposto são valoradas, ao contrário que nos impostos reais, onde não o são. Nos impostos pessoais sobressai o elemento subjectivo na incidência do imposto, e, portanto, na incidência do imposto são tidas em consideração as circunstâncias em que o contribuinte se encontra, sendo essas mesmas circunstâncias definidas anteriormente. É o caso das circunstâncias, de composição do agregado familiar ou das despesas essenciais que o sujeito passivo está obrigado a efectuar e que diminuem a sua capacidade para pagar o imposto, entre outras.

Já nos impostos reais, o que valora é o elemento objectivo da incidência, e, portanto, o objecto que compõe a relação geradora de imposto, não valorando qualquer elemento subjectivo e pessoal para a determinação de imposto aplicar.

Será nos impostos sobre o rendimento que encontraremos os maiores exemplos de personificação dos impostos, uma vez que estes nas suas regras de aplicação, são os que prevêm um conjunto alargado de situações tendentes à determinação da condição subjectiva do sujeito passivo. Ao contrário do que acontece por exemplo nos impostos sobre o património ou impostos sobre o consumo, onde, (apesar de conterem algumas regras que poderão ser entendidas como tendentes à determinação da situação do sujeito passivo), este tem como principal razão de incidência o valor dos objectos transaccionados, independentemente de quem os compra.

I.2.1.1.5. Impostos progressivos, regressivos e proporcionais.

Uma outra classificação dos impostos prende-se com a variação das taxas a aplicar à matéria colectável.

Neste sentido, atentas as taxas dentro do imposto poderemos classificar este como sendo progressivo, regressivo ou proporcionais.

Por progressivos, temos um imposto onde a taxa a aplicar vai aumentando conforme aumente a matéria colectável. Por sua vez, nos regressivos, a taxa a aplicar diminui à medida que a matéria colectável diminui.

Nos impostos proporcionais a taxa a aplicar não varia em função da matéria colectável.

I.2.1.1.6. Impostos de quota fixa e impostos de quota variável.

São classificados de impostos de quota fixa, os impostos cujo o valor a pagar se encontram definidos numa importância fixa, não havendo variação daquela importância em função da matéria colectável.

São classificados de impostos de quota variável, aqueles onde o montante a pagar varia em função da matéria colectável.

I.2.1.1.7. Impostos estaduais e impostos não estaduais.

Esta classificação dos impostos prende-se com o sujeito activo da relação tributária. Sendo que são classificados com sendo impostos estaduais, aqueles onde é o Estado quem figura como sujeito activo. Nos impostos não estaduais, o sujeito activo da relação, é outro ente público que não o Estado.

I.2.1.1.8. Impostos principais e impostos acessórios/integrativos.

Por impostos principais temos aqueles que dependem unicamente de si, ao invés dos impostos dependentes que dependem, na sua existência ou nos seus elementos daqueles outros. Exemplificando, como impostos acessórios teremos as derramas estaduais previstas nos impostos sobre o rendimento colectivo, o mesmo as sobretaxas no caso dos impostos sobre o rendimento singular, ou ainda, os impostos adicionais sobre o património.

I.2.2. A taxa.

Ao lado dos impostos, existem outros tipos de tributos. Aquele que assume maior relevância é a Taxa. Sendo esta, a principal figura dos tributos a seguir ao imposto.

O principal carácter diferenciador entre a taxa e o imposto, reside na bilateralidade daquela. Isto é, e, por contraposição ao imposto, que é uma prestação unilateral, na taxa estamos perante uma relação bilateral, onde existe uma contraprestação por parte de quem recebe o tributo, a prestar ao sujeito passivo. Esta é uma contraprestação individual, a ser prestada unicamente ao sujeito passivo que suportou o tributo. As taxas poderão ser originadas por diversos motivos, como acesso a um determinado serviço, (justiça, municipal, propinas), utilização de bens do domínio público, (utilização de via pública), e remoção de limite jurídico ou autorização administrativa, (licença de uso e porte de arma).

A taxa constitui uma prestação pecuniária e coactiva, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efectivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo. Estão aqui também presentes o elemento objectivo, subjectivo e teológico neste tipo de tributos, possuindo características semelhantes com outros tributos, assim como, também traços claramente diferentes daqueles, e que permitem a distinção com clareza entre si. (Vasques, 2018).

I.2.3. Contribuições Financeiras.

A par dos impostos e das taxas existem outras figuras de tributos. Para além daqueles, temos ainda as contribuições, sendo estas que iremos expor brevemente.

As contribuições figuram como uma terceira categorização a par dos impostos e das taxas. Por contraste aos impostos, as contribuições têm na sua génese uma tributação a ser aplicada a um grupo específico de sujeitos, que demonstram, ou demonstraram uma particular capacidade contributiva. (Nabais, 2017).

Estas contribuições poderão ser em virtude de um benefício individualizado reflexamente derivado da actuação de uma obra pública, ou, na necessidade de compensar um ente público por maiores despesas ocasionadas por esse mesmo grupo de sujeitos. Estamos aqui perante contribuições de melhoria no primeiro e contribuições por maiores despesas, no segundo. (Pereira, 2011).

I.3. Os impostos presentes no sistema fiscal português.

Elenquemos agora alguns dos principais impostos presentes no sistema fiscal português, enunciando os diplomas legais em vigor que os sustentam, efectuando a suas possíveis classificações de acordo com o que revimos anteriormente.

Obviamente, centraremos a nossa exposição nos impostos que estão em contacto com o objecto do nosso trabalho, sendo eles o IRS, IRC e o IVA.

I.3.1. Os impostos sobre o rendimento: O IRS e o IRC.

Dentro do sistema fiscal português, dos impostos mais vulgarmente conhecidos temos os IRS e o IRC. Ambos visam a tributação do rendimento, sendo que para além desta, também são classificados como sendo impostos periódicos e directos na sua aplicação.

O imposto sobre rendimento singular, IRS, e o imposto sobre o rendimento colectivo, IRC tiveram o seu início de vigência com a aprovação dos respectivos códigos presentes nos Decreto-Lei 442-A/88, e Decreto-Lei 442-B/88, respectivamente, ambos de 30 de Novembro, no uso de prévia autorização legislativa pela Lei 106/88, de 17 de Setembro, revogando na altura impostos existentes tais como: o imposto profissional, o imposto de capitais, a contribuição industrial, a contribuição predial, o

imposto sobre a indústria agrícola, o imposto complementar, o imposto de mais-valias¹³.

I.3.2. O imposto sobre o valor acrescentado: IVA.

O imposto sobre o valor acrescentado é provavelmente o mais conhecido dos tributos, uma vez que este é suportado pelos consumidores, diariamente, sempre que estes efectuam uma compra de algum bem.

É, portanto, desde logo classificado como sendo um imposto sobre o consumo, indirecto e de obrigação única na sua aplicação.

O IVA teve entrada no sistema fiscal português como exigência da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE) e da transposição para o ordenamento jurídico interno da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, vulgarmente designada de 6.^a Directiva. O Código do IVA viria a ser o resultado da aprovação do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, no uso da autorização legislativa pela Lei n.º 42/83, de 31 de Dezembro.

Com entrada em vigor do IVA era revogado o anterior imposto de transacções, o imposto ferroviário, o imposto de turismo e o imposto de selo sobre especialidades farmacêuticas.

I.3.3. Outros impostos.

Na mesma linha, e apesar da ligação indirecta com objecto nosso trabalho, mas dada a sua importância no seio do sistema fiscal português, elenquemos algumas notas sobre o IMT, IMI, IS, e os IEC.

I.3.3.1. Os impostos sobre o património: IMT e IMI.

Outros tributos com especial relevância no seio do sistema fiscal português, são os impostos sobre o património, que aqui assumem a forma do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, IMT, e o Imposto Municipal sobre Imóveis, IMI.

¹³ Conforme o previsto no artigo 3.º em ambos os diplomas.

Estes são impostos que visam a tributação do património. Sendo o IMT um imposto de obrigação única e o IMI de obrigação periódica, na sua aplicação.

O IMT e o IMI tiveram o seu início de vigência com a aprovação dos respectivos códigos contantes do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, no uso da autorização legislativa de Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho.

Com a entrada em vigor do IMT e do IMI, foram revogados os seguintes impostos: imposto de contribuição autárquica, contribuição predial, imposto sobre a indústria agrícola, imposto municipal de sisa e o imposto sobre as sucessões e doações.

I.3.3.2. O imposto de selo: IS.

O imposto de selo é provavelmente um dos maus antigos tributos existentes e em vigor do sistema fiscal português.

O actual código de imposto de selo, à semelhança do CIMT e CIMI, também entrou em vigor com a aprovação do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 13 de Novembro, no uso da autorização legislativa pela Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho.

O imposto de selo visa a tributação de diversas realidades, mormente: actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos, previstos na Tabela Geral, ocorridos em Portugal e não sujeitos ou isentos de IVA.

É um imposto de obrigação única e indirecto.

I.3.3.3. Os impostos especiais sobre o consumo: IEC's.

Actualmente encontramos um conjunto designado de impostos especiais sobre o consumo no sistema fiscal português. Estes impostos visam a tributação de certos e determinados produtos.

Temos o imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes, IABA, o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, ISP, e o imposto sobre o tabaco, IT.

À semelhança de outros impostos sobre o consumo, estes também são classificados como sendo um imposto sobre o consumo, indirectos e de obrigação única na sua aplicação.

O código dos impostos especiais sobre o consumo, diploma que regula estes tributos foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, no uso da autorização legislativa da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, e que transpôs para o ordenamento interno a directiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro.

I.4. Fraude e evasão fiscal.

Podemos desde já referir-nos à fraude e evasão fiscal, como sendo um fenómeno sociológico. Sendo que esta problemática tem o seu estudo próprio no âmbito da análise do sistema fiscal pelo domínio psicossociológico. E, utilizamos a expressão de fenómeno sociológico, porque, de facto, esta é uma ocorrência, sob a forma acontecimentos e situações que são protagonizados, por quem, de forma fraudulenta, (ou mesmo, não a sendo), se pretende evadir da sua obrigação de pagar imposto.

Ora, se a obrigação de pagar imposto, perspectivada como sendo um dever de cidadania, não é atacada pelo o sujeito passivo daquela obrigação, é porque há uma formação intrínseca e uma vontade, no não adimplemento daquela obrigação, (Ferreira, 2015), e, portanto, um impulso que vise contrariar aplicação do imposto, e, em último, o pagamento do mesmo. (Silvestre, 2013)

Na verdade, são inúmeros os motivos e razões que levam à fuga aos impostos por parte dos sujeitos passivos. No espectro das “razões de resistência” ao imposto, poderão estar situações tão diferentes, como a consideração por uma parte da sociedade de que um determinado imposto é injusto, ou então, a simples motivação de obtenção de um benefício pessoal.

Elencar *tantum iuris* os motivos deste fenómeno, ou as razões que levam à vontade de alguém se esquivar aos impostos, apenas revelará o contraste e a constante dinâmica a que os sistemas fiscais estão sujeitos.

Por vezes somos confrontados com situações em que uma família com a sua habitação paga mais de IMI, do que, um fundo de investimento imobiliário, com vários prédios em seu poder, ou, outro exemplo, um minimercado pagar a totalidade de IRC a que está sujeito, e uma grande superfície, que poderá estar a pagar os seus impostos num outro país, num regime mais favorável, por se encontrar lá sediada. Ora esta multiplicidade de diferentes realidades apenas faz com que,

estejam sempre em choque as várias interpretações e aplicações que a sociedade faz acerca dos princípios de tributação que devem estar adjacentes ao sistema fiscal, sendo esta uma das principais razões para a constante mutação e análise dos vários domínios do sistema. (Morais, 2015).

Não podendo elencar os motivos, falamos, no entanto, aqui de comportamentos que recairão no âmbito de situações de planeamento fiscal abusivo, infracções ou crimes fiscais. Individualizando já aquelas situações em concreto, e tipificando as mesmas, entramos agora no âmbito do direito penal fiscal, enquanto campo de estudo para a qualificação de certos comportamentos, (por acção ou omissão), por parte dos contribuintes ou de terceiros, como infracções e, bem assim, a de estabelecer as correspondentes sanções. Ou seja, o sistema fiscal a integrar no seu seio, um sector de direito sancionatório – o chamado direito penal fiscal, tendo a sua disciplina condensada no Regime Geral das Infracções Tributárias. (Nabais, 2009)

Enquanto fenómeno, a fraude e evasão fiscal, não é em si nenhuma novidade. E não o é, dado a razão de existência deste, (os impostos), também não serem nenhuma novidade. A história do Imposto, está profundamente ligada à História da sociedade, nas suas várias vertentes, designadamente, sociais, económicas e políticas. (Ferreira, 2015)

O combate á fraude e evasão fiscal, colocará certamente em relevo o princípio da eficiência do sistema fiscal. Será para este, que serão dirigidos os esforços, antecipando e analisando os motivos que dão origem ao fenómeno, como daqui, que se esboçarão os mecanismos para o repudiar.

Como fenómeno, e, atendendo ás características do sistema fiscal, poderemos afirmar que esta será certamente uma área que também estará em constante mutação, tal qual, o próprio sistema em que se insere.

I.4.1. A fraude e evasão fiscal e o “e-fatura”.

Realizada a exposição da noção de sistema fiscal, bem como, do fenómeno adjacente daquele da fraude e evasão fiscal, cumprirá, analisar os precedentes históricos, e posteriormente expor as medidas concretamente criadas no plano que ficou vulgarmente conhecido e-factura, com especial relevo nos capítulos: **Capítulo II – Enquadramento Histórico** e ainda no **Capítulo III – Medidas “e-fatura”**,

expondo o caminho que levou a criação das medidas, e posteriormente, o elenco daquelas, do “e-fatura” no sistema fiscal português.

II. Capítulo II – Enquadramento histórico

Importará nesta sede analisar os principais momentos históricos que levaram à criação do “e-fatura”. Como veremos, o terceiro plano de ajustamento a que Portugal esteve sujeito foi decisivo para a reforma e implementação de um conjunto de medidas com vista a eficiência do sistema fiscal português. Este conjunto de medidas estava a par de um outro objectivo (ou, se preferirmos, necessidade) que se prendia com o aumento da receita fiscal a arrecadar pelo Estado.

Em todas as medidas que foram estipuladas à realização daquele fim, iremos individualizar um certo e determinado conjunto de medidas que visariam a criação de um conjunto de mecanismos de reporte, com vista ao melhoramento dos poderes de controlo da AT, e, acessoriamente, funcionando como incentivo para a emissão de facturas em sectores considerados propícios à evasão fiscal.

II.1. Precedentes históricos.

A bolha especulativa do imobiliário¹⁴, que ficou vulgarmente designada como crise do “sub-prime” americana, acabou por contagiar a Europa¹⁵. Com um sistema

¹⁴ “Num cenário de crédito abundante, a maioria dos clientes que tinham boa classificação de risco já haviam financiado suas casas e eram cada vez mais raros. Visando manter o crescimento, os bancos decidiram diminuir suas exigências e passaram a conceder empréstimos para clientes de maior risco, chamados de créditos subprime. A falta de regulamentação permitia que mais e mais empréstimos fossem feitos, sem a preocupação com a capacidade de pagamento dos devedores. Havia a certeza de que as casas continuariam se valorizando e todos lucrariam com o movimento” - Campos, H. M. (2017). *A bolha imobiliária e a crise do subprime*. Consultado em 30 de Junho 2017 - <https://www.webartigos.com/artigos/bolha-imobiliaria-e-a-crise-do-subprime/151122#ixzz4ypPcKTV6>

¹⁵ As referências ainda hoje são imensamente visíveis. Contudo, por extravasar o objecto do presente estudo, não podemos deixar de sublinhar o importante relevo e acompanhamentos

bancário em crise, os problemas financeiros de Portugal vinham a aumentar constantemente, agravando e contaminando a situação da dívida pública.

Durante os mandatos do XVIII Governo Constitucional, foram aprovados e aplicados vários “Programas de Estabilidade e Crescimento”, (que ficaram vulgarmente conhecidos com “PEC’s”), e, onde estes visavam a retoma e contenção da subida dos juros da dívida soberana, e a conseqüente retoma da economia¹⁶. Com o agravamento da situação, e o insucesso dos PEC’s, o resgate da troika estava à vista. O PEC IV era a última tentativa de se evitar um resgate financeiro. Contudo, e apesar da visão optimista assente sobre o PEC IV, a 23 de Março 2011, o mesmo não chegou a obter a aprovação no Parlamento, o que originou a demissão e a queda do XVIII Governo Constitucional e levou o país para eleições¹⁷.

O pedido de assistência financeira foi inevitável, tendo a Troika chegado a Portugal e iniciado as reuniões a 11 de Abril de 2011¹⁸. Seguiram-se inúmeras reuniões e negociações, de onde resultou o “Programa de Ajustamento Económico e Financeiro”, fruto de um longo processo de negociações entre a Troika e o, (já em gestão), XVIII Governo Constitucional, tendo sido para o efeito também consultados os partidos da oposição, e que se consubstanciou no chamado “Memorando de Entendimento com a Troika” (Memorando).

A 17 de Maio de 2011 o Memorando é assinado¹⁹. O Memorando compreendia um plano de assistência de vários milhões de euros mediante o compromisso por parte

jornalístico e académico que recaíram sobre esta questão: Silva, B. (2017). <https://www.dinheirovivo.pt/banca/como-esta-o-mundo-10-anos-depois-da-crise-do-subprime/> - Consultado pela última vez em 15 de Setembro 2017; Paula, M. R. S. M. (2009). *O impacto da crise do subprime no sector bancário português*. Lisboa, disponível em https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/1699/1/Projecto_Mestrado_Marta%20Martins%20Paula.pdf ; Gros, D. (2011). http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/o_problema_do_subprime_europeu.

¹⁶ Simões, B. (2013). *2010 – Um orçamento e três PEC para domar o défice*. Jornal de negócios. Disponível em http://www.jornaldenegocios.pt/economia/financas-publicas/detalhe/um_orcamento_e_tres_pec_para_domar_o_defice consultado pela última vez em 18 de Outubro de 2017.

¹⁷ Conforme documentado em https://www.rtp.pt/noticias/politica/chumbo-do-pec-iv-levou-a-demissao-de-socrates_v639129, consultado pela última vez em 18 de Outubro de 2017.

¹⁸ Conforme documentado em <https://jpn.up.pt/2012/04/12/economia-a-troika-chegou-a-portugal-ha-um-ano/>, consultado pela última vez em 18 de Outubro de 2017.

¹⁹ Conforme Documentado em <https://acervo.publico.pt/economia/memorando-da-troika-anotado>, consultado pela última vez em 18 de Outubro de 2017.

do país num conjunto de reformas estruturais e cumprimento de metas orçamentais. O Empréstimo totalizou 78 mil milhões de euros, levando a uma série de revisões dos impostos, com o intuito de aumentar a receita fiscal arrecada com os mesmos.

II.2. O memorando de entendimento com a troika.

O pedido de apoio formulado por Portugal²⁰ surge da aplicação do Regulamento do Conselho da UE nº 407/2010 de 11 de Maio de 2010. Aquele diploma estabelecia o Mecanismo Europeu de Estabilização Financeira²¹, sendo este concedido sob a forma de um empréstimo ou uma linha de crédito concedida ao Estado-Membro requerente²².

O Procedimento encontra-se plasmado no artigo 3.º do mesmo diploma, e, previa, entre outras, uma avaliação em conjunto com a Comissão e com o Banco Central Europeu, apresentando à Comissão e ao Comité Económico Financeiro um projecto de programa de ajustamento económico e financeiro²³.

No caso de Portugal verificou-se ainda a aplicação do n.º 8 do artigo 3.º, uma vez que na altura o FMI foi chamado a intervir. O Memorando de Entendimento, surge por aplicação expressa do previsto no n.º 5 do artigo 5.º do Regulamento²⁴.

²⁰ Conforme documentado em <https://www.jn.pt/nacional/interior/o-pedido-de-ajuda-de-portugal-na-imprensa-internacional-1824829.html>, consultado pela última vez em 18 de Outubro de 2017.

²¹ “Artigo 1.º - **Objectivo e âmbito de aplicação**

Tendo em vista a preservação da estabilidade financeira da União Europeia, o presente regulamento estabelece as condições e os procedimentos ao abrigo dos quais um apoio financeiro da União pode ser concedido a um Estado-Membro da área do euro que se encontra afectado ou seriamente ameaçado por perturbações severas de natureza económica ou financeira causadas por ocorrências excepcionais que não possa controlar, tomando em conta o mecanismo existente de apoio financeiro a médio prazo às balanças de pagamentos dos Estados-Membros que não tiverem adoptado o euro, como previsto no Regulamento (CE) n.º 332/2002.”

²² Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do Regulamento.

²³ Nos termos do artigo 3.º do Regulamento.

²⁴ “Na verdade, no caso de Portugal, foram adoptados dois Memorandos, com partes e conteúdos parcialmente diferentes. O primeiro, designado “Memorando de Entendimento sobre Condicionalismos Específicos de Política Económica” foi incorporizado na Carta de Intenções assinada pelo Ministro das Finanças e pelo Governador do Banco de Portugal, em representação, respectivamente, do Estado português e do Banco de Portugal e endereçada a órgãos da União Europeia e ao Presidente do BCE. A aceitação do mesmo foi formalizada, a

O Memorando foi o resultado das sucessivas reuniões que Portugal teve com a Troika, e nele ficaram definidas as principais políticas que iriam ser aplicadas em Portugal durante o programa de ajustamento.

Durante a vigência do programa, Portugal ficaria sujeito a uma avaliação constante da aplicação do memorando, assim como ficariam dependentes do cumprimento das metas previstas a disponibilização dos tranches compreendidos no financiamento²⁵.

II.3. O Orçamento de Estado para 2012.

Com a assinatura do memorando de entendimento com a troika, viria a ser no Orçamento de Estado para 2012, que se fariam sentir as primeiras implicações daquele acordo, tendo sido aquele orçamento a ser anunciado como “o Orçamento mais exigente alguma vez realizado em Portugal”²⁶.

17 de Maio de 2011, pela assinatura do Ministro das Finanças, do Governador do Banco Portugal e da Comissão e pela Decisão do Conselho na formação de ECOFIN, que deliberou no sentido de atribuir assistência financeira a Portugal.

O segundo traduziu-se no envio da mesma Carta de Intenções, com os mesmos signatários, ao Director do FMI, e dos respectivos anexos que compreendiam o “Memorando sobre Políticas Económicas Financeiras” e o “Memorando Técnico de Entendimento”. A aceitação pelo FMI foi formalizada no dia 20 de Maio de 2011.

Ambos foram resultado das reuniões com os técnicos da Troika que tiveram início no dia 18 de Abril.” Andrade, M. M. R. S. (2015), Constrangimentos internacionais à livre definição dos sistemas tributários – Portugal, um país soberano?. Lisboa, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/20017/1/2015%2006%2029%20Tese%20Consolidada%20VF.pdf>, consultado pela ultima vez em 20 de Outubro de 2017.

²⁵ Conforme o Preâmbulo do Memorando: “*A Decisão do Conselho especifica que o primeiro desembolso do EFSM fica sujeito à entrada em vigor do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica; a Decisão faz também depender os desembolsos adicionais de uma conclusão positiva das avaliações de condicionalidade, que terão lugar ao longo dos três anos de duração do programa; se os objectivos não forem cumpridos ou for expectável o seu não cumprimento, serão adoptadas medidas adicionais. As autoridades portuguesas comprometem-se a consultar a Comissão Europeia, o Banco Central Europeu (BCE) e o Fundo Monetário Internacional (FMI) quanto à adopção de políticas que não sejam consistentes com este Memorando. Prestarão também à Comissão Europeia, ao BCE e ao FMI toda a informação solicitada para a monitorização da implementação do programa e o acompanhamento da situação económica e financeira. Antes dos desembolsos, as autoridades portuguesas deverão apresentar um relatório sobre o cumprimento das condicionalidades”*

²⁶ Conforme apresentação do Relatório do Orçamento de Estado 2012: “*Neste contexto é importante lembrar a vontade manifestada em 21 de Julho por dezasseis países da área do euro em honrar a sua assinatura soberana. Em particular, os nossos parceiros manifestaram*

Tal como previa o Relatório do Orçamento²⁷ de Estado para 2012, o orçamento viria ter alterações muito significativas nos principais impostos do sistema fiscal português. De facto, o Orçamento iria implicar alargamento da base tributável nos diversos impostos, a revisão das deduções à colecta, a criação de taxas adicionais de solidariedade, a eliminação de todas as taxas reduzidas de IRC, a restrição dos benefícios fiscais, a reestruturação das listas do IVA, entre outros²⁸, enquanto ainda se pretendia, simultaneamente, garantir uma justa repartição do esforço fiscal pela sociedade.

A par destas linhas orientadoras daquele orçamento, desde logo é também realizado e dado o relevo à questão do combate à evasão e fraude fiscais, conforme o “Vector 2 – Reforço do Combate à Fraude e Evasão Fiscais” nos termos do ponto II.4 do Relatório de Estado para 2012.

Com a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, era aprovado o Orçamento de Estado para o ano de 2012, consistindo num reforço significativo do combate à fraude e à evasão fiscais.

Entre outros, daquele diploma resultou uma autorização legislativa expressa no artigo 172.^o²⁹, de forma ao governo poder regulamentar um regime para a

a sua total disponibilidade para apoiar os países com programas de ajustamento, como Portugal, na condição de estes cumprirem estritamente as condições associadas. Portugal encontra-se assim confrontado com um conjunto de metas exigentes mas a cujo cumprimento não se pode furtar.

É este o enquadramento para um dos mais exigentes orçamentos do Estado alguma vez realizado em Portugal, cujas linhas de orientação política foram apresentadas, pelo Senhor Primeiro-Ministro, no passado dia 13 de Outubro.”

²⁷ Para entendimento do que é o relatório de orçamento, conforme DGO: O Relatório que acompanha a Proposta de Orçamento do Estado contém a apresentação e a justificação da política orçamental proposta. Apresenta os pressupostos macroeconómicos do MF que presidiram à elaboração do OE. Analisa a evolução da situação financeira das Administrações Públicas, ao nível dos diversos subsectores. Elenca as prioridades políticas orçamentais sectoriais de cada programa orçamental e os respectivos recursos financeiros. Para além disso, o Relatório do Orçamento do Estado é o documento através do qual o Governo apresenta parte significativa dos elementos informativos que, nos termos do artigo 37.º da LEO, devem acompanhar a Proposta de Orçamento do Estado a apresentar à Assembleia da República.

²⁸ Medidas fiscais para 2012, ponto II.4 do Relatório do Orçamento de Estado para 2012.

²⁹ ***“Artigo 172.º - Autorização legislativa relativa à emissão e transmissão electrónica de facturas e outros documentos com relevância fiscal***

1 - Fica o Governo autorizado a aprovar um regime que institua e regule a emissão e transmissão electrónica de facturas e outros documentos com relevância fiscal.

transmissão electrónica dos elementos das facturas e outros documentos com relevância fiscal, reforçando o combate à informalidade existente nas empresas que eram impulsionadoras da evasão fiscal, auxiliando os contribuintes e evitando o incumprimento das suas obrigações fiscais.

O objectivo era a criação de um instrumento eficaz, que não onerasse os contribuintes, e que tinha como finalidade o combate à economia paralela. Através deste, a AT teria à sua disposição mais um modo para melhor controlar a base tributável dos contribuintes, uma vez que estes já tinham a obrigação de comunicar as suas vendas e prestações de serviços, só que conjugando tal obrigação declarativa com um reforço que a AT agora criava junto dos cidadãos e empresas, impulsionando ainda um meio de promoção da emissão de facturação, de modo a reduzir a concorrência desleal, promovendo-se a exigência de factura por cada transacção e reduzindo-se as situações de evasão fiscal associadas à omissão do dever de emitir documento comprovativo daquela transacção³⁰.

2 - A autorização referida no número anterior tem o seguinte sentido e extensão:

a) Estabelecer as regras que assegurem a fiabilidade e integridade da sequência das facturas, e outros documentos com relevância fiscal, emitidos electronicamente por sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português;

b) Estabelecer as regras de segurança que garantam a autenticidade da origem, a integridade e o não repúdio das facturas, e outros documentos fiscalmente relevantes, emitidos electronicamente;

c) Regular a transmissão electrónica dos elementos das facturas, e outros documentos fiscalmente relevantes, dos emitentes para a administração tributária, incluindo a disponibilização de funcionalidades de emissão e transmissão electrónica das facturas e documentos equivalentes;

d) Regular a emissão e transmissão electrónica de recibos de quitação, nomeadamente de rendas, vencimentos e outros pagamentos;

e) Estabelecer a obrigatoriedade de transmissão à administração tributária, por via electrónica, dos elementos constantes dos suportes referidos nas Portarias n.os 321-A/2007, de 26 de Março, e 1192/2009, de 8 de Outubro;

f) Regular a emissão electrónica dos documentos de transporte de bens em circulação, bem como da sua transmissão por via electrónica para a administração tributária;

g) Regular as condições e periodicidade do envio, por via electrónica, à administração tributária dos inventários;

h) Criar deduções em sede de IRS, IMI ou IUC correspondentes a um valor de até 5 % do IVA suportado, e efectivamente pago, pelos sujeitos passivos na aquisição de bens ou serviços, sujeitas a um limite máximo.”

³⁰ Conforme Relatório do Orçamento Estado para 2012: “O combate à informalidade e à evasão fiscal, nomeadamente nos sectores de maior risco, será ainda reforçado através da

Tal instrumento de comunicação seria realizado através duma aplicação informática, gratuita, destinada a extrair a os elementos relevantes das facturas das empresas. Estávamos no início do “e-fatura”.

II.4. O Plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2012/2014.

É com este o plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2012/2014 que vemos as primeiras concretizações e directrizes internas que iram reger a actividade a AT, após os últimos desenvolvimentos no país³¹.

Este documento é proveniente do ministério das finanças do XIX Governo Constitucional, datado de 31 de Outubro de 2011, e, após a apresentação da proposta de estado para 2012^{32,33}, dirigido à estrutura organizacional da AT, com especial relevância para sua divisão de Inspeção Tributária, estando nele elencadas, ainda que, sinteticamente, as actuações que deveriam ser levadas acabo pela AT, e contidas nestas, iniciar a aplicação/implementação pelos sujeitos passivos, das medidas que iriam surgir com orçamento para 2012.

Desde logo naquele plano, e com especial relevância para o nosso trabalho, destacamos as duas primeiras constantes no âmbito das medidas a adoptar na actuação de âmbito legislativo: Adopção de programas de facturação certificados³⁴ e a criação do regime para a emissão e comunicação electrónica de facturas³⁵.

introdução de um regime que regule a emissão e transmissão electrónica de faturas e outros documentos com relevância fiscal (cuja autorização legislativa consta da proposta do OE). Este Regime permitirá um controlo mais eficaz dos rendimentos dos operadores económicos, constituindo um instrumento poderoso para combater a economia paralela, alargar a base tributável e reduzir a concorrência desleal. A utilização da faturação electrónica será promovida através da concessão de deduções em sede de IRS, IMI ou IUC correspondentes a uma percentagem de até 5% do valor do IVA suportado na aquisição de bens ou serviços por consumidores finais.”

³¹ Conforme descritos anteriormente.

³² As propostas para o orçamento de estado são, por norma, apresentadas até ao 15.º dia de Outubro do ano antecedente.

³³ Conforme sumário executivo do Plano: “Algumas das medidas que constam do Plano Estratégico foram já incluídas na Proposta de Orçamento de Estado para 2012.”

³⁴ Conforme a 7.ª Medida do Plano, (1.ª nas de “Actuação de âmbito legislativo): “Impor, de uma forma faseada, a obrigatoriedade da utilização de programas de facturação certificados

Mas não só, naquele plano prevê-se ainda a implementação de um regime para o controlo dos bens em circulação³⁶, incremento e dinamização das ferramentas informáticas³⁷,

Estas actuações previstas no plano, e serem adoptadas por parte da AT estariam ao serviço de 3 objectivos estratégicos: 1 – *Promover o cumprimento voluntário e verdadeiro das obrigações fiscais, implementando práticas cuja finalidade se traduza em acréscimo efectivo de risco para os sujeitos passivos não cumpridores.* ; 2 – *Optimizar a utilização das tecnologias, visando a crescente eficácia das acções desencadeadas, bem como a excelência da qualidade do serviço prestado,* e, por último; 3 – *Prevenir e combater a fraude e evasão fiscais e aduaneiras.*

II.5. O Plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2015/2017.

Sucedâneo ao triénio de 2012/2014, datado de Janeiro de 2015, surge o plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2015/2017.

Consequentemente, este é um plano que prossegue as linhas orientadoras do anterior, com os mesmos objectivos gerais, e que contempla as primeiras referências sobre aplicações como o “e-fatura”³⁸.

para os sujeitos passivos que desenvolvam actividades empresariais, de forma a garantir maior transparência no momento de pagamento de bens e serviços, nomeadamente no que diz respeito ao apuramento e liquidação de IVA.”

³⁵ Conforme a 8.^a Medida do Plano, (2.^a nas de “Actuação de âmbito legislativo): *“Impor um regime que regule a emissão e transmissão electrónica de facturas e outros documentos com relevância fiscal em determinados sectores de actividade de maior risco, de modo a dotar a administração tributária a aduaneira da informação necessária para efectuar um controlo efectivo e eficiente do cumprimento das obrigações declarativas dos respectivos agentes económicos.”*

³⁶ Conforme a 23.^a Medida do Plano, (2.^a nas de “Actuação de âmbito operacional): *“Incrementar as acções de controlo preventivo, designadamente as acções de controlo de bens em circulação, bem como as acções conjuntas com outras entidades inspectivas, nomeadamente em situações com reduzida estrutura formal e organizativa.”*

³⁷ Conforme a 28.^a Medida do Plano, (7.^a nas de “Actuação de âmbito operacional): *“Incrementar a actividade de controlo preventivo, através da dinamização da utilização das ferramentas informáticas disponibilizadas para o efeito, a nível regional e central.”*

³⁸ Conforme sumário executivo: *“A implementação do sistema e-fatura proporcionou à administração fiscal, pela primeira vez, a capacidade de acompanhar, em tempo real, a*

Este plano agora vem reforçar a o âmbito da plataforma electrónica da AT então anteriormente criada, o “e-fatura”, com introdução de 40 medidas prioritárias³⁹. Medidas essas, essencialmente, de carácter técnico, que iram introduzir e explorar novos meios de relacionamento dos dados recebidos na plataforma, com as restantes obrigações declarativas dos sujeitos passivos, possibilitando, e aumento, os poderes de fiscalização da AT.

Não querendo elencar todas essas medidas, não podemos, no entanto, deixar de fazer a devida menção a dois elementos contidos naquele plano. Sendo que o primeiro, é a posição em que a AT coloca o cidadão/sujeito passivo e seu *papel de cidadania*⁴⁰ como elemento essencial no combate à fraude e evasão fiscal. Se no anterior plano, já era dado atenção ao papel do sujeito passivo neste objectivo da AT, neste plano é evidente a atenção e o destaque em que é colocado este elemento.

Um segundo elemento, com especial relevância para o nosso trabalho, é que com este plano vemos o destaque que é dado à inclusão de uma das últimas medidas a ser incluídas no “e-fatura”, com impacto para vida das empresas/sujeitos passivos, que é a obrigação de efectuar as comunicações de inventários⁴¹. Medida que, como iremos ver em sede própria, viria a ser introduzida no inicio daquele triénio.

atividade económica, antes mesmo de se iniciarem os prazos de cumprimento voluntário das obrigações que dela emergem.”

³⁹ Conforme ponto 1.3 do plano: “*Todas as medidas enunciadas serão implementadas numa plataforma eletrónica, operando autonomamente. Toda a informação será disponibilizada e partilhada pela AT com os contribuintes envolvidos, conferindo-se prioridade à regularização voluntária, reservando-se a intervenção da AT, nas suas funções de autoridade, para casos de persistência do incumprimento.*”

⁴⁰ Conforme introdução no plano: “*Plano Estratégico marca a abertura de uma nova era no combate à economia paralela e à evasão e fraude fiscais e aduaneiras. Com ele o paradigma de ação do combate é alterado, mediante o reconhecimento de duas importantes inovações: I - **O papel da cidadania**: O combate à economia paralela, à evasão e à fraude fiscal e aduaneira não é uma função exclusiva das administrações fiscais, nem tão pouco do Estado. É uma missão que envolve todos os cidadãos, cabendo à cidadania o papel mais determinante nesse combate, a par das administrações fiscais e do Estado; ...*”

⁴¹ Conforme 39.ª medida do Plano: “**Implementação e automatização de um sistema de conferência sistemática das mercadorias em stock, com base na informação dos inventários/stocks das empresas.**”

III. Capítulo III – Medidas “e-fatura”.

III.1. Exposição das medidas.

Feito o percurso histórico das medidas do e-factura, importará agora analisar as medidas que em concreto compõem o pacote com vista ao melhoramento dos poderes de controlo da AT.

Como veremos, no cumprimento das medidas previstas no e-factura, todas elas implicariam o recurso a meios informáticos. Esta implementação seria em conjugação com o já existente portal das finanças, e, portanto, a ser criado a par deste, um novo portal, denominado de “Portal e-fatura”, ou simplesmente, “e-fatura”, sendo uma aplicação de uso através de ligação à rede web, onde ou por onde, todos os sujeitos adstritos teriam que realizar os reportes sobre todas as operações com obrigação de comunicação⁴².

⁴² Conforme preâmbulo do Decreto Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto: “*Em face da importância de concretização da presente medida e como forma de apoiar os contribuintes, será disponibilizada, gratuitamente, uma aplicação informática destinada a extrair dos ficheiros SAF-T (PT) das empresas os elementos relevantes das faturas a serem enviadas à AT, bem como os meios necessários para permitir a submissão direta dos dados das faturas através do Portal das Finanças. Com efeito, a disponibilização desta aplicação destina-se a garantir um princípio estruturante de todo o sistema, que é o da gratuidade, evitando assim que os sujeitos passivos e os consumidores finais sejam onerados com custos adicionais decorrentes da aplicação desta medida.*”



Figura 1 – Logo do Portal “e-fatura”.

Fonte: <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/>

Seria neste portal também, que seriam desenvolvidos os mecanismos de verificação das facturas, (respeitante apenas às emitidas por certos e determinados sectores numa fase inicial), pelo próprios adquirentes das mesmas, com vista a obtenção da respectiva dedução em sede de IRS⁴³, e ainda onde viria ser possível a verificação das facturas elegíveis a prémio do sorteio que viria a ser criado pelo Governo⁴⁴.

⁴³ Conforme preâmbulo do Decreto Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto: “Neste sentido, é criada uma dedução em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), correspondente a uma parte do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) suportado por qualquer membro do agregado familiar, incluído em faturas que titulam prestações de serviços em determinados setores de atividade e comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Atendendo ao carácter inovador deste incentivo fiscal, optou-se por introduzir esta medida de forma gradual, aplicando-a, numa primeira fase, a apenas determinados setores de atividade qualificados, a nível internacional, como setores de risco acrescido em termos de informalidade. Pretende-se que, no futuro, este incentivo fiscal seja gradualmente alargado a outros setores de atividade em que esta medida possa eficazmente combater a fraude e evasão fiscais.”

⁴⁴ Introduzido pelo Decreto-Lei n.º 26-A/2014 de 17 de Fevereiro.

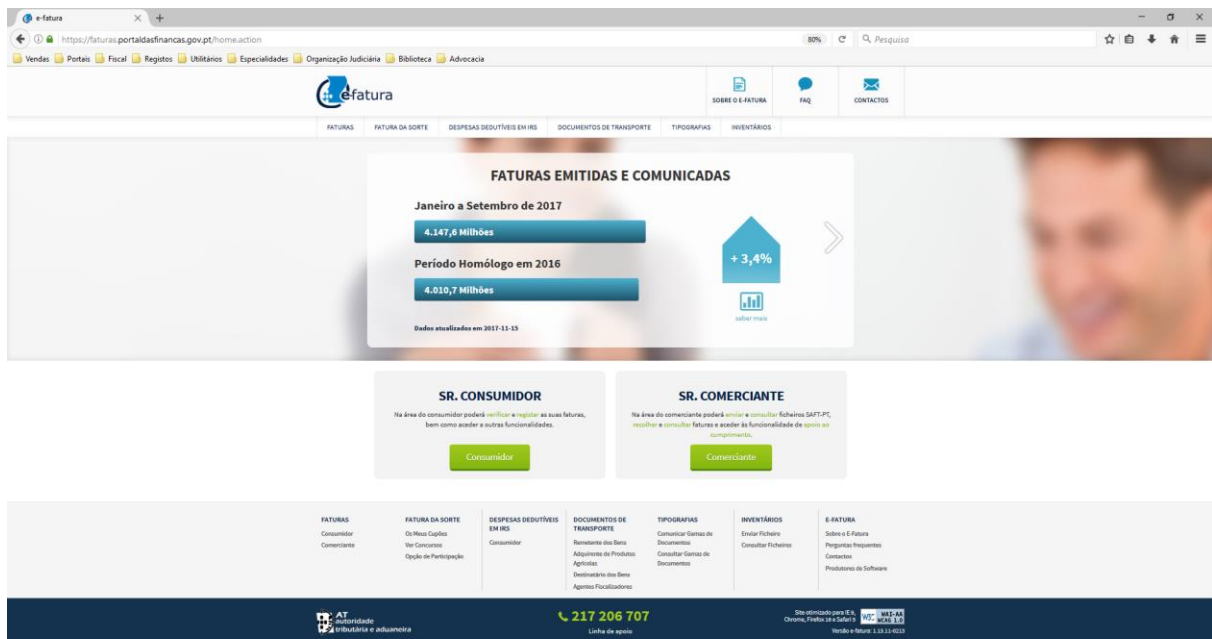


Figura 2 – Página inicial do Portal “e-fatura”.

Fonte: <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/home.action>

Cumprirá nesta sede expor as medidas iniciais do “e-fatura”, desenvolvendo os seus contornos, bem como, os requisitos necessários para o seu cumprimento, e que tiveram o impacto mais significativo na vida das empresas e dos cidadãos.

Iremos ainda realizar uma breve exposição de medidas, que apenas surgiram mais tarde, e que seriam inseridas naquele portal, vigorando ainda aos dias de hoje.

III.2. Comunicação electrónica obrigatória de facturas.

Foi com a entrada do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto que se estabeleceu a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), por transmissão electrónica de dados, dos elementos das facturas emitidas por pessoas, singulares ou colectivas, que possuam sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Este mecanismo, iria entrar em vigor, tendo a sua aplicação em sintonia com as demais obrigações fiscais que os contribuintes já estavam obrigados até então⁴⁵.

O diploma é o resultado legislativo, sob a forma de Decreto-Lei, da autorização prevista no OE 2012, no já referido artigo 172.º. É um diploma constituído, inicialmente⁴⁶, por 11 artigos, tendo entrado em vigor a 1 de Janeiro de 2013⁴⁷.

O objecto do diploma era o definido nos termos do artigo 1.º⁴⁸, prevendo a criação de medidas de controlo da emissão de facturas e respectivos aspectos procedimentais, assim como, a criação de um benefício fiscal, a ser concedido em proveito da apresentação pelos adquirentes das respectivas facturas, conforme os termos do artigo 2.º do mesmo diploma⁴⁹.

⁴⁵ Conforme preâmbulo do Decreto Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto: “*Adicionalmente, não obstante a existência de um quadro sancionatório para a violação do dever de emitir e exigir faturas ou recibos, previsto no artigo 123.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, pretende-se que essa exigência seja também sustentada num dever de cidadania.*”

⁴⁶ O Diploma já foi alvo de alteração, sendo a última a de acordo com Lei n.º 42/2016, de 28/12.

⁴⁷ Nos termos do Artigo 11.º do Diploma.

⁴⁸ “**Artigo 1.º - Objeto**

1 - O presente diploma procede à criação de medidas de controlo da emissão de faturas e respetivos aspetos procedimentais, bem como a criação de um incentivo de natureza fiscal à exigência daqueles documentos por adquirentes que sejam pessoas singulares, alterando-se o Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, e efetuando-se um conjunto de alterações ao regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos do IVA, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de dezembro, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, e pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto.

2 - O presente diploma aplica-se ainda, com as devidas adaptações, aos documentos referidos no n.º 6 do artigo 36.º e no n.º 1 do artigo 40.º do Código do IVA, bem como aos recibos comprovativos de pagamento emitidos por sujeitos passivos enquadrados no regime de IVA de caixa, ou emitidos a estes sujeitos passivos, quando estes os solicitarem, em ambos os casos na forma legal prevista neste regime.”

⁴⁹ “**Artigo 2.º - Finalidade do incentivo e âmbito**

1 - O incentivo de natureza fiscal tem por finalidade valorizar a participação dos adquirentes que sejam pessoas singulares na prevenção da evasão fiscal e na prossecução de um sistema fiscal mais equitativo.

2 - As pessoas singulares que sejam sujeitos passivos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) apenas podem beneficiar do incentivo referido no número anterior quanto às faturas que titulem operações efetuadas fora do âmbito da sua atividade empresarial ou profissional.”

A definição da forma de comunicação dos elementos das facturas encontra-se prevista no artigo 3º do referido diploma, prevendo que as pessoas singulares ou colectivas, com sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, são obrigadas a comunicar à AT, por transmissão electrónica de dados, os elementos das facturas emitidas nos termos do Código do IVA, bem como os elementos dos documentos de conferência de entrega de mercadorias ou da prestação de serviços, por uma das seguintes vias:

- a)** Por transmissão electrónica de dados em tempo real, integrada em programa de facturação electrónica;
- b)** Por transmissão electrónica de dados, mediante remessa de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T (PT), criado pela Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, alterada pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de Outubro, contendo os elementos das facturas;
- c)** Por inserção directa no Portal das Finanças;
- d)** Por outra via electrónica, nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

Nos termos do n.º 2 e de acordo com a primeira versão do diploma a comunicação referida no número anterior deveria ser efectuada até ao dia 8 do mês seguinte ao da emissão da factura, contudo, e dada a 2.ª alteração do diploma⁵⁰, foi alterado que a obrigação deveria ser realizada até ao 25.º do dia do mês seguinte à emissão.

Dos elementos que deveriam constar nos ficheiros electrónicos a serem comunicados, deveriam estar presentes os seguintes elementos relativamente a cada factura:

- a)** Número de identificação fiscal do emitente;
- b)** Número da factura;
- c)** Data de emissão;

⁵⁰ Alteração introduzida pelo OE 2013 Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

- d)** Tipo de documento, nos termos referidos na Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, alterada pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de Outubro, que regula o ficheiro normalizado, designado SAF-T (PT);
- e)** Número de identificação fiscal do adquirente que seja sujeito passivo de IVA, quando tenha sido inserido no acto de emissão;
- f)** Número de identificação fiscal do adquirente que não seja sujeito passivo de IVA, quando este solicite a sua inserção no acto de emissão;
- g)** Valor tributável da prestação de serviços ou da transmissão de bens;
- h)** Taxas aplicáveis;
- i)** O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se aplicável;
- j)** Montante de IVA liquidado.

Por sua vez, os adquirentes, poderiam nos termos do n.º 6, verificar se as facturas emitidas com o seu número de contribuinte estavam devidamente comunicadas pelas entidades emitentes à AT, devendo ainda comunicar se as referidas facturas tiveram lugar no âmbito da sua actividade profissional ou fora desta, conforme o n.º 8 do mesmo artigo.

Como vemos, este diploma detalhava todos os elementos necessários ao cumprimento da obrigação de comunicação das facturas por via electrónica, especificando quais as vias para o cumprimento da obrigação.

Apenas uma das hipóteses⁵¹ remeteu termos a para outro diploma, a revestir a forma de portaria.⁵², uma vez que se entendeu que existiriam situações que não conseguiriam implementar, ou não estariam preparadas para a aplicação das novas regras, atendendo o carácter inovador da legislação a implementar e ainda à dimensão/estrutura de certos agentes económicos que estariam adstritos ao cumprimento da obrigação de comunicação, permitindo-lhes assim um regime transitório e uma adaptação progressiva das novas regras.

⁵¹ Al. d) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto

⁵² Portaria n.º 426-A/2012, de 28 de Dezembro, DR n.º 251 – Série I.

III.2.1. O SAFT.

SAFT resulta da sigla para “Standard Audit File for Tax”. É uma norma, não legal, no sentido que não corresponde em si a uma norma jurídica, mas antes, a um normativo, a um padrão, um *standard*, e que no caso corresponde a forma com as empresas e organizações e sob a forma de um tipo de ficheiro informático, comunicam informações contabilísticas, tendo sido criado com o intuito de servir no controlo e auditoria pelas Autoridades Fiscais.

Esta norma foi apresentada pela Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). A informação armazenada nesta norma, e mais concretamente no ficheiro informático, reflecte as operações comerciais das empresas, sendo as mesmas registadas em campos pré-configurados, determinados e definidos pela Administração Fiscal. Este mecanismo recorre à linguagem informática XML (Extensible Markup Language). Sendo a leitura da informação contida no ficheiro SAFT possível por si só pelo homem, ou com recurso a outro linguagem ou programa informático para pesquisas e aplicações mais profundas e complexas.

Existem várias versões deste normativo. Designadamente, pelas várias Administrações Fiscais dos países que recorrem ao SAFT, que requerem e exigem diferentes campos de preenchimento obrigatório, e ainda, diferenças quanto às regras de envio por parte das empresas e organizações.

É um meio vastamente usado no continente europeu, onde destacamos países como: Portugal, Luxemburgo, Áustria, Alemanha, Grécia, França, Lituânia e Polónia.

Apesar de ser um normativo, as várias “versões” que são aplicadas nos diferentes países, inviabilizam que os dados recolhidos sejam-no da mesma forma de país para país, havendo já quem comece a falar numa nova normalização que permita á união europeia um controlo mais directo de toda informação fiscal. Pelo que estes serão os inícios daquilo que já é designado por EU-SAFT.⁵³

⁵³ Conforme <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3577749/Will-EU-SAF-T-reporting-be-the-death-of-VAT-returns.html>, Consultado pela ultima vez em 15 de Julho de 2017

III.2.2. SAFT-PT.

SAFT resulta da sigla para “Standard Audit File for Tax”. É uma norma, (não legal, no sentido que não corresponde em si a uma norma jurídica), mas antes, a um normativo, a um padrão, um *standard*, e que no caso corresponde a forma com as empresas e organizações e sob a forma de um tipo de ficheiro informático, comunicam informações contabilísticas, tendo sido criado com o intuito de servir no controlo e auditoria pelas Autoridades Fiscais.

SAF-T(PT) é a sigla para (Standard Audit File for Tax Purposes – Portuguese version). É a versão adaptada e utilizada pela AT para aplicação no nosso ordenamento jurídico⁵⁴. Referir-nos ao SAFT-PT significa referir-nos às regras definidas pela AT, adjacentes à formulação do ficheiro normalizado, que é obrigatoriamente um ficheiro em formato XML, onde se encontra o registo da informação contabilística das empresas e organizações, informação essa com relevância fiscal, tendo essa mesma sido pré-definida em campos escolhidos e determinados pela própria AT. Estes campos são valores, tais como: tipo de documento, valor, data, NIF, item, quantidades, entre outros.⁵⁵

O ficheiro SAFT, como é vulgarmente designado, resulta duma operação informática designada por exportação. Actualmente, a grande maioria das empresas recorre a software informáticos na gestão e facturação dos seus serviços e produtos. A partir de 2010, e com a Portaria n.º 363/2010, de 23 de Junho⁵⁶, os desenvolvedores de software facturação tiveram que passar a ser certificados pela AT. Entre outros quesitos necessários para a certificação, os desenvolvedores deveriam programar os softwares de facturação de modo a que estes realizassem a exportação para o ficheiro SAFT-PT nos termos definidos pelas AT, e conforme as portaria já em vigor na altura sobre o SAFT-PT, e pese embora a possibilidade de comunicação de

⁵⁴ O ficheiro SAFT-PT (abreviatura para “Standard Audit File for Tax Purposes – Portuguese Version”) é um ficheiro que, num formato normalizado xml, reúne toda a documentação fiscalmente relevante de uma empresa relativa a um determinado período de tempo.

⁵⁵ Este ficheiro contém: A identificação da empresa; A Identificação dos Clientes e Fornecedores; A Identificação de Produtos e Serviços vendidos; Os Documentos de Venda fiscalmente relevantes, mesmo que tenham sido anulados: Factura, Factura Simplificada, Factura-recibo, Nota de Débito e Nota de Crédito; Recibos emitidos a clientes; Documentos de transporte; Documentos de conferência: Consultas de mesa (por exemplo).

⁵⁶ Esta portaria já sofreu alterações através Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de Janeiro e Portaria n.º 160/2013, de 23 de Abril,

elementos através de outros meios, a utilização do SAFT para este efeito tem-se vulgarizado, sendo a mais utilizada, e isto porque o conteúdo e a generalização da sua disponibilidade nos softwares de gestão e facturação veio dar ainda mais utilidade e importância a este ficheiro.

Só com a aplicação deste modelo foi possível às empresas e organizações uma ferramenta que permitiu satisfazer os requisitos de fornecimento de informação aos serviços de inspecção. Este formato normalizado facilitava a extracção e tratamento da informação, evitando a necessidade de especialização dos auditores nos diversos sistemas, simplificando procedimentos e impulsionando a utilização de novas tecnologias.

O ficheiro SAF-T(PT) destina-se a facilitar a recolha em formato electrónico dos dados fiscais relevantes por parte dos inspectores/auditores tributários, a par com as restantes declarações fiscais dos contribuintes.

Na verdade, o conteúdo do SAFT vai muito para além daquilo que é exigido ao nível da comunicação de facturas, mas a Autoridade Tributária garante que apenas retém os dados que lhe são estritamente necessários. Para o provar, esta aceita inclusivamente versões minimizadas do ficheiro SAFT, ou seja, ficheiros que contêm apenas:

- A identificação da empresa;
- A identificação dos clientes que tenham efectuado transacções com a empresa no período a reportar;
- Os documentos de venda fiscalmente relevantes emitidos no período de facturação a reportar: factura, factura simplificada, factura-recibo, nota de débito e nota de crédito.

A título de exemplo, relativamente aos Documentos de Venda, a Autoridade Tributária guarda apenas os valores totais de cada documento e não todos os detalhes de uma transacção. Daí que não seja possível consultar no portal e-factura os produtos/serviços, nem quantidades e preços unitários associados, transaccionados em cada documento.

É com a entrada em vigor da Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março que se estabeleceram os primeiros critérios para a criação do Ficheiro SAFT-PT. A Portaria estabelecia que todos os sujeitos passivos de IRC que exercessem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou que organizassem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos ficariam obrigados a produzir um ficheiro, de acordo com a estrutura de dados divulgada em anexo à portaria e que o mesmo deveria ser disponibilizado sempre que solicitado pelos serviços de inspecção, no âmbito das suas competências. O disposto na Portaria n.º 321-A/2007 aplicar-se-ia, relativamente aos sistemas de facturação, às operações efectuadas a partir do dia 1 de Janeiro de 2008 e, relativamente aos sistemas de contabilidade, bem como, aos registos correspondentes aos exercícios de 2008 e seguintes.

O Ficheiro SAFT-PT e nomeadamente a regras de estruturação do mesmo foram já alvo de alteração. A Portaria n.º 1192/2009, de 08 de Outubro, procedeu à 1ª alteração ao anexo da Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, com efeitos a 01.01.2010, e estabelecer uma nova estrutura de dados e correspondente ficheiro XSD. A segunda alteração ocorre com a entrada da Portaria n.º 160/2013, de 23 de Abril, procedeu à 2ª alteração ao anexo da Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, com efeitos a 01.07.2013, e estabelecer uma nova estrutura de dados e correspondente ficheiro XSD. E por último, a última versão, correspondente a aplicação da A Portaria n.º 274/2013, de 21 de Agosto, procedeu à 3ª alteração ao anexo da Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, com efeitos a 01.10.2013, e estabelecer uma nova estrutura de dados e correspondente ficheiro XSD.

Figura 3 – Página de envio do SAFT(PT) - Portal “e-fatura”.

Fonte: <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/enviarStockAppletForm.action>

III.2.3. Infrações pela não comunicação.

Importará agora auferir nesta sede, que consequências poderão advir do não cumprimento da comunicação de facturas electrónicas no portal do “e-fatura”, pelo sujeitos que àquela obrigação estejam adstritos.

Na verdade, o Decreto-Lei 198/2012 de 24 de Agosto, não especificou qualquer regime sancionatório pelo incumprimento da obrigação de comunicação de facturas quando entrou em vigor. Sendo mesmo a única referência a regime sancionatório aquela que é feita no preâmbulo do referido diploma e para o artigo 123.º do Regime Geral das Infrações Tributárias⁵⁷, e onde o presente articulado se prende com sanção punitiva pela não emissão de documentos com relevância fiscal, designadamente: facturas ou recibos. Contudo é neste diploma do RGIT onde

⁵⁷ “Artigo 123.º - **Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas**

1 - A não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com coima de (euro) 150 a (euro) 3750.

2 - A não exigência, nos termos da lei, de passagem ou emissão de facturas ou recibos, ou a sua não conservação pelo período de tempo nela previsto, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 2000.”

iremos encontrar a consagração das sanções pelo não cumprimento da obrigação de comunicação.

É no n.º 1 do artigo 117.º do RGIT que encontramos a punição pela não comunicação, que prevê a aplicação de coimas entre 150 (euros) a 3750 (euros)⁵⁸. Sendo certo que este artigo já vigorava antes da entrada do “e-fatura”, e certamente preveria diferentes realidades, é com a entrada do n.º 9 do artigo 117.^{o59}, introduzido pela Lei 82-B/2014, que aprovava o OE para 2015, que todas as dúvidas ficariam sanadas, havendo pela primeira vez estipulação específica para o regime sancionatório pela não comunicação das facturas, prevendo coimas no montante de 200 (euros) até 10.000 (euros).

III.3. Comunicação de documentos de transporte.

Conforme verificamos anteriormente, o Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, para além de ter introduzido a comunicação obrigatória de facturas através de transmissão electrónica de dados e a criação de um incentivo fiscal, procedeu também, nos termos do artigo 7.º do diploma⁶⁰, alterações ao regime de bens em circulação, criando a obrigação de comunicação à AT dos elementos constantes nos documentos de transporte.

Com esta alteração, pretendeu-se reforçar o poder de controlo da AT, uma vez que aqueles documentos de transporte que agora eram de comunicação obrigatória, se não se traduzissem já em efectivas operações finais e definitivas, ficariam sempre

⁵⁸ Sem prejuízo ainda da eventual aplicação do n.º 4 do artigo 26.º do RGIT que prevê aplicação do dobre daqueles montantes para pessoas colectivas, sociedades, ou outras entidades fiscalmente comparáveis.

⁵⁹ “Artigo 117.º - *Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações*

9 - Quando a infração prevista no n.º 1 diga respeito às comunicações exigidas nos artigos 3.º e 3.º-A do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, a mesma constitui contraordenação grave, punível com coima de (euro) 200 a (euro) 10 000.”

⁶⁰ A alteração ocorreu nos artigos 2.º, 4.º, 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 10.º, 11.º, 12.º, 13.º, 14.º, 16.º, 17.º e 18.º do regime de bens em circulação objecto de transacções entre sujeitos passivos de IVA, nos termos do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, e pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, havendo a republicação daquele diploma nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei 198/2012 de 24 de Agosto.

registados os transportes das mesmas, e que certamente haveriam de corresponder um determinado documento de venda.

Por outro lado, o novo regime era concebido com intenção de tornar mais simples e mais rápido o cumprimento de obrigações de emissão dos documentos de transporte pelas empresas.

A definição dos meios para a emissão dos documentos de transporte encontra-se prevista no artigo 5.º do referido diploma, podendo ser efectuadas através de via electrónica, por programa previamente certificado pela AT, através de programas de software desenvolvidos pela própria empresa, directamente no portal das finanças⁶¹, e por último, em papel por via de impressos seguidos numérica e tipograficamente.

Os documentos de transporte então emitidos deveriam posteriormente ser comunicados a AT, nos termos do n.º 6 do mesmo artigo 5.º, sendo que, o modo de cumprimento das obrigações de comunicação foi, remetido para portaria do Ministro das Finanças. No âmbito da Portaria n.º 161/2013 de 23 de Abril, DR n.º 79 – Série I, os documentos de transporte seriam comunicados através da transmissão electrónica em tempo real, integrada nos programas informático das empresas com recurso a uma funcionalidade disponibilizada pela AT⁶², através do envio de ficheiro exportado pelo programa informático de emissão, recorrendo à aplicação de envio de dados disponibilizada no Portal das Finanças na Internet, ou em alternativa, através da emissão do documento de transporte directamente no portal e-factura que automaticamente comunicaria o mesmo. A obrigação de comunicação efectuada desta forma considera-se cumprida no momento em que é disponibilizado o código de identificação atribuído ao documento de transporte⁶³.

⁶¹ Foi disponibilizada pela AT, no portal e-fatura a aplicação para a comunicação de documentos de transportes a que alude o n.º 9 do artigo 5.º do DL 147/2003 de 11/06: “A AT disponibiliza no Portal das Finanças o sistema de emissão referido na alínea d) do n.º 1 e o modelo de dados para os efeitos previstos na alínea a) do n.º 6.”

⁶² Webservice.

⁶³ “Artigo 3.º - **Comunicação por transmissão eletrónica de dados**

1 – A comunicação por transmissão eletrónica de dados prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 5.º do regime de bens em circulação é efetuada por uma das seguintes vias:

a) Por transmissão eletrónica em tempo real, in-tegrada em programa informático, utilizando o Web-service disponibilizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT);

Nos casos em que os serviços da AT estivessem inoperacionais, e a comunicação fosse impossibilitada pela via estabelecida, deveriam ser efectuadas através do serviço telefónico disponibilizado pela AT⁶⁴.

Por fim, de forma a permitir uma melhor adaptação dos agentes económicos às novas regras aplicáveis aos bens em circulação e por razões operacionais relacionadas com o novo sistema de comunicação por transmissão electrónica de dados, estabeleceu-se que o novo regime apenas entraria em vigor no dia 1 de Julho de 2013⁶⁵.

Figura 4 – Página para comunicação de GT - Portal “e-fatura”.

Fonte: <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/DocTransporte/emitirDocTranspForm.action>

b) *Através do envio de ficheiro exportado pelo programa informático de emissão, recorrendo à aplicação de envio de dados disponibilizada no Portal das Finanças na Internet (www.portaldasfinancas.gov.pt);*

c) *Através da emissão direta no Portal das Finanças do documento de transporte.*

2 – *A obrigação de comunicação efetuada nos termos do número anterior considera-se cumprida no momento em que é disponibilizado o código de identificação atribuído ao documento.”*

⁶⁴ De acordo com a al. b) do n.º 6 do artigo 5.º do Decreto-Lei 147/2013 de 11/07 e al. b) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 161/2013 de 23 de Abril.

⁶⁵ Conforme artigo 9.º da Portaria n.º 161/2013 de 23 de Abril.

III.3.1. **Infracções pela não comunicação.**

Com a reformulação das regras de emissão dos documentos de transporte, e com a estipulação da comunicação obrigatória prévia ao transporte⁶⁶, e a consequente emissão do código de validação do documento de transporte a seguir à comunicação, o regime sancionatório é aplicado por via da fiscalização a posterior.

Isto é, tal como regime foi reformulado, inexistente um quadro sancionatório pela simples não comunicação dos documentos de transporte, uma vez que os mesmos para serem correctamente emitidos, levam à comunicação prévia dos mesmos.

O quadro sancionatório aqui é aplicado, no caso de fiscalização e consequente verificação da não existência de documento de transporte, emitido, previamente comunicado com código de validação, conforme as novas regras agora estabelecidas.

O quadro sancionatório, no caso de infracções detectadas durante o decurso da circulação de bens, encontra agora a previsão no artigo 14.º do agora reformulado Decreto-Lei 147/2003 de 11 de Julho⁶⁷.

⁶⁶ “Artigo 5.º - **Processamento dos documentos de transporte**

5 - Os sujeitos passivos são obrigados a comunicar à AT os elementos dos documentos processados nos termos referidos no n.º 1, antes do início do transporte.”

⁶⁷ “Artigo 14.º - **Infracções detetáveis no decurso da circulação de bens**

1 - A falta de emissão ou de imediata exibição do documento de transporte ou dos documentos referidos no artigo 1.º e no n.º 2 do artigo 7.º ou as situações previstas nos n.os 2 a 4 do artigo 6.º fazem incorrer os infratores nas penalidades previstas no artigo 117.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, aplicáveis, quer ao remetente dos bens, quer ao transportador que não seja transportador público regular de passageiros ou mercadorias ou empresas concessionárias a prestar o mesmo serviço.

2 - As omissões ou inexactidões praticadas nos documentos de transporte referidos no artigo 1.º e no n.º 2 do artigo 7.º, que não sejam a falta de indicação do número de identificação fiscal do destinatário ou adquirente dos bens, ou de qualquer das menções elencadas nos n.os 4 e 8, ou ainda o não cumprimento do disposto no n.º 7, todos do artigo 4.º, fazem incorrer os sujeitos passivos a que se refere o n.º 1 do artigo 6.º nas penalidades previstas no artigo 117.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

3 - É unicamente imputada ao transportador a infracção resultante da alteração do destino final dos bens, ocorrida durante o transporte.

4 - Quando os bens em circulação, transportados num único veículo, provierem de mais de um remetente, a cada remetente será imputada a infracção resultante dos bens por ele remetidos.

III.4. Comunicação de inventários.

É com a Lei n.º 82-B/ 2014 de 31 de Dezembro⁶⁸, diploma que aprovou OE para 2015, pelo seu artigo 233.º, que surge a obrigação de comunicação de inventários através de meios electrónicos. Na verdade, e conforme indica o Relatório de Estado para 2015⁶⁹, esta medida correspondia a mais um reforço nas medidas que já

5 - Sempre que o transportador dos bens em circulação em situação irregular não identifique o seu remetente, ser-lhe-á imputada a respetiva infração.

6 - Consideram-se não emitidos os documentos de transporte sempre que não tenham sido observadas as normas de emissão ou de comunicação constantes dos artigos 5.º e 8.º

7 - Somente são aplicáveis as sanções referidas no presente artigo quando as infrações forem verificadas durante a circulação dos bens.

8 - É sempre competente para a aplicação de coimas por infrações ao presente diploma o chefe do serviço de finanças da área onde foram detetadas.

9 - Sempre que aplicável, considera-se falta de exibição do documento de transporte a não apresentação imediata do código previsto no n.º 7 do artigo 5.º.”

⁶⁸ “Artigo 233.º - **Aditamento ao Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto**

É aditado ao Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, que estabelece medidas de controlo da emissão de faturas e outros documentos com relevância fiscal, define a forma da sua comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira e cria um incentivo de natureza fiscal à exigência daqueles documentos por adquirentes pessoas singulares, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, o artigo 3.º-A, com a seguinte redação:

«Artigo 3.º-A - **Comunicação dos inventários**

1 - As pessoas, singulares ou coletivas, que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português, que disponham de contabilidade organizada e estejam obrigadas à elaboração de inventário, devem comunicar à AT, até ao dia 31 de janeiro, por transmissão eletrónica de dados, o inventário respeitante ao último dia do exercício anterior, através de ficheiro com características e estrutura a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

2 - Relativamente às pessoas que adotem um período de tributação diferente do ano civil, a comunicação referida no número anterior deve ser efetuada até ao final do 1.º mês seguinte à data do termo desse período.

3 - Ficam dispensadas da obrigação de comunicação a que se refere o n.º 1 as pessoas aí previstas cujo volume de negócios do exercício anterior ao da referida comunicação não exceda (euro) 100 000.»”

⁶⁹ Medidas fiscais para 2015, ponto II.3.2.1 – Vector 2 do Relatório do Orçamento de Estado para 2015: “No âmbito desta proposta de Orçamento do Estado, salienta-se o reforço do sistema e-fatura através da obrigação da comunicação anual dos inventários para todos os sujeitos passivos com volume de negócio superior a 100.000 euros.”

estavam actualmente em vigor, e sempre com vista ao reforço do combate à fraude e evasão fiscal⁷⁰.

Com esta medida era imposta a obrigação de comunicação dos inventários por via electrónica, para pessoas singulares e colectivas, que tivessem a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português, ficando somente excluídos aqueles que no exercício do ano anterior ao ano da comunicação não tivessem excedido um volume de negócios superior a 100.000,00€.

A comunicação seria realizada com recurso à aplicação do “e-fatura”, já em pleno funcionamento com as funções de comunicação de facturas, bem como a emissão de documentos de transporte, sendo que a estrutura e características do ficheiro para a comunicação de inventários seria regulado pela Portaria n.º 2/2015, de 06 de Janeiro.

Os sujeitos passivos adstritos ao dever de comunicação conforme os termos definidos pelo artigo 3.º-A do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, devem fazê-lo de acordo com os critérios definidos no n.º 2 do artigo 2.º da portaria, indicando, entre outro, o número de identificação, o período de tributação ao qual se refere o inventário, data referência do inventário⁷¹, e/ou efectuar a comunicação de não existência de inventários⁷², caso não exista inventário no final do período de tributação.

O ficheiro a comunicar, e nos termos do n.º 1 do artigo 2.º da portaria, seria através da utilização de uma tabela de inventário, com a indicação de cada produto. Esta tabela, deveria ser criada através da formulação de ficheiro informático em formato XML⁷³, ou então em formato de texto, nos termos do artigo 4.º da Portaria.

⁷⁰ Conforme preâmbulo da Portaria n.º 2/2015, de 06 de Janeiro: “*A obrigação de comunicação dos inventários visa proporcionar à AT uma informação fidedigna relativamente às quantidades dos bens existentes em inventário, de forma a permitir o controlo dos custos dos bens vendidos e consumidos e do resultado obtido no final de cada exercício económico pelos sujeitos passivos, relevante para efeitos da determinação do respetivo lucro tributável.*”

⁷¹ Esta data deverá reportar o Inventário ao último dia do período tributação.

⁷² De acordo com a al. d) do n.º 2 do artigo 2.º e artigo 3.º da Portaria n.º 2/2015 de 6 de Janeiro.

⁷³ eXtensible Markup Language.

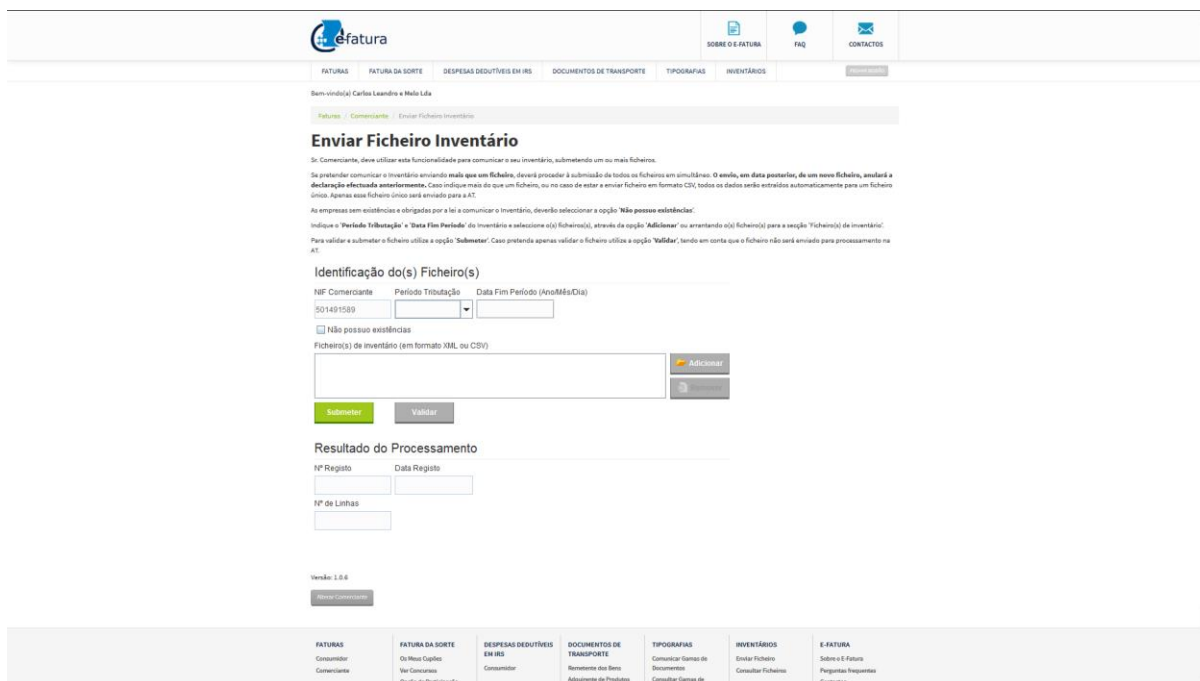


Figura 5 – Página para comunicação de inventários - Portal “e-fatura”.

Fonte: <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/enviarStockAppletForm.action>

III.4.1. Infracções pela não comunicação.

No caso de não ser comunicado o inventário nos termos agora definidos, a punição, e à semelhança do que já foi referido para o regime sancionatório pela não comunicação de facturas, encontra previsão no n.º 9 do artigo 117.º, sendo aplicadas coimas no montante de 200 (euros) até 10.000 (euros).

III.5. Outras medidas.

Expostas as medidas que consideramos que vieram a constituir os três principais âmbitos de aplicação das medidas de controlo implementadas com “e-factura”, importará ainda efectuar a devida menção de outras medidas que tiveram implementação com o “e-fatura”.

São medidas que na sua génese complementam os objectivos que se pretendiam alcançar com aplicação do sistema, tendo sempre como foco por um lado o aumento do controlo por parte da AT, bem como, a sensibilização e eficiência do sistema fiscal português.

III.5.1. Fatura da Sorte.

A “fatura da sorte” viria a ser um sorteio criado pelo uso da autorização legislativa de concedida pelo artigo 242.º da Lei n.º 83/2013 de 31 de Dezembro, lei do OE 2014, pelo XIX Governo Constitucional.

O principal objectivo com a criação desta medida visava a continuação do programa do “e-fatura”, e a sensibilização por parte da sociedade para o cumprimento relacionado com a obrigação de emissão de factura em todas as operações económicas⁷⁴.

Para habilitação no sorteio, seriam elegíveis as facturas, as facturas simplificadas e as facturas-recibo que contivessem todos os elementos previstos na lei, emitidas a favor do sujeito passivo.

Inicialmente, os prémios deste sorteio eram viaturas, contudo viriam mais tarde, pelo XXI Governo Constitucional a serem alterados para certificados do tesouro⁷⁵.



Figura 6 – Logo do concurso “fatura da sorte”.

Fonte: <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/FatSorte/home.action>

⁷⁴ Conforme preâmbulo do Decreto-Lei n.º 26-A/2014, de 17 de Fevereiro.

⁷⁵ Conforme <http://expresso.sapo.pt/economia/2016-04-07-Diga-adeus-ao-carro.-Fatura-da-Sorte-comeca-a-sortear-certificados-do-Tesouro> - consultado pela última vez a 11 de Outubro de 2017.

III.5.2. Deduções em sede IRS.

Como referimos anteriormente, a par da implementação das medidas do “e-factura”, com especial foco agora, na obrigação de comunicação das facturas por via electrónica, foi criado um mecanismo que permitiria a dedução de despesas suportadas em sectores considerados propícios á fraude e evasão fiscal⁷⁶.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, era criado um benefício que permitiria às pessoas singulares que figurassem como sujeitos passivos de IVA em operações realizadas fora do âmbito profissional e tituladas por factura, a dedução em sede IRS de uma parte⁷⁷ suportada com aquele imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º.

Inicialmente, foram definidos 4 sectores de actividade onde este benefício iria operar. Sendo elas: Manutenção e reparação de veículos automóveis; Manutenção e reparação de motociclos; Alojamento, restauração e similares, e por último, Actividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza⁷⁸.

Actualmente a medida ainda vigora, tendo sido sequencialmente e aplicada a mais sectores de actividade.

Estando actualmente, para além dos sectores iniciais, a possibilidade de dedução de facturas provenientes de agentes económicos do sector das actividades veterinárias, do sector da saúde, do sector da educação, do sector relacionado com despesas em imóveis, do sector de lares e residências sénior, e ainda, a de despesas gerais familiares.

⁷⁶ Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto.

⁷⁷ 15% do IVA destes encargos em sede de IRS até ao montante máximo de 250€.

⁷⁸ Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto

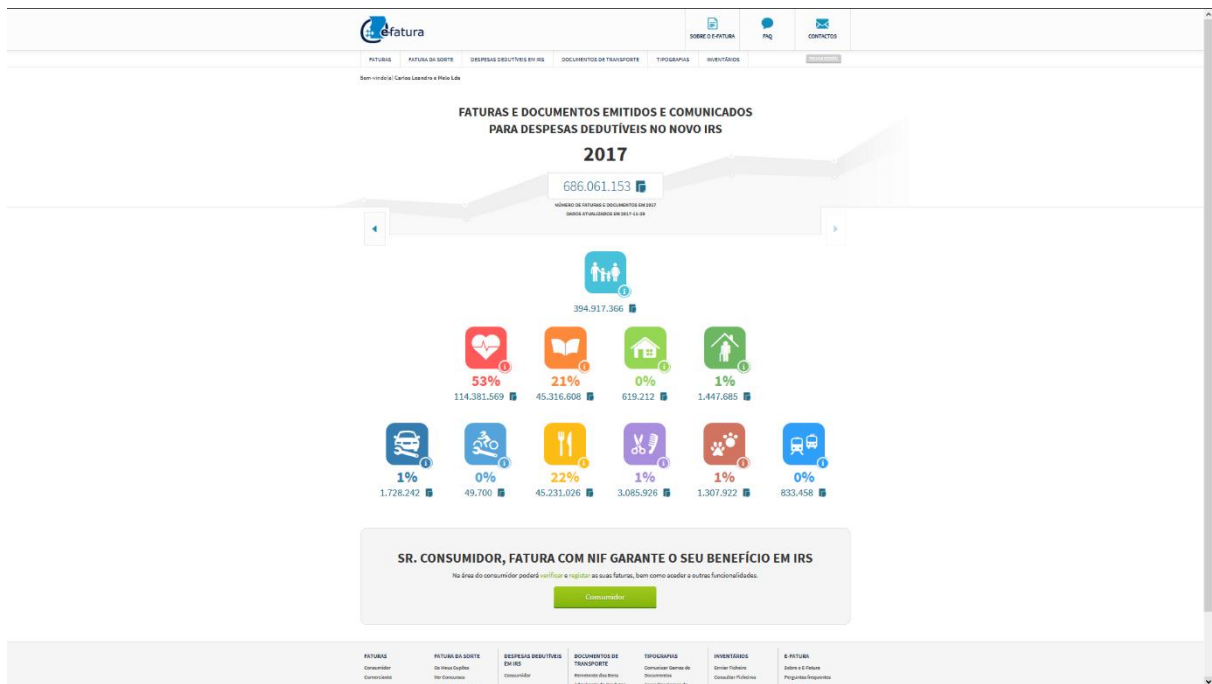


Figura 7 – Página para verificação de deduções em IRS - Portal “e-fatura”.

Fonte: <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/homeBeneficio.action>

III.5.2.1. Cartão “e-fatura”

Inserida no âmbito da anterior medida, e com o intuito de fomentar a emissão de facturas, é criado no portal “e-fatura”, no espaço dedicado à verificação dos benefícios em sede de IRS, a possibilidade dos contribuintes procederem à emissão e impressão do **cartão “e-fatura”**.

Tal um “cartão”, corresponderia a uma impressão que os contribuintes poderiam realizar, ficando com um cartão, onde constaria a indicação do seu NIF, podendo assim apresentar o mesmo aos emissores de facturas com vista a emissão da factura com indicação daquele NIF.



CARTÃO E-FATURA

Em ambientes mais congestionados e com ruído ambiente como são os centros comerciais, os restaurantes e as grandes superfícies, o cartão e-fatura facilita a comunicação dos dados da sua identificação fiscal, no momento da emissão da sua fatura.

Este cartão torna o processo mais confortável, assegura a confidencialidade dos seus dados e elimina os erros de comunicação.

Este cartão é apenas um auxiliar. O comerciante é obrigado a emitir a fatura, não podendo condicioná-la à apresentação do cartão e-fatura ou de qualquer outra identificação fiscal.

Imprima esta página e recorte o cartão abaixo apresentado.



Figura 8 – Cartão “e-fatura”.

Fonte: <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/painelAdquirente.action>

IV. Capítulo IV – Metodologia

Neste capítulo temos como objectivo a apresentação da metodologia adoptada para o desenvolvimento e elaboração do presente estudo, descrevendo as abordagens e métodos de investigação e pesquisa adoptados, bem como, expondo as razões pelos quais os mesmos foram aplicados ao longo deste trabalho.

Estruturamos o presente capítulo em três secções, onde pretendemos expor as questões que estão presentes no nosso estudo, e o caminho desenvolvido para a obtenção das respostas.

Iniciaremos assim em **IV.1 – Questões do presente estudo**, com a apresentação das duas questões principais, e, que, com o presente estudo visamos obter resposta.

Prosseguiremos com **IV.2 – Metodologia científica**, onde teceremos os aspectos gerais intrínsecos à investigação científica, nomeadamente quanto às abordagens, métodos e tipos de pesquisa, que as mesmas podem seguir e adoptar na sua elaboração e desenvolvimento.

Posteriormente, realizada a apresentação daquele quadro geral, em **IV.3 – Metodologia adoptada**, iremos elencar o modelo adoptado para o presente estudo, expondo as razões que nos levaram a optar pelo mesmo.

IV.1. Questões do presente estudo.

No seio de qualquer trabalho científico são as hipóteses/questões que motivam e guiam o percurso de todo o trabalho, tendo o objectivo principal do estudo desenvolvido, a obtenção das respostas.

Como já avançamos, para este trabalho temos uma questão principal, que nos conduz ao longo de quase todo o presente estudo:

Questão A) Saber se durante a aplicação das medidas que ficaram vulgarmente conhecidas como “e-fatura”, ocorreu uma maior arrecadação de receita fiscal, por parte do Estado.

E, portanto, verificar se durante aquele período, em que vigoram a aplicação de tais medidas, estas enquanto meios de controlo de transacções sujeitas a imposto por parte da AT, ocorreu o aumento da arrecadação de receita fiscal.

Sendo igualmente objectivo deste estudo, no caso de constatação de uma maior arrecadação de receita fiscal por parte do Estado, durante o período de aplicação das medidas “e-fatura”, verificar a evolução da receita fiscal com o crescimento da economia, onde sintetizamos a presente pretensão, através da segunda questão deste trabalho:

Questão B) Saber se evolução da receita fiscal foi superior ao crescimento da economia, desde a introdução das medidas do “e-fatura”.

Efectuando a análise entre a variação da receita fiscal e da evolução da economia portuguesa desde o início da aplicação das medidas do “e-fatura”.

IV.2. Metodologia Científica.

Quando falamos em metodologia científica, referimo-nos ao estudo dos métodos, instrumentos, processos, técnicas e etapas a observar e desenvolver para a produção, estruturação, organização e elaboração de um projecto científico. E, portanto, ao “meios” para alcançar um determinado fim.

Etimologicamente, “*metodologia*” deriva do latim de “*methodus*”, sendo a junção de três vocábulos gregos: “*meta*” – enquanto modo reflexão e raciocínio; “*hodos*” - enquanto caminho e percurso; e “*logos*” – enquanto palavra e discurso.

A metodologia científica é assim a área da ciência reservada ao estudo dos vários métodos existentes para a produção científica e aquisição de conhecimento, bem como a análise e fundamentação da escolha dos métodos que melhor garantirão a obtenção daquele.

Doutra forma, no processo de aquisição do conhecimento, (este que vulgarmente assumirá a forma de resposta, norma ou regra), e para aquele conhecimento se poder considerar como válido e verdadeiro, aquele processo de aquisição/obtenção tem que estar suportado, definido e estruturado através de um método, que depois de escolhido e defendido como apto a obter determinado conhecimento, permita posteriormente a sua repetição, e, ainda, a submissão a contraditório, sem que ocorra aquisição de novas conclusões totalmente dissonantes ou diferentes com aquele obtido anteriormente. Se assim não for, o perigo existente é de o conhecimento obtido, seja inválido, não verdadeiro ou inconclusivo.

Ao referirmo-nos à escolha dos métodos a verificar durante o desenvolvimento de um trabalho de investigação e, portanto, a processo apto a produzir conhecimento, reportarmos a um conjunto de regras, estrutura e guião capazes de conduzir processo de investigação e, por último, sustentar as conclusões obtidas com o estudo.

IV.2.1. Tipos de metodologias recorrentes.

No que toca aos tipos de metodologia a adoptar a um trabalho de investigação, elenquemos algumas metodologias, abordagens, e tipo de pesquisa/estudos, que pelas suas características, são vulgarmente escolhidos pelos investigadores, no seio das ciências sociais, para a produção de conhecimento.

Desde logo, uma das mais recorrentes conceptualizações no que toca as metodologias utilizadas na produção de estudos científicos, respeita abordagem/natureza através da qual uma metodologia poderá ser qualificada como Quantitativa ou Qualitativa.

Pelo que, na abordagem pela metodologia quantitativa, a pesquisa e os métodos adoptados são fortemente orientados e conduzidos, no sentido de se proceder à formação de conclusões, através da recolha de dados, sob a forma numérica (dados quantitativos), e, onde, estes dados, depois de recolhidos, processados e

analisados, podendo ocorrer a conversão em estatísticas que permitirão a formulação das competentes análises e consequentes conclusões.

Já, na abordagem através de uma metodologia qualitativa, a pesquisa é orientada com vista à recolha de dados, vulgarmente, texto escrito (dados qualitativos e/ou não quantificáveis), que narram os fenómenos objecto do estudo. Os dados recolhidos são posteriormente observados, analisados e comentados com vista a formulação de conclusões.

Ainda neste âmbito das abordagens, poderemos também verificar investigações, que irão ser estruturadas com pontos em comum e próprios da metodologia quantitativa ou da metodologia qualitativa, sendo designada como abordagem de Metodologia Mista.

Uma outra divisão na caracterização da metodologia a adoptar, prende-se com o tipo de pesquisa a ser efectuado. Podendo esta ser classificada em função dos fins que visa alcançar.

Quanto aos tipos de pesquisa, esta pode classificar-se em exploratória, descritiva ou explicativa, (Gil, 2002).

A pesquisa exploratória é o tipo de pesquisa realizado numa área onde há pouco conhecimento acumulado e sintetizado sobre um determinado assunto, sendo formulada a pesquisa no sentido de torna-lo mais explícito e/ou construir hipóteses sobre ele.

Na pesquisa descritiva, o cerne fundamental é centrado na descrição das características de um grupo ou acontecimento certos e determinados, e no estabelecimento de relações entre variáveis.

Por último, as pesquisas explicativas têm como razão central a identificação dos factores que contribuem para a ocorrência de acontecimentos. Sendo o tipo de pesquisa que visa procurar responder ao porquê das coisas.

Uma outra conceptualização relativa à caracterização da metodologia científica prende-se quanto aos meios utilizados. Esta é uma importante caracterização da pesquisa enquanto processo de delineamento, elaboração dos meios, modelo e planos para a realização do estudo.

Deste modo, numa pesquisa, e conforme os meios utilizados, esta poderá ser caracterizada como: Bibliográfica, onde a pesquisa seja desenvolvida partir doutrina já existente sob em estudo; Documental, onde a pesquisa é realizada através do exame de documentos de naturezas diversas, que não sejam considerados como fontes bibliográficas; Laboratorial, onde a pesquisa é realizada através de recursos em laboratório, ambientes fechados e controlados, ou computacionais; Experimental: onde a pesquisa é efectuada através da avaliação dos fenómenos, onde variáveis previamente determinadas são manipuladas directamente pelo investigador, com o fim de verificação; Ex-post facto: onde a pesquisa é realizada após a ocorrência de variações na variável dependente, sendo um tipo de pesquisa que tem a observações em momentos diferentes e onde um momento serve de controlo às restantes observações; De campo: onde a pesquisa ocorre no local onde ocorre ou ocorreu o acontecimento, objecto de estudo; Participante: nas pesquisa onde o investigador tem relação directa com a situação, objecto de estudo; Pesquisa-ação: semelhante com a anterior, mas onde o investigador, além da relação directa com a situação, intervêm activamente no mesmo; Levantamento: onde a pesquisa é realizada através de inquéritos directamente ao grupo ou pessoas cujo o comportamento se pretende estudar; e o Estudo de caso: onde a pesquisa visa o estudo amplo, exaustivo e detalhado de um determinado objecto ou fenómeno.

IV.3. Metodologia adoptada.

Realizada a exposição geral das possíveis caracterizações da pesquisa e metodologia científica a desenvolver na elaboração dos estudos científicos, cumpre agora, expor a abordagem, o tipo de pesquisa e os meios, e, portanto, a metodologia adoptada para a elaboração do presente estudo.

Desde logo, em função das hipóteses formuladas, após o desenvolvimento e enquadramento teóricos do objecto de estudo, afirmar que o presente estudo assume uma abordagem e metodologia quantitativa.

Os dados recolhidos, praticamente, informação numérica, onde a sua análise e a formulação de conclusões ocorreram após o tratamento dos mesmos, em variação percentual, em relação aos anos anteriores.

Relativamente quanto aos fins e objectivos da presente pesquisa definimos a mesma como sendo uma pesquisa exploratória, dado que as medidas do “e-fatura”, são algo recente no sistema fiscal português, por um lado, e, por outro, a produção científica neste campo ainda é algo embrionária, e, necessariamente, recente. O presente estudo visa a obtenção de respostas a hipóteses muito delimitadas, e que não podem pela amplitude dos fenómenos aqui interligados, constituírem premissas de causa-efeito, mas que nos permitirão certamente verificar evolução daqueles.

Quanto aos meios utilizados para a realização desta pesquisa poderemos considerar a mesma como sendo uma pesquisa documental.

Necessariamente, os dados a serem alvo de recolha, com relevância e atendendo às questões formuladas, terão de ser reunidos tendo como vista a posterior análise e sintetização dos mesmos.

Por último referir que na a elaboração do presente estudo, procedeu-se à revisão das principais fontes doutrinárias, com análise dos principais conceitos doutrinários inerentes ao presente estudo, prosseguindo com enquadramento histórico das medidas objecto da investigação.

Realizada aquela etapa, bem como a apresentação, das questões subjacentes ao presente estudo, será no **V - Estudo empírico** que iremos proceder à exposição dos números recolhidos.

Os números foram recolhidos junto das publicações oficiais do ministério das finanças, autoridade tributária, direcção geral do orçamento e instituto nacional de estatística, de modo a serem o mais fidedignos possível.

No caso das divergências encontradas, deu-se preferência aos dados constantes das publicações mais recentes, por se entender que estes já reportariam as situações irregulares que, entretanto, terão sido regularizadas à altura da publicação daqueles outros.

Posteriormente, aqueles dados serão exibidos em tabelas e acompanhados da variação percentual, em relação ao ano anterior para cada ano fiscal, para uma maior compreensão e facilidade na visualização e análise dos mesmos.

No que às tabelas diz respeito, as mesmas estão acompanhadas das respectivas fontes, sendo todas as tabelas de elaboração própria.

O presente estudo foi ainda redigido tendo em atenção as normas de elaboração da APA⁷⁹ e o Regulamento dos 2.^{os} Ciclos do ISG.

A presente dissertação não é redigida ao abrigo do novo acordo ortográfico. As citações e transcrições respeitam a versão original citada ou transcrita.

⁷⁹ Conforme o *Publication Manual of American Psychological Association* - (6th Edition)

V. Capítulo V – Estudo empírico

Esquematizamos o estudo empírico realizado, seguindo a seguinte estruturação:

- Dados do “e-fatura”
- Dados da execução orçamental e económicos
- A análise dos dados

V.1. Dados do “e-fatura”.

É nesta sede que nos dedicaremos á exposição dos dados que foram recolhidos juntos das fontes oficiais sobre o “e-fatura”.

Realizemos de seguida, a exposição das tabelas obedecendo à seguinte estruturação:

- Dados do “e-fatura”
 - Facturas
 - Contabilização de facturas emitidas e comunicadas
 - Contabilização de facturas com indicação de NIF (Pessoa Singular)
 - Contabilização de facturas emitidas e comunicadas com benefício em IRS
 - Benefício em sede de IRS
 - Documentos de Transporte
 - Documentos de Transportes emitidos

V.1.1. Facturas.

Começamos por contabilizar os números relacionados com a emissão e comunicação de facturas electronicamente.

V.1.1.1. Contabilização de facturas emitidas e comunicadas.

Conforme os dados recolhidos pelo *Relatório de Actividades Desenvolvidas – “Combate à Fraude e Evasão Fiscais Aduaneiras”*, de 2016, e do próprio sistema “e-fatura”, desde que o portal entrou em funcionamento foram registadas a emissão e comunicação de facturas conforme os números expostos no seguinte quadro:

Ano	Número de Facturas emitidas e comunicadas (Total de Documentos)	Variação percentual (em relação ao ano anterior)
2013	4.472,6	-
2014	4.808,8	7,52%
2015	5.280,4	9,81%
2016	5.470,6	3,60%
2017	5.555,9	1,56%

Tabela 1 – Total de facturas emitidas e comunicadas.

Unidade: Milhões de facturas

Fontes: “Portal e-fatura” e “Relatório de actividades desenvolvidas – Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2016”

(Elaboração própria)

V.1.1.2. Contabilização de facturas com NIF de Pessoa

Singular.

Conforme também resultado do *Relatório de Actividades Desenvolvidas – “Combate à Fraude e Evasão Fiscais Aduaneiras”*, de 2016, e próprio sistema “e-fatura”, do universo total de facturas emitidas e comunicadas naquele portal, foram emitidas com indicação de NIF de pessoas singulares o seguinte número de facturas conforme o seguinte quadro:

Ano	Número de Facturas com NIF de Pessoa Singular	Variação percentual (em relação ao ano anterior)
-----	---	---

2013	495,1	-
2014	652,2	31,73%
2015	990,5	51,87%
2016	1.122,6	13,34%
2017	1.209,9	7,78%

Tabela 2 – Facturas com NIF do adquirente.

Unidade: Milhões de Documentos

Fontes: “Portal e-fatura” e “Relatório de actividades desenvolvidas – Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2016”.

(Elaboração própria)

V.1.1.3. Faturas e emitidas e comunicadas com benefício em IRS.

Segundo os dados disponibilizados no próprio portal do “e-fatura”, foram emitidos e comunicados o seguinte número de facturas e documentos, que conferiram direito a dedução em sede de IRS conforme a seguinte tabela:

Ano	Número de Facturas emitidas e comunicadas com Benefício em IRS	Variação percentual (em relação ao ano anterior)
2013	732.369.618	-
2014	677.142.825	-7,54%
2015	872.579.534	28,86%
2016	923.949.913	5,89%
2017	1.095.224.340	18,54%

Tabela 3 – Facturas que deram lugar a Benefício em IRS.

Unidade: Número de Documentos

Fontes: Dados no Portal “e-fatura”.

(Elaboração própria)

V.1.1.4. Benefício cedido em sede IRS.

Segundo os dados disponibilizados no portal do “e-fatura”, foram conferidos os seguintes montantes em sede dedução de IRS, conforme o seguinte quadro:

Ano	Montante conferido para dedução em IRS (Benefício Fiscal)	Variação percentual (em relação ao ano anterior)
2013	25.413.000	-
2014	30.061.442	18,26%
2015	58.194.346	93,58%
2016	67.231.141	15,53%
2017	n.d.	-

Tabela 4 – Valor conferido em sede de IRS.

Unidade: Euros

Fontes: Dados no Portal “e-fatura” e “Relatório de actividades desenvolvidas – Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2015 e 2016.

(Elaboração própria)

V.1.2. Documentos de transporte.

Verifiquemos agora o número de documentos de transporte emitidos e comunicados através do portal “e-fatura”.

V.1.2.1. Documentos de transporte emitidos.

Conforme resulta do *Relatório de Actividades Desenvolvidas – “Combate à Fraude e Evasão Fiscais Aduaneiras”*, de 2016, e próprio sistema “e-fatura”, foram emitidos documentos de transporte conforme o seguinte quadro:

Ano	Documentos de transporte emitidos	Variação percentual (em relação ao ano anterior)
2013 (desde 31 Julho de 2013)	53.663.615*	-
2014	130.279.324	-
2015	122.619.174	-5,88%
2016	137.884.796	12,45%
2017	n.d.	

Tabela 5 – Documentos de transporte emitidos.

Unidade: Número de documentos

Fontes: “Relatório de actividades desenvolvidas – Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras. 2016”.

(Elaboração própria)

V.2. Dados da execução orçamental e económicos.

Nesta sede iremos expor os dados relativos à execução orçamental, bem como, apresentar os dados relativos ao crescimento da economia nacional, oficialmente divulgados. Procederemos à exposição dos montantes de receita fiscal arrecadados, com especial foco nos impostos que directamente estiveram visados com a introdução das medidas do “e-fatura”.

Realizemos de seguida, a exposição das tabelas obedecendo à seguinte estruturação:

- **Dados da execução orçamental e económicos**
 - **Dados da execução orçamental**
 - **Impostos directos**
 - **Impostos indirectos**
 - **Totais**
 - **Económicos**
 - **A Evolução da taxa real do PIB**

V.2.1. Dados da execução orçamental.

Iniciemos com os dados da execução orçamental.

V.2.1.1. Impostos directos.

Segundo os dados disponibilizados pelo Direcção Geral do Orçamento e o Ministério das Finanças, foi arrecadada a seguinte receita fiscal ao nível de impostos **directos**, conforme a seguinte tabela:

Ano	Receita fiscal – Impostos directos	Varição percentual (em relação ao ano anterior)
2012	13.633,6	-
2013	17.415,1	27,74%
2014	17.539,4	0,71%
2015	18.245,8	4,03%
2016	17.747,7	-2,73%
2017*	18.331,6	3,29%

Tabela 6 – Receita Fiscal – Impostos directos.

Unidade: Milhões de Euros (V/Aprox.).

Fontes: DGO/MF - Relatório/publicação – “Conta Geral do Estado”

*Dados – *Contas Provisórias do Estado 4.º Trimestre*

(Elaboração própria)

Dividindo aqueles valores pelas suas categorias (IRS, IRC e Outros), temos e a seguinte tabela:

Ano	Receita fiscal – Impostos directos			
	IRS	IRC	Outros	Total
2012	9.085,5	4.280,5	267,6	13.633,6
2013	12.311,5	5.095,0	8,6	17.415,1
2014	12.854,0	4.519,1	166,3	17.539,4
2015	12.695,7	5.248,3	301,8	18.245,8
2016	12.215,2	5.229,6	302,9	17.747,7
2017*	12.231,5	5.748,7	351,4	18.331,6

Tabela 7 – Receita Fiscal – Imp. Directos – IRS; IRC e Outros.

Unidade: Milhões de Euros (V/Aprox.).

Fontes: DGO/MF - Relatório/publicação – “Conta Geral do Estado”

*Dados – *Contas Provisórias do Estado 4.º Trimestre*

(Elaboração própria)

V.2.1.2. Impostos indirectos.

Ao nível dos impostos **indirectos** e segundo os dados disponibilizados pelo Direcção Geral do Orçamento e o Ministério das Finanças, foi arrecadada a seguinte receita fiscal ao nível de impostos indirectos, conforme a seguinte tabela:

Ano	Receita fiscal – Impostos indirectos	Variação percentual (em relação ao ano anterior)
2012	18.407,0	-
2013	18.857,9	2,45%
2014	19.581,0	3,83%
2015	20.603,7	5,22%
2016	22.495,5	9,18%
2017*	23.848,8	6,02%

Tabela 8 – Receita Fiscal – Impostos indirectos.

Unidade: Milhões de Euros (V/Aprox.).

Fontes: DGO/MF - Relatório/publicação – “Conta Geral do Estado”

**Dados – Contas Provisórias do Estado 4.º Trimestre*

(Elaboração própria)

Em impostos **indirectos**, temos a seguinte tabela:

Ano	Receita fiscal – Impostos indirectos		
	IVA	Outros	Total
2012	12.800,1	5.606,9	18.407,0
2013	13.249,1	5.608,8	18.857,9
2014	13.814,1	5.766,9	19.581,0
2015	14.844,3	5.759,4	20.603,7
2016	15.082,5	7.413,0	22.495,5
2017*	15.976,7	7.872,1	23.848,8

Tabela 9 – Receita Fiscal – Impostos Indirectos – IVA e Outros.

Unidade: Milhões de Euros (V/Aprox.).

Fontes: DGO/MF - Relatório/publicação – “Conta Geral do Estado”

**Dados – Contas Provisórias do Estado 4.º Trimestre*

(Elaboração própria)

V.2.1.3. Totais.

Totalizando, temos e a seguinte tabela:

Ano	Receita fiscal – Totais		
	Impostos Directos	Impostos Indirectos	Total
2012	13.633,6	18.407,0	32.040,6
2013	17.415,1	18.857,9	36.273,0
2014	17.539,4	19.581,0	37.120,4
2015	18.245,8	20.603,7	38.849,5
2016	17.747,7	22.495,5	40.243,2
2017*	18.331,6	23.848,8	42.180,4

Tabela 10 – Receita Fiscal – Val. totais imp. directos e indirectos.
Unidade: Milhões de Euros (V/Aprox.).
Fontes: DGO/MF - Relatório/publicação – “Conta Geral do Estado”
**Dados – Contas Provisórias do Estado 4.º Trimestre*
 (Elaboração própria)

Em termos percentuais, temos e a seguinte tabela:

Ano	Receita fiscal		
	Imp. directos	Imp. indirectos	Total
2012	42,6%	57,4%	100%
2013	48,0%	52,0%	100%
2014	47,3%	52,7%	100%
2015	47,0%	53,0%	100%
2016	44,1%	55,9%	100%
2017*	43,5%	56,5%	100%

Tabela 11 – Receita Fiscal – Quadro Resumo.
Unidade: Percentagem.
Fontes: DGO/MF - Relatório/publicação – “Conta Geral do Estado”
**Dados – Contas Provisórias do Estado 4.º Trimestre*
 (Elaboração própria)

Pelo que a nível da evolução da receita fiscal desde o Ano de 2012, temos a seguinte tabela:

Ano	Receita fiscal – Totais (c/ variação percentual)	
	Receita Fiscal	Varição percentual (em relação ao ano anterior)
2012	32.040,6	-
2013	36.273,0	13,21%
2014	37.120,4	2,34%
2015	38.849,5	4,66%
2016	40.243,2	3,59%
2017*	42.180,4	4,81%

Tabela 12 – Receita Fiscal – Totais (c/ variação percentual)

Unidade: Receita Fiscal – Milhões de Euros (V/Aprox.) | **Varição percentual** – Percentagem

Fontes: DGO/MF - Relatório/publicação – “Conta Geral do Estado”

*Dados – Contas Provisórias do Estado 4.º Trimestre

(Elaboração própria)

V.2.2. Económicos.

Analisemos agora os dados económicos recolhidos, desde que as medidas entraram em vigor, uma vez que estes serão fundamentais para a obtenção da resposta à questão B) do presente estudo.

V.2.2.1. A evolução da Taxa real do PIB.

Conforme as taxas reais do PIB, representativas do crescimento da economia nacional, conforme publicados pelo Instituto Nacional de Estatística, desde o momento em que as medidas entraram em vigor, temos a seguinte tabela:

Ano	Taxa real do PIB
2012	-4,03%
2013	-1,13%
2014	0,89%
2015	1,82%
2016*	1,62%
2017*	2,64%

Tabela 13 – Taxa real do PIB.

Unidade: Taxa real do PIB – Percentagem

Fontes: Instituto Nacional de Estatística

* *Dados provisórios*

(Elaboração própria)

Verifiquemos por fim, a evolução da receita fiscal e dos dados relativos a taxa real do PIB, de acordo com a seguinte tabela:

Variação percentual da receita fiscal (em relação ao ano anterior)	Ano	Taxa real do PIB
-	2012	-4,03%
13,21%	2013	-1,13%
2,34%	2014	0,89%
4,66%	2015	1,82%
3,59%	2016	1,62%
4,81%	2017	2,64%

Tabela 14 – Evolução da receita fiscal vs taxa real do PIB.

Unidade: Taxa real do PIB – Percentagem

Fontes: Instituto Nacional de Estatística

* *Dados provisórios*

(Elaboração própria)

V.3. Análise dos dados do “e-fatura”.

Volvidos estes anos desde da entrada do Decreto-Lei 198/2012, de 24 de Agosto, da aplicação do “e-fatura”, que teve o seu início a 1 de Janeiro de 2013, bem como de todas as medidas que dele fizeram parte, urge fazer uma análise dos números envolvidos, bem como dos dados de execução orçamental durante os períodos orçamentais em que as medidas estiveram em vigor.

Expostos os principais números relativos ao “e-fatura”, bem como, os dados relativos à execução orçamental desde que aquelas entraram em vigor, importa agora realizar a devida análise, relação e interpretação dos dados obtidos.

Faremos a mesma seguindo a seguinte estruturação:

- **Análise dos dados do “e-fatura”**
 - **Dados da execução orçamental, com os dados da execução orçamental e económicos**
 - **As questões do presente estudo**
 - **Outras considerações sobre obtidas sobre o “e-fatura”**

V.3.1. Análise dos dados do “e-fatura”, com os dados da execução orçamental e económicos.

Iniciemos pela os números relativos ao “e-fatura”. Conforme verificamos, desde o início da obrigatoriedade de comunicação de facturas constamos o aumento do número de documentos ao longo de todos os anos, com um aumento, face ao ano anterior, de 7,52% em 2014, 9,81% em 2015, 3,60% em 2016 e 1,56% em 2017, sendo verificada também o aumento dessas facturas com a indicação do NIF dos adquirentes.

Relativamente ao montante/valor de benefício fiscal a ser concedido em sede de IRS, a evolução do mesmo é constante, aumentando todos os anos, com especial referência ao ano de 2015, onde se verificou o maior crescimento, face a 2014, do montante total a ser concedido em sede IRS, em linha, com a verificação do maior aumento também das facturas a serem emitidas e comunicadas com indicação do NIF de pessoa singular, 51,87%.

Pelo que, relativamente às facturas, verificamos o aumento constante das comunicações das facturas efectuadas à Autoridade Tributária.

Relativamente aos documentos de transporte, os dados aqui recolhidos não permitem a retirada de conclusões e análises tão precisas, comparativamente aos dados sobre obrigatoriedade de comunicação das facturas. Apesar das relevâncias e efeitos práticos no controle das transacções, e conformemente referidas ao longo dos relatórios de actividades desenvolvidas no combate a fraude e evasão fiscal e aduaneiras do ministério das finanças, os dados recolhidos e o período em análise

não permitem ainda a retirada de conclusões claras e precisas, pelo que neste momento as mesmas ainda não podem ser elaboradas.

Relativamente aos dados da execução orçamental, no que diz respeito aos impostos directos, verificamos desde logo um aumento significativo de 27,74%, logo no primeiro ano, após a entrada em vigor das medidas. Sendo constante o aumento desta receita nos restantes períodos, à excepção do ano de 2016, o ano do primeiro orçamento do XXI Governo Constitucional de Portugal, e que tinha como objectivos a diminuição da carga fiscal por via dos impostos directos⁸⁰.

Quanto aos impostos indirectos é verificado ao aumento constante da receita fiscal arrecada ao longo de todos períodos fiscais desde que as medidas entraram em vigor.

Totalizando os valores da receita fiscal arrecadados, provenientes tanto de impostos directos como impostos indirectos, constatamos, igualmente, o aumento em todos os períodos do montante total da receita fiscal arrecadada. Sendo que, só em 2013, verificamos logo um aumento de 13,21% por referência ao período anterior de 2012. Em 2014, um aumento de 2,34%, em 2015 um aumento de 4,66%, em 2016 um aumento de 3,59% e, em 2017 um aumento de 4,81%. Uma última nota relativamente à arrecadação fiscal, referente a este período de 2017 onde a receita fiscal arrecada⁸¹, por comparação a 2012, onde não vigoravam as medidas do “e-fatura”, verifica-se uma diferença no aumento da receita fiscal na ordem do dez mil milhões de euros.

Por último, a análise relativa aos dados económicos recolhidos, respeitante à taxa real do PIB.

Conforme podemos constatar, a evolução da arrecadação da receita fiscal, foi muito significativa, estando em contante crescimento desde o ano de introdução das medidas “e-fatura”, e, onde, só no ano de introdução das medidas foi verificada um aumento de 13,21% da receita fiscal.

Por sua vez, o crescimento económico não verificou a mesma evolução. Sendo que, verificamos que nos primeiros anos de vigência das medidas, um decréscimo

⁸⁰ Conforme pontos II.3.1.1 do Relatório do Orçamento de Estado para 2016.

⁸¹ Ainda que, valor provisório.

económico de -4,03% em 2012 e -1,13% em 2013. Verificando-se, apenas, situações de crescimento em anos posteriores.

V.3.2. As questões no presente estudo.

Relembremos agora as questões formuladas no presente estudo, e que eram:

Questão A) Saber se durante a aplicação das medidas que ficaram vulgarmente conhecidas como “e-fatura”, ocorreu uma maior arrecadação de receita fiscal, por parte do Estado. e,

Questão B) Saber se evolução da receita fiscal foi superior ao crescimento da economia, desde a introdução das medidas do “e-fatura”.

Iniciemos pela resposta à **Questão A)**. E, conforme a hipótese formulada, o objectivo e fim daquela era verificar se durante a aplicação de tais medidas, enquanto meios de controlo de transacções sujeitas a imposto por parte da AT, ocorreu durante aquele período aumento da arrecadação de receita fiscal.

Relativamente a esta questão a resposta é, necessariamente, que durante a aplicação das medidas, ocorreu uma maior arrecadação de receita fiscal, por parte do estado, pelo que a resposta a esta questão é **afirmativa, por estar verificada**.

Por fim analisemos a hipótese formulada pela **Questão B)**. E, conforme a hipótese formulada, o objectivo e fim daquela era verificar se a evolução da receita fiscal foi superior ao crescimento da economia, desde a introdução das medidas do “e-fatura”.

Pelo que relativamente a esta questão constou-se o aumento da receita fiscal ao longo de todos os anos. Quanto ao crescimento da economia para o mesmo período visado, verificou-se também o crescimento da economia, a partir de 2014, pelo que nos primeiros anos (2012 e 2013), houve um decréscimo da economia. Verificamos também, que nos anos em que houve crescimento da economia, ainda assim este foi sempre inferior ao crescimento da receita fiscal para o mesmo período. Pelo que, a evolução da receita fiscal foi, portanto, superior ao crescimento

da economia. Sendo que resposta a esta questão também é **afirmativa, por estar verificada.**

V.3.3. Outras considerações obtidas sobre o “e-fatura”.

A implementação do “e-fatura” é hoje, no computo geral de grande aceitação. Sendo o sistema considerado como um sucesso, e este reconhecido pelo ministério das finanças⁸². Contudo elenquemos por fim, algumas críticas que nos surgiram ao longo do presente estudo e que consideramos merecerem lugar no mesmo.

Ora apesar o “e-fatura” ser hoje largamente conhecido pela sociedade, e estar presente na vida das pessoas, que pelo menos uma vez por ano vão lá para efeitos de validação das facturas, não deixou o sistema por si ser alvo de críticas ao longo destes anos.

Relembremos sucintamente os objectivos que se pretendiam alcançar com a criação do e-factura. Relembremos o contexto histórico em que o “e-fatura” surge, os objectivos a que se propunha, aumento da receita fiscal, através de um conjunto de medidas com vista ao combate à fraude e evasão fiscal e sensibilização da sociedade para a obrigatoriedade/necessidade da emissão de factura, e meios de controlo, onde, tais medidas, deveriam ser aplicadas sem que houvesse custos acrescidos para os sujeitos adstritos às respectivas obrigações, através de recursos tecnológicos com vista à eficiência das medidas, e por último o sucesso da obtenção de mais receita fiscal.

⁸² Conforme as conclusões e perspectivas para 2017 do Relatório de actividades desenvolvidas – Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras de 2016, sobre o e-fatura: “*O sistema e-fatura, constitui hoje um importante instrumento de receção massiva de dados, os quais depois de adequadamente transformados em informação, permitem a criação massiva de divergências, ao nível da gestão do imposto.*

A identificação de divergências de forma automática, bem como de alertas, associado a uma estratégia de apoio ao cumprimento voluntário, característica que nas mais modernas administrações fiscais, induz os contribuintes à regularização voluntária.

Nos casos em que os contribuintes não procedem por sua iniciativa à regularização voluntária das situações que apresentam anomalias a AT procede em conformidade repondo a verdade declarativa.

O apuramento de divergências e o seu tratamento pelas correspondentes áreas de gestão do negócio permitem que a ITA direcione a sua actividade para a fraude e evasão fiscais e aduaneiras de elevada complexidade.”

Ora, Paulo Ralha, presidente do Sindicatos dos Trabalhadores dos Impostos, fez considerações sobre o sistema do “e-fatura”, criado então há três anos, afirmando nomeadamente que era *"uma medida mais simbólica do que prática"*, *"As pessoas têm de ter um prémio para cumprirem o seu dever, não é um bom princípio"*, *"punha os contribuintes a serem fiscais uns dos outros"*, e, ainda, *"As faturas podem ser comunicadas tanto pelas empresas (que as emitem) como pelos contribuintes, mas é necessário que os contribuintes "mantenham na sua posse as faturas registadas para exibi-las à AT sempre que solicitadas, por um período de quatro anos"*. Isto faz com que o objetivo de desburocratização para o contribuinte não tenha sido cumprido, já que, apesar de o sistema ser todo informatizado, os contribuintes têm de guardar as faturas em papel por quatro anos ⁸³.

Outra crítica é realizada por Pedro Anderson⁸⁴, relatava as dificuldades sentidas com a verificação das facturas relacionadas com despesas de Habitação, uma vez que o prazo para comunicar essas facturas, terminava antes do prazo para as entidades terem que comunicar essas facturas.

⁸³ Conforme Paulo Ralha - <http://24.sapo.pt/economia/artigos/tres-anos-de-e-fatura-criado-como-medida-de-combate-a-fraude>.

⁸⁴ Conforme Pedro Anderson - <http://visao.sapo.pt/opiniao/bolsa-de-especialistas/2016-02-06-As-e-duvidas-sobre-o-e-fatura>.

Conclusão

O estudo apresentado pretendeu expor as medidas que protagonizaram uma reforma digital no seio da AT. Medidas essas que surgiram num contexto de grande debilidade económica nacional e durante um período de assistência técnica e financeira ao País. Essa reforma revestiu a forma de pacotes legislativo, com vista à introdução de medidas de controlo da AT, e que ficaram vulgarmente designadas por medidas “e-fatura”. Esse controlo, seria criado como um importante meio auxiliar, a acrescer aos restantes, e com vista a um fim último: uma maior arrecadação de receita fiscal.

Neste sentido, foi realizado o levantamento bibliográfico dos principais conceitos inerentes ao tema, designadamente, quanto à noção de sistema fiscal, impostos e fraude fiscal, e realizada a exposição dos precedentes históricos que estiveram na origem das medidas.

Procedeu-se ao enquadramento e exposição das medidas do “e-fatura”, quanto à obrigatoriedade de comunicação de facturas, documentos de transporte e inventários, e, ainda, de algumas iniciativas com estas conexas.

Realizado este enquadramento partiu-se para a delimitação do problema e definição das hipóteses inerentes ao tema. Foram formuladas duas questões, que visavam averiguar a evolução da receita fiscal por si só, e evolução desta em relação ao crescimento da economia.

Definida a metodologia e recolhidos os dados, na análise dos mesmos constatou-se o aumento muito significativo da arrecadação da receita fiscal, e, ainda, que esta evolução foi superior ao crescimento da economia para o mesmo período temporal.

Desta forma, o estudo desenvolvido, à luz dos métodos escolhidos, não atesta por si só, uma relação de causa-efeito, entre o aumento arrecadação de receita fiscal e a introdução daquelas medidas de controlo, no entanto, fica demonstrada a significativa evolução da receita fiscal, bem como a importância das medidas do “e-fatura”, tiveram enquanto medidas de controlo por parte da AT, e do impacto destas na arrecadação de receita fiscal.

O presente estudo, em conformidade com o tipo de pesquisa exploratória optado para o mesmo, visa contruir para as primeiras pedras, naquela que é, e será a produção científica acerca das medidas de controlo digital ao serviço dos órgãos tributários dos sistemas fiscais.

E, concluindo, nesta linha, com o presente trabalho, **provou-se** a verificação de uma maior arrecadação de receita fiscal desde o momento em que as medidas entraram em vigor, e que a evolução da arrecadação fiscal foi superior relativamente ao crescimento económico, para o mesmo período.

Bibliografia

- Barroso, N. e Falcão, P. M. (Coordenação) (2015). *Desafios Tributários*. Porto: Vida Económica, 1ª Edição. ISBN: 978-989-768-173-8.
- Chynoweth, P. e Gomes, J.C. (2010) – *Investigação Jurídica: Uma perspectiva anglo-saxónica*. Porto.
- Eco, U. (2007) – *Como se Faz uma Tese em Ciências Humanas*. Tradução de Ana Falcão Bastos e Luís Leitão. Lisboa: Presença. 13.ª Edição.
- Fortin, M. F. (2003) – *O processo de investigação: da concepção à realização*. Loures: Lusociência, 3.ª Edição. ISBN: 978-972-8383-10-7.
- Gil, A. C. (2002) - *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas. 4.ª Edição. ISBN: 85-224-3169-8.
- Machado, J. E. M., e Costa, P. N. (2017). *Manual de Direito Fiscal – Perspectiva Multinível*: Almedina, 1.ª Edição. ISBN: 978-972-40-6465-9.
- Ministério das Finanças (1998). *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido (Textos Fundamentais da Reforma Fiscal para o Século XXI)*. Coimbra: Almedina. ISBN: 9724010961.
- Nabais, J. C. (2009). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 5.ª Edição. ISBN: 978-972-40-3800-1.
- Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 10.ª Edição. ISBN: 978-972-40-7115-2.

- Nabais, J. C. e Silva, S. T. (Coordenação) (2011). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 1.^a Edição. ISBN: 978-972-40-4664-8.
- Pereira, M. H. F. (2011). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina. 4.^a Edição. ISBN: 978-972-40-4683-9
- Pires, M. e Pires R. C. (2018). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. 5.^a Edição. ISBN: 978-972-40-7454-2
- Pires, R. C. (2018). *Manual de Direito Fiscal*: Almedina, 1.^a Edição. ISBN: 978-972-40-7456-6.
- Santos, A. C. L., e Mota, C. M. (Coordenação) (2013). *Fiscalidade “Outros Olhares”*. Porto: Vida Económica, 1.^a Edição. ISBN: 978-972-788-775-0.
- Vasques, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal*: Almedina, 2.^a Edição. ISBN: 978-972-40-7429-0.
- Yin. R. K. (2001) – *Estudo de Caso – Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2.^a Edição. ISBN: 85-7307-852-9.

Relatórios

- Governo de Portugal, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório de Actividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras 2012.
- Governo de Portugal, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório de Actividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras 2013.
- Governo de Portugal, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório de Actividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras 2014.
- Ministério das Finanças - Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012-2014.
- Ministério das Finanças - Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017.
- Ministério das Finanças – Relatório do Orçamento de Estado para 2013.
- Ministério das Finanças – Relatório do Orçamento de Estado para 2014.
- Ministério das Finanças – Relatório do Orçamento de Estado para 2015.
- Ministério das Finanças – Relatório do Orçamento de Estado para 2016 – versão revista.
- Ministério das Finanças – Relatório do Orçamento de Estado para 2017.
- República Portuguesa, Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório de Actividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras 2015.

- República Portuguesa, Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – Relatório de Actividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasões Fiscais e Aduaneiras – 2016.

Legislação

- Constituição da República Portuguesa
- Código do Imposto sobre o Rendimento Colectivo
- Código do Imposto sobre o Rendimento Singular
- Lei Geral Tributária
- Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto
- Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março
- Portaria n.º 1192/2009, de 08 de Outubro
- Portaria n.º 160/2013, de 23 de Abril
- Portaria n.º 274/2013, de 21 de Agosto
- Portaria n.º 2/2015, de 6 de Janeiro
- Regime Geral das Infracções Tributárias
- Regulamento (UE) N.º 407/2010 Do Conselho de 11 de Maio de 2010

Webgrafia

- <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html> - Consultado pela última vez em 10 de Março de 2017.
- <https://faturas.portaldasfinancas.gov.pt/> - Consultado pela última vez em 10 de Março de 2017.
- <https://en.wikipedia.org/wiki/SAF-T> - Consultado pela última vez em 5 de Dezembro de 2016.
- http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/NEWS_SAF-T_PT.htm - Consultado pela última vez em 5 de Dezembro de 2016.
- <https://www.parlamento.pt/sites/COM/XIILEG/5COFAP/OE2012/Paginas/default.aspx> - Consultado pela última vez em 5 de Maio de 2017.
- <http://24.sapo.pt/economia/artigos/tres-anos-de-e-fatura-criado-como-medida-de-combate-a-fraude> - Consultado pela última vez em 5 Novembro de 2017.