

# Mestrado em Gestão Contabilidade

Ricardo Jorge da Silva Santos

Evolução Digital na Contabilidade e na Autoridade Tributária

jun | 2023

GUARDA  
POLI  
TÉCNICO



# POLI TÉCNICO GUARDA

**Escola Superior de Tecnologia e Gestão**

---

## **EVOLUÇÃO DIGITAL NA CONTABILIDADE E NA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA**

---

**PROJETO APLICADO  
PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM GESTÃO - CONTABILIDADE**

**Ricardo Jorge da Silva Santos  
junho / 2023**

# POLI TÉCNICO GUARDA

**Escola Superior de Tecnologia e Gestão**

---

## **EVOLUÇÃO DIGITAL NA CONTABILIDADE E AUTORIDADE TRIBUTÁRIA**

---

**PROJETO APLICADO  
PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM GESTÃO - CONTABILIDADE**

**Professor(a) Orientador(a): Amândio Pereira Baía**

**Professor(a) Coorientador(a): Maria Manuela dos Santos Natário**

**Ricardo Jorge da Silva Santos**

**junho / 2023**

## **Agradecimentos**

Com o presente projeto aplicado termino mais uma etapa do meu percurso académico. O meu sincero obrigado a todas as pessoas que me acompanharam durante este percurso, que contribuíram diretamente ou indiretamente para que alcançasse este objetivo.

Um agradecimento especial ao meu orientador Professor Doutor Amândio Baía e à coorientadora Professora Doutora Maria Manuela Natário, pela disponibilidade e conhecimentos transmitidos, durante a elaboração do presente trabalho.

Para a minha família, pilar de vida, agradeço por tudo o que me tem dado ao longo da vida, sem a qual não seria possível prosseguir os meus sonhos.

Bem-haja.

## Resumo

A evolução digital ocorreu em várias áreas, tendo sido transversal na economia Portuguesa.

Em relação à área da contabilidade, aquela potenciou a criação de novas ferramentas para o processamento da informação, aumento da capacidade produtiva, automatização dos processos de preenchimento das declarações fiscais e melhoria da informação prestada.

A Autoridade Tributária (AT) informatizou os seus serviços, criou novas obrigações fiscais e automatizou o processo de cobrança de receitas. Em relação às obrigações fiscais, criou o sistema e-fatura e a obrigação fiscal de comunicação mensal do volume de negócios dos agentes económicos com atividade comercial. Esta obrigação gerou um maior controlo da AT sobre a entrega efetiva do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) pelos agentes económicos. O estudo do imposto IVA é importante, porque é o imposto (indireto) que tem maior peso na receita fiscal anual do Estado.

Face ao exposto, interligando a evolução digital do setor da contabilidade da AT e a evolução da cobrança efetiva da receita fiscal, o objetivo deste estudo é apurar as vantagens da evolução digital e se esta proporcionou um aumento da receita fiscal cobrada pelo Estado.

Assim, tendo em conta as vantagens que a evolução digital trouxe à área da contabilidade em geral e à Autoridade Tributária em particular, neste estudo analisou-se o efeito que a transformação fiscal teve na receita fiscal do IVA, entre o ano de 2012 e o ano 2021. Da análise efetuada, conclui-se que aumentou a receita do Estado proveniente deste imposto.

No computo geral, a evolução digital capacitou com competências informáticas os profissionais da contabilidade, e, a AT mudou a sua forma de atuação sobre os contribuintes.

**Palavras-chaves:** Contabilidade, Autoridade Tributária, e-fatura, Evolução Digital.

## **Abstract**

The digital revolution has taken place in several areas and has been transversal in the Portuguese economy.

Concerning the accounting area, it promoted the creation of new tools for processing information, increasing production capacity, automating processes for filling in tax returns, and improving the information provided.

The Tax Authority (AT) computerized its services, created new tax obligations, and automated the revenue collection process.

Regarding tax obligations, the former highlighted the e-Invoice system and a tax obligation for monthly communication of the turnover of economic agents with commercial activity. This obligation generated greater AT control over the effective delivery of Value Added Tax (VAT) by economic agents. The study of VAT is important because it is the (indirect) tax that has the greatest weight in the State's annual tax revenue.

In light of the above, by interconnecting the digital evolution of the AT accounting sector and the evolution of the effective collection of tax revenue, the aim of this study is to determine the advantages of the digital evolution and whether it provided an increase in tax revenue collected by the State.

Thus, taking into account the advantages digital evolution has brought to the accounting area in general and the Tax Authority in particular, in this study we analysed the effect that the tax transformation had on VAT revenue, between the years 2012 and 2021. From the analysis conducted, we can conclude the State revenue from this tax increased.

In general, the digital revolution has enabled accounting professionals with computer skills, and AT has changed its way of working with taxpayers.

**Keywords:** Accounting, Tax Authority, e-Invoice System, Digital Evolution

## Índice

Resumo.....	ii
Abstract .....	iii
Índice de Figuras .....	vi
Índice de Tabelas.....	vi
Índice de siglas e Abreviaturas.....	vii
Introdução .....	1
1 - Breve Enquadramento da Contabilidade na História em Portugal.....	3
2 – Introdução de Tecnologias de Informação e Comunicação na Contabilidade .....	8
3 - Evolução Digital na Área da Contabilidade.....	12
3.1 - 4ª Revolução Industrial: a Digitalização da Economia.....	13
3.2 – Digitalização .....	14
3.3 - Impulsionadores da Evolução Digital – Fornecedores de Informática .....	15
3.4 - Impulsionadores da Evolução Digital – Estado .....	16
3.5 - Impulsionadores da Evolução Digital – Profissionais de Contabilidade .....	17
4 - Evolução Digital na Autoridade Tributária e Aduaneira .....	20
4.1 - Sistema Fiscal .....	20
4.2 - E-Fatura .....	22
4.3 - Evasão Fiscal .....	23
4.4 - Complexidade Fiscal.....	25
4.5 - A Complexidade do Sistema Fiscal Português .....	26
4.6 - A Modernização da Autoridade Tributária e Aduaneira.....	27
5 – Receita Fiscal <i>versus</i> Evolução Digital na Autoridade Tributária .....	32
5.1 - Metodologia na Análise da Receita Fiscal.....	33
5.2 – Descrição do Imposto sobre o Valor Acrescentado .....	34
5.3 – Evolução das Faturas Comunicadas pelos Emitentes.....	36
5.4 - Receita do Imposto sobre o Valor Acrescentado .....	38

5.5 - Receita do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Setores de Atividade com Benefício Fiscal em Sede de Imposto sobre o Rendimento.....	41
5.6 - Relação entre a Receita do IVA e a Evolução das TIC – Discussão de Resultados .....	44
Conclusão.....	47
Referências.....	48

## **Índice de Figuras**

Figura 1 - Evolução do número de faturas comunicadas pelos emitentes no sistema e-fatura – variação anual percentual.....	37
Figura 2 - Evolução do número de faturas comunicadas pelos emitentes no sistema e-fatura – variação anual percentual.....	38
Figura 3 - Evolução do IVA – variação anual percentual.....	40
Figura 4 - IVA - Bases Tributáveis e IVA entregue – variação percentual anual.....	43

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Evolução do número de faturas comunicadas pelos emitentes no sistema e-fatura – ano base 2013.....	36
Tabela 2 – Quadro resumo Receita do IVA – ano base 2012.....	39
Tabela 3 - IVA - Bases Tributáveis e IVA entregue – ano base 2013.....	42

## Índice de siglas e Abreviaturas

AR	Assembleia da República
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
ATOC	Associação dos Técnicos Oficiais de Contas
CC	Contabilista Certificado
CEE	Comunidade Económica e Europeia
CRM	<i>Customer Relationship Management</i>
CRP	Constituição da República Portuguesa
CTOC	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DL	Decreto-Lei
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EU	União Europeia
IA	Inteligência Artificial
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto sobre o Rendimento Coletivo
IRS	Imposto sobre o Rendimento Singular
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
NIF	Número de Identificação Fiscal
OBEGEF	Observatório de Economia e Gestão de Fraude
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PIB	Produto Interno Bruto
RNPD	Registo Nacional de Proteção de Dados
SAFT	Standard Audit File for Tax Purposes
SI	Sistema de Informação
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TIC	Tecnologia de Informação e Comunicação

## Introdução

A evolução digital ocorrida no mercado económico-financeiro é um dos grandes marcos na forma como os bens e serviços são transacionados. Abdicou-se em parte da interação humana na compra e venda de bens e serviços, sendo substituído pelo contacto virtual.

Em Portugal, a evolução digital começou a ter maior integração a partir do ano 2000, estando atualmente enraizada no setor público e no setor privado.

Esta evolução digital estendeu-se ao setor da contabilidade que passou de trabalho de escrituração manual para a informatização dos processos, contribuindo para a melhoria do processo ao nível contabilístico e para tornar menos moroso algumas atividades diárias da contabilidade.

Quanto à administração pública, em particular a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), ao longo dos anos têm vindo a efetuar diversas reformas, nomeadamente a informatização e capacitação de meios informáticos e digitais, com vista à simplificação e aceleração dos processos de cobrança de receita fiscal. Os atos fiscais que antes eram realizados manualmente passaram a ser feitos informaticamente e automatizados, sem a mão humana.

Numa visão externa do contribuinte, em relação à revolução que a máquina fiscal tem tido, uma das inovações mais visíveis foi a implementação do sistema e-fatura, direcionado para as pessoas singulares e para as pessoas coletivas. Para as pessoas singulares, é uma fonte *online* de consulta das despesas que estes incorrem. Para as pessoas coletivas, leva a novas obrigações fiscais (comunicação: das vendas mensais, dos inventários anuais, das guias de transporte). O sistema e-fatura, introduzido pela AT, tem os seguintes objetivos: controlo da atividade das empresas, controlo do IVA entregue, controlo da dedução das despesas em sede de Imposto sobre o Rendimento Singular (IRS) das pessoas singulares, combate à evasão fiscal e aumento da receita fiscal.

O sistema e-fatura é uma fonte de informação da AT importante, construída com a informação transmitida pelos agentes económicos, tornando o sistema tributário mais transparente e mais justo.

Face ao exposto, interligando a evolução digital do setor da contabilidade, da AT e a evolução da cobrança efetiva da receita fiscal, procura-se nesse projeto aplicado apurar se a evolução digital foi um aditivo no aumento da receita fiscal cobrada pelo Estado.

O objetivo é, assim, estudar a importância da evolução digital na contabilidade e na AT. Para alcançar esse objetivo optou-se pela análise da receita fiscal antes e após a implementação do e-

fatura com a metodologia quantitativa, após a revisão de conceitos, na recolha de dados disponíveis à data real deste relatório.

Para alcançar esse objetivo, o relatório do projeto aplicado aqui apresentado está dividido em cinco pontos. Nos quatro primeiros pontos apresenta-se a revisão de literatura e no quinto ponto apresenta-se o estudo empírico sobre a evolução da receita fiscal. Assim, o primeiro ponto aborda o aparecimento da contabilidade em Portugal. No segundo ponto e terceiro ponto, apresenta-se a introdução de tecnologia no setor da contabilidade e a abordagem às mudanças ocorridas e suas vantagens, e, a sua evolução digital. No quarto ponto, apresenta-se a evolução digital na área da Autoridade Tributária. No quinto ponto, através de estudo quantitativo, apresenta-se a análise da evolução da receita fiscal, com incidência no Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), e sua relação com a evolução digital ocorrida na Autoridade Tributária. Por fim, apresenta-se a conclusão, a indicação das limitações deste estudo e sugestões para eventual trabalho futuro.

## 1 - Breve Enquadramento da Contabilidade na História em Portugal

A contabilidade, enquanto ciência da medida dos fenómenos patrimoniais, cumpre preparar e relatar a informação que se julgue relevante para o processo de tomada de decisão dos diferentes agentes (Rodrigues, Pires, & Pereira, 2014). Cabe-lhe o registo de todos os factos de natureza económica e financeira no decorrer de determinado período, que afetam o património de determinada entidade. O seu objetivo é o estudo e análise do património das entidades, bem como o estudo e análise das variações do património.

Faria (2005, p. 40) refere que a contabilidade é entendida como um sistema de informação que age sobre uma realidade, de forma a “captar dados relevantes e a interpretá-los de uma maneira influente sobre o seu registo e representação, bem como a interpretá-los de forma útil e acessível ao conhecimento dos múltiplos interessados”.

Sá (2009) define a contabilidade como a ciência que tem por objeto o estudo e a descoberta sobre a verdade ou realidade objetiva dos fenómenos patrimoniais e por finalidade a prosperidade, adotando metodologia holística sob a visão das funções sistemáticas das componentes da riqueza dos empreendimentos humanos. Assim, a Contabilidade geral é a apresentação da visão *lato senso* dos conceitos, doutrinas e temas tratados pela disciplina, inclusive os de natureza informativa patrimonial.

A contabilidade, enquanto ciência económica, efetua o apuramento e divulgação da situação económico-financeira e da situação patrimonial das entidades. Deste modo, tem um papel de especial relevo na sociedade, porque permite obter informação patrimonial, que é transmitida aos interessados. Ela permite ao Estado (enquanto arrecadador de impostos) controlar os seus contribuintes e aos agentes económicos, em geral, terem acesso a informação que possa ser do seu interesse.

Em Portugal, a contabilidade na forma de registo dos factos económicos e financeiros (em partidas dobradas) foi introduzida no país no século XVII, com o Marquês de Pombal (primeiro – ministro), que pretendeu introduzir um novo método de contabilidade que fosse mais eficaz e seguro, no registo dos pagamentos e recebimentos do Tesouro.

Assim, no ano 1761 foi implementado um novo método de contabilidade nas finanças públicas do império português, oficializado na carta de lei de 22 de dezembro, tendo sido criado o Erário Régio Português. Foi a primeira organização pública a adotar a contabilidade por partidas dobradas (Gonçalves, Lira, & Marques, 2013). Na altura, era o método mercantil em voga nas nações mais evoluídas, e nas casas comerciais.

Em relação à importância do Erário Régio, Gomes (2007) afirma os fundamentos da teoria institucional para concluir ter ocorrido no Erário Régio Português um processo de isomorfismo coercivo, materializado na carta lei de 22 de dezembro de 1761 (Instituição do Erário Régio).

O Marquês de Pombal foi ainda um dos fundadores da Aula do Comércio, que era uma escola de ensino comercial e contabilístico, na qual se formavam os guarda-livros e outros cargos de administração e gestão, onde lhes era ensinado o registo por partidas dobradas.

A fundação da Aula do Comércio (em 1759), e do Colégio dos Nobres (em 1761, embora a escola iniciasse em 1766), a par de outras medidas tomadas no campo de ensino, deixavam Pombal agora mais liberto para o combate às fraudes e abusos que sabia terem lugar na Administração Pública Portuguesa (Gonçalves, Lira, & Marques, 2013).

Foi o início da introdução da contabilidade, em sentido lato, em Portugal. Foi uma etapa importante, pois começou a ser utilizada desta forma no controlo das contas públicas estaduais, e, progressivamente nas empresas públicas. Além disso, também começou a ser transmitido aos interessados na área, através do ensino em escola.

Estas novas perspetivas prendem-se normalmente com a consideração de que a contabilidade é mais do que uma simples técnica, puramente neutral e até benigna, assumindo-se, ao invés, como uma prática social e institucional (Hopwood & Miller, 1994).

Por um lado, com o passar do tempo, com o crescimento da atividade económica, com o setor privado a ter maior peso na economia nacional, com o aumento de empresas com dimensões maiores, a contabilidade também teve que se moldar e ajustar à exigência do setor empresarial público e privado. Com efeito, a contabilidade teve de desenvolver os seus processos contabilísticos, de forma a produzir informação atempada e útil, aos decisores económicos.

Por outro lado, o Estado, numa ótica de cobrador de impostos, cuja receita fiscal que advém das entidades com atividade económica, e cuja atividade é escriturada na contabilidade, que serve de base de apoio ao apuro de impostos a entregar ao Estado, levou a que fosse um dos grandes interessados que o processo contabilístico tivesse um crescimento exponencial no tecido empresarial, de forma a possibilitar ao Estado uma maior fiscalização na receita cobrada.

A política tributária é um instrumento essencial para gerar receita pública, sendo mesmo, a principal, no caso português. É, assim, uma ferramenta importante para atrair um padrão adequado de alocação de recursos, permitindo a redistribuição do rendimento e a estabilização económica, de modo a que os benefícios do desenvolvimento económico sejam distribuídos de forma justa (Teera & Hudson, 2004).

Remontando a um período anterior é de salientar que Portugal foi um país que passou por diversos períodos políticos: monarquia absoluta (1755 – 1770), monarquia liberal (1833 – 1888), declínio do liberalismo e ascensão do corporativismo (1902 – 1911), ditadura (1933 – 1974), democracia liberal (desde 1974). A área da contabilidade teve a sua importância e crescimento, tendo sido sempre condicionada pela fase política em que o país se encontrava, visto que em Portugal, o Estado teve e têm um peso relevante na atividade económica nacional.

Por sua vez, as políticas fiscais têm sofrido várias alterações ao longo dos anos, em que a contabilidade evoluiu no seguimento do exigido pelo Estado.

É o próprio Estado que desenha os aspetos principais das relações económicas, visto que a capacidade empresarial e da sociedade civil para desencadear iniciativas ativas, independentes e suficientemente estruturadas é fraca (Reis, 2004).

Um dos acontecimentos que também acelerou toda a evolução da contabilidade, quer por meio das associações, quer dos profissionais ou do Estado, foi a adesão do país à Comunidade Económica Europeia (CEE) em 1986. A CEE, atual União Europeia (UE), conduziu o país a reformas fiscais e à introdução dos normativos internacionais (Saraiva, Alves, & Gabriel, 2017), e estas, seguindo as linhas orientadoras europeias, levaram a que os técnicos de contas (atuais contabilistas certificados) ganhassem maior importância, seguindo a evolução dos profissionais nos restantes países da UE.

No ponto da transformação da fiscalidade aplicada em Portugal, esta teve um grande avanço, com a adesão de Portugal à CEE, que introduziu novos modelos de impostos e tributação.

A contabilidade passou a partir deste momento a ter grande importância, visto que as bases de tributação, apuramento de impostos e obrigações declarativas passaram a ser cumpridas através dos profissionais de contabilidade, o que aumentou a preponderância desta na arrecadação de impostos para o Estado.

Portugal, sendo um país que faz parte da UE, e por imposições desta, obrigou a normalizar a área da contabilidade nacional, tendo sido aplicado no ano 2010, a normalização contabilística (Sistema de Normalização Contabilística), de forma a uniformizar a contabilidade nacional, permitindo assim uma maior coerência. Inicialmente, aplicada ao setor privado e esta normalização foi posteriormente alargada ao setor público.

Assim, com a normalização contabilística nacional pretende-se a adoção das regras comunitárias, por forma a proporcionar ao país o alinhamento com as diretivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português (Rodrigues, 2017).

Além destes aspetos, a contabilidade tem estado em constante evolução, fruto da evolução do mercado económico – financeiro a nível nacional e internacional.

Numa perspetiva do crescimento da dimensão que as entidades económicas tiveram, foi muito importante um alargamento da capacidade de adaptação da contabilidade, através dos profissionais que trabalham na área, de forma a permitir um maior rigor, transparência, veracidade e conformidade da informação emanada.

Assim, a contabilidade, na sociedade portuguesa, atinge uma preponderância importante, fruto de imposição legal do Estado aos operadores económicos, por um lado, e, por outro lado, porque estes também tiveram a perceção que a contabilidade é um elemento fundamental no seu crescimento e na sua organização financeira.

Segundo Figueiredo (2012), trata-se de uma ferramenta indispensável no auxílio à gestão, desempenhando um papel essencial na informação para a empresa e seus intervenientes.

Atualmente em Portugal, a área da contabilidade está devidamente organizada e regulada, através da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) (anterior designação, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas - OTOC), o que permite elevar o ensino da contabilidade, através de formações aos seus membros, da introdução da matriz de ensino da matéria lecionada nas instituições de ensino e de uma maior divulgação e intervenção pública na sociedade.

Desde a adesão à UE, a preponderância da contabilidade na sociedade portuguesa foi subindo etapas, salientando-se os seguintes acontecimentos que conduziram à regulação da profissão:

- Reformas fiscais de 1989 em resposta às necessidades competitivas do mercado único europeu e à urgente necessidade de redução do défice público;
- O Estado Português inicia uma nova fase corporativista, levando à adaptação das estruturas e relações corporativistas já existentes;
- Reconhecimento dos técnicos de contas pelo Estado. Em 1995, os Estatutos dos Técnicos Oficiais de Contas foram publicados. Um dos aspetos a reter foi o facto de o Estado obrigar as empresas a ter um técnico oficial de contas;
- As empresas passaram a ser tributadas a partir dos resultados contabilísticos, apurados de acordo com os princípios contabilísticos portugueses (plano oficial de contabilidade e diretrizes contabilísticas). Assim sendo, o técnico de contas assume um papel preponderante para tornar possível e serem mais rigorosas as pretensões do Estado;
- A partir de 1998, com exceção das inscrições baseadas na Lei nº 27/98, para se ser Técnico Oficial de Contas passou a exigir-se, pelo menos, um bacharelato em

Contabilidade, Gestão, Administração, Economia, Finanças e outros cursos afins, de Institutos Superiores, reconhecidos pelo Ministério da Educação;

- Após a publicação dos estatutos, foi criada a Associação dos Técnicos de Contas (ATOC), através da publicação do DL n.º265/95, de 17 de outubro. O objetivo desta associação era defender a dignidade e o prestígio da profissão, promover os princípios éticos, defender os interesses e direitos dos seus membros, promover a formação;
- Em 1999 a ATOC alterou o seu nome para Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC) e atualizou os estatutos (DL n.º452/99, de 5 de novembro). Neste ano, é reconhecido o estatuto de ordem profissional, passando a designar-se OTOC.

Os membros da OCC são contabilistas certificados (CC), estando obrigados à formação profissional anual, desde que estejam a desempenhar as respetivas funções, ao cumprimento das obrigações fiscais das entidades pelas quais são responsáveis pela execução da contabilidade, bem como ao cumprimento da correta aplicação dos normativos fiscais e contabilísticos.

É indiscutível que estabelecer regulamentação onde constem as normas de conduta a assumir na prática da contabilidade é preponderante a um desempenho de excelência dos profissionais (Ferreira, 2004).

Em suma, a contabilidade enquanto ciência social e económica, está patente na sociedade portuguesa e no mercado económico-financeiro, sendo reconhecida pelos envolventes que representa valor acrescido na gestão empresarial.

## 2 – Introdução de Tecnologias de Informação e Comunicação na Contabilidade

As Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) são as tecnologias que associam a informação e comunicação, necessárias para o processamento de dados. Usam-se para converter, armazenar, proteger, processar, transmitir e recuperar informações. Segundo Bucha, Carreira e Aleixo (2005) estas conduzem a um conhecimento mais profundo e facilitam simultaneamente a comunicação entre públicos diversificados.

A expressão TIC refere-se a um conjunto de tecnologias e atividades que estão na base da designada economia digital. A crescente e transversal integração nas atividades económicas de avançados desenvolvimentos tecnológicos que, ao integrar sistemas físicos e digitais, geram novos processos produtivos e modelos comerciais, criam produtos e serviços inteligentes e instituem modelos de negócio inovadores (Campos, 2019).

Atualmente, as tecnologias de informação e comunicação são parte integrante da maioria das organizações e profissões, com uma evolução constante, fruto das necessidades das organizações e profissões, tendo um papel importante na criação de um ambiente colaborativo e da gestão do conhecimento.

Com efeito, o impacto que os sistemas e tecnologias de informação e comunicação têm sobre os desempenhos profissionais e sociais, nos perfis profissionais, nas atividades, nos negócios, nos produtos e serviços, nos modelos e estruturas organizacionais está a tornar-se cada vez mais visível (Barbosa & Gonçalves, 2004).

A elevada proliferação das TIC a nível local e mundial, na atividade económica e na vida social dos consumidores, deve-se à *Internet*. A *Internet* veio revolucionar a nossa forma de comunicação. Transformou o modo de interação das pessoas e organizações. Implementou benefícios na utilização das tecnologias, com a maior facilidade de acesso ao conhecimento, na colaboração entre as pessoas e organizações, levando a um acréscimo na criação de valor. Foi fulcral no desenvolvimento e implementação das TIC, permitindo uma maior desenvoltura a nível global.

“A *Internet* proporciona acesso a informações armazenadas em banco de dados do mundo inteiro. Ainda que as empresas disponibilizem apenas uma porção mínima de seus dados aos usuários da *Internet*” (Turban, Mclean, & Wetherbe, 2004, p. 34).

Neste contexto, a área da contabilidade não foi exceção, tendo as TIC sido introduzidas no processo produtivo, cujos profissionais tiveram de adquirir competências informáticas. A

introdução das TIC na contabilidade conduziu a mudanças significativas na elaboração da atividade contabilística, proporcionando o aumento da produtividade e eficiência.

Numa fase inicial, no início da década de 90, as TIC foram introduzidas no processo contabilístico por opção, tendo ajudado a melhorar o processo moroso de registo das operações contabilísticas das entidades, aumentando a rentabilidade dos serviços. Neste domínio, a inclusão de *hardware e software*, na área da contabilidade, foi importante para o crescimento da própria área de negócio.

Neste período houve uma passagem de um processo manual para um processo automatizado. A automatização ocorreu pela introdução de tecnologia, levando a uma maior capacidade de trabalho, de armazenamento de informação, de fluxo de informação e de redução de erros internos no processo de registo contabilístico, por via da parametrização das operações (através do recurso às TIC).

A utilização avançada de *hardware e software* forneceu à contabilidade instrumentos valiosos de informação para a tomada de decisões, na tentativa de aproveitar as oportunidades de diferenciação que as novas tecnologias oferecem (Corazzim, 2017).

As principais mudanças registadas nesta área são a introdução de novas técnicas no atual sistema de contabilidade, a substituição do sistema, a modificação do formato de saída das informações, a alteração do funcionamento técnico do sistema e a remoção de técnicas de contabilidade de gestão (Sulaiman & Mitchell, 2005).

A introdução de sistemas e aplicativos informatizados possibilitou uma maior flexibilidade na manutenção dos dados, bem como na ampliação do volume de informação, reduzindo a morosidade dos processos.

O sistema integrado de informação contabilística, que foi implementado para facilitar a coordenação e a tomada de decisão, foi necessário por causa da nova estrutura exigida pelo ambiente institucional das empresas (Tsamenyi & González, 2006).

Fruto da evolução das TIC dentro do Estado, este automatizou os processos internos e otimizou a cobrança de receita, nomeadamente no Ministério das Finanças, que utiliza as TIC e as desenvolve internamente, com o objetivo de melhorar o processo de comunicação com os contribuintes.

No Ministério das Finanças, a nível fiscal é o órgão que faz a implementação de processos organizativos inclusivos, de novas tecnologias, de novas regras de atuação, em conformidade fiscal, de forma a proteger e a melhorar a base tributária, com redução de encargos administrativos.

Deste modo, a modernização aumentou o grau de eficiência e eficácia da administração fiscal, com o aumento da capacidade de processamento da informação, originando um maior controlo da receita cobrada e devida, por via dos mecanismos implementados, com vigilância mais rigorosa sobre as operações económicas e financeiras através de inteligência artificial.

Saliente-se que a administração fiscal tem dois modelos organizativos: os modelos centralizado e descentralizado. O primeiro deles, o centralizado, é o que a literatura entende que seja o mais utilizado pelas administrações fiscais. Já o descentralizado, é uma tendência, à miúdo, adotada por algumas administrações fiscais justamente pela incorporação de processos digitais (Arendsen, Wittberg, & Golsinga, 2019).

Com a utilização de inteligência artificial, a implementação de tecnologia na administração fiscal, desde o final da década de 90, atinge uma nova fase potencial de desenvolvimento.

Tendo em conta a quantidade crescente de dados a serem acumulados e processados pelas administrações fiscais, o papel das TIC nos processos da administração fiscal é assim cada vez mais importante. As administrações fiscais, assim como quaisquer outras entidades do setor público, cujas operações são em grande parte baseadas em trabalho intelectual e manual, absorvem um elevado número de recursos humanos, pelo que a substituição do trabalho manual por TIC pode levar à melhoria do desempenho de toda a organização (Petersone & Ketners, 2017).

Na contabilidade, as TIC foram introduzidas de forma obrigatória, através da obrigatoriedade de cumprimento das obrigações fiscais de forma eletrónica (envio através da *Internet*), bem como com a implementação de novas obrigações fiscais que exigem a produção de informação com a utilização de *software*.

Os profissionais de contabilidade tiveram assim de se adaptar à mudança que as TIC efetuaram na forma de trabalho, com a inclusão de novas competências na área digital, com vista a dar resposta às exigências declarativas fiscais e societárias, entre outras.

Deste modo, a nível de formação superior dos profissionais, atualmente as entidades reguladoras e as entidades de ensino têm uma preocupação crescente de os profissionais terem formação na área de competências digitais.

O avanço tecnológico pode ser facilmente percebido pelas grandes influências que provocaram na profissão do contabilista. O processo manual de escrituração foi substituído pelo mecânico, e posteriormente, pelo informatizado (Damasiotis, Trivellas, Santouridis, Nikolopoulos, & Tsifora, 2015).

A evolução constante das tecnologias de informação, com a sua integração na contabilidade, obrigou assim a uma adaptação constante, cujos recursos disponibilizados pelas TIC são importantes para o aumento da quantidade e qualidade da informação prestada.

Neste contexto, os sistemas de *Enterprise Resource Planning* (ERP), ou, Sistemas de Gestão Integrados, contribuíram também para simplificar e melhorar o trabalho dos contabilistas. Efetivamente, a automatização e a integração da informação reduzem a necessidade de executar tarefas de rotina, o que proporciona aos profissionais, potencialmente, um maior tempo de análise da informação financeira, focando-se em tarefas de maior valor acrescentado para as suas empresas e clientes (Granlund & Malmi, 2002).

Assim, a área da contabilidade beneficiou com as TIC, permitindo que o trabalho seja desenvolvido com maior rapidez e rigor, seja parametrizado, e, seja aumentado o fluxo e a variedade da informação obtida e consequentemente a produtividade.

Em relação à informação contabilística informatizada, um dos principais beneficiados é a administração fiscal, porque facilita o processo de recolha e análise da informação. Relativamente à administração fiscal, com as TIC, aumentou a sua capacidade de recolha e análise de informação, beneficiando da capacidade de a contabilidade produzir a informação, de acordo com o formato exigido.

De referir que, até há bem pouco tempo, as administrações fiscais preocupavam-se apenas em guardar os dados que recolhiam de declarações e formulários preenchidos pelos contribuintes. Porém, o paradigma está a mudar e o foco agora está em verificar de forma mais eficaz a utilização desses dados/informações. Na realidade, o tratamento dos dados que muitas administrações fiscais estão a adotar são muito idênticos aos formatos adotados pelos grandes prestadores de serviços no setor privado ou comercial (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017).

Ainda há a evidenciar a parametrização que existe nas tecnologias de informação e comunicação, *no hardware e software*, o que permite que a informação produzida e rececionada seja válida e possibilita ao recetor da mesma a sua leitura e eventual integração. Outro ponto a evidenciar é o aumento da capacidade de armazenamento de informação digital e sua segurança, permitindo um elevado grau de segurança aos utilizadores da informação.

Deste modo, passou a haver uniformização na informação digital transmitida, simplificando a sua leitura e utilização.

### 3 - Evolução Digital na Área da Contabilidade

A evolução na vertente digital é um processo constante de mudança da forma de agir dos utilizadores das tecnologias, com o objetivo de acompanharem os avanços tecnológicos, e, assim terem uma maior rentabilidade no processo para o qual a utilizam.

A tecnologia (*hardware e software*) é um produto físico e virtual, que está em constante revolução, fruto da importância vital que atualmente tem no funcionamento da economia, e, na vida pessoal das pessoas. Numa perspetiva quotidiana, ela está presente, na vida privada das pessoas, sendo a mesma utilizada diariamente, de uma forma direta ou indireta.

Com as revoluções industriais, de forma a melhorar os processos produtivos, foi incluída tecnologia que teve um papel preponderante nas empresas, na forma como os processos produtivos ficaram mais eficientes.

A tecnologia não é um fim em si mesmo. Trata-se de um instrumento de modernização operacional e estratégica, central nos múltiplos processos de reorganização empresarial em curso e que tem tido um papel fundamental na adaptação da inovação e criatividade (Quesado, 2007).

Com efeito, o aparecimento de tecnologias como os computadores, servidores, *Internet* e outros dispositivos e ferramentas digitais, conduziram à computorização da informação, o que para as empresas originou uma significativa melhoria dos processos produtivos e operacionais tradicionalmente praticados (Maziyar Ghasemi, Vahid Shafeiepour, Aslani, & Barvayeh, 2011).

A tecnologia também introduziu alterações positivas na forma de trabalho dos profissionais de contabilidade, passando de processos manuais para a informatização dos processos. A informação contabilística passou a estar disponível em ambiente virtual, sendo que para ter acesso à maior parte dela é apenas necessário um dispositivo, com ligação à *Internet*.

Na contabilidade as TIC utilizadas têm sido progressivamente desenvolvidas, de forma a dar resposta à exigência dos mercados, através da criação de sistemas específicos para o setor, de forma a otimizar a integração da informação, levando à melhoria do desempenho dos profissionais, com recurso a soluções inovadoras e práticas, permitindo passar do processo manual, nos registos contabilísticos e no preenchimento dos mapas e declarações oficiais, para o processo automatizado.

Estes sistemas que integram o uso da tecnologia de *hardware e software* com o objetivo de gerir informações denominam-se Sistemas de Informação (SI) (Damasiotis, Trivellas, Santouridis, Nikolopoulos, & Tsifora, 2015).

As primeiras aplicações de SI relacionadas com a contabilidade tinham como objetivo automatizar algumas operações básicas, como o processamento de dados e a classificação de documentos (Damasiotis, Trivellas, Santouridis, Nikolopoulos, & Tsifora, 2015).

Com a evolução da tecnologia, os SI aumentaram a sua capacidade, possibilitando alargar a abrangência sobre as operações e tornando-se importante nas mudanças que vêm ocorrendo na profissão em si. Estes sistemas são responsáveis pela recolha, armazenamento e processamento de dados financeiros, que posteriormente originam informação, que auxiliam a tomada de decisão.

Importa agora proceder ao enquadramento geral da introdução de tecnologia nos processos produtivos, que resultou de uma revolução industrial, denominada como sendo a quarta.

### **3.1 - 4ª Revolução Industrial: a Digitalização da Economia**

O século XXI é o palco da constante modernização e evolução tecnológica, a um ritmo alucinante, consequência do aumento da procura de informação a nível mundial, num mundo globalizado e conectado em tempo real, com a interligação de tecnologias avançadas e sofisticadas, em constante modernização e evolução. É a mistura de técnicas de produção de vanguarda com sistemas inteligentes, que se integram com as organizações e pessoas.

O conceito de quarta revolução industrial foi dado em 2016, pelo economista Alemão Klaus Schwab (2018), fundador do Fórum Económico Mundial, em uma obra homónima, que define: a quarta revolução industrial gera um mundo em que os sistemas de fabricação virtuais e físicos cooperam entre si, de uma maneira flexível a nível global. Porém não consiste somente em sistemas inteligentes e conectados. O seu alcance é mais amplo, indo da sequência genética até à nanotecnologia, das energias renováveis à computação quântica. É a fusão destas tecnologias e sua interação por meios dos domínios físicos, digitais e biológicos que fazem com que a quarta revolução industrial seja diferente das anteriores.

Qualquer revolução, de qualquer natureza, implica vantagens e desvantagens. Neste caso, algumas das vantagens são: a melhoria da produtividade, a eficiência e qualidade dos processos, e a competitividade ao se desenvolverem produtos personalizados que satisfazem as necessidades dos consumidores. Em relação às desvantagens, é de referir a enorme velocidade das mudanças e a necessidade de adaptação às mesmas, os crescentes riscos cibernéticos que obrigam a aumentar a *cibersegurança*, a alta dependência tecnológica e a falta de pessoal qualificado.

## 3.2 – Digitalização

No ano 2011, na feira industrial de Hannover, foi utilizado o termo “Indústria 4.0”, numa iniciativa do governo alemão para promover o país como líder mundial em inovação tecnológica, tendo apresentado um projeto baseado em tecnologias digitais (Saniuk, Grabowska, & Gajdzik, 2020).

Este conceito de “Indústria 4.0” surge em paralelo com novos e diferenciadores termos. Destacam-se os termos “Digitalização”, “4ª Revolução Industrial” e “Transformação Digital”, como sendo os que surgem na literatura com maior frequência. Todos estes conceitos apresentam entre si a integração de TIC nos processos produtivos das organizações, encontrando soluções que oferecem melhor eficiência e otimizam os processos industriais, potencializando os lucros das empresas (Smit, Kreutzer, Moeller, & Carlberg, 2016).

A combinação de tecnologias avançadas e a sua integração em sistemas físicos e digitais torna-se uma necessidade emergente de inclusão nos modelos organizacionais, de forma a que as empresas consigam acompanhar o desenvolvimento tecnológico em constante mutação e garantir a sua sobrevivência e rentabilidade nos processos em que operam.

Neste contexto, a digitalização representa uma oportunidade para o desenvolvimento de novos modelos de negócio, através de produtos e serviços digitais (Correia & Deus, 2016). Estas tecnologias proporcionam às empresas uma maior eficiência e flexibilidade, o que permite uma melhor adaptação às necessidades dos clientes. Além disso, os processos digitais estão sempre em desenvolvimento, não sendo estáticos, o que permite que estes se adaptem às pretensões das empresas.

No entanto, estes processos têm como ponto negativo o aumento da vulnerabilidade e insegurança, ao nível da *cibersegurança*. A digitalização acarreta significativas alterações nas empresas, nas pessoas, na forma como estes se relacionam no mercado.

A digitalização também está a mudar a natureza da contabilidade e a sua evolução será exponencial (Association of Chartered Certified Accountants, 2020).

Atualmente, a evolução de determinado produto ou serviço tem maior repercussão devido à globalização, que acelera os processos de mudança. A globalização introduziu na contabilidade mudanças significativas e é necessário este setor mover-se e adaptar-se a esta nova realidade digital, porque mais do que nunca, as organizações precisam de informações relevantes, fiáveis, oportunas e comparáveis (Valentim, 2008).

A evolução de um bem ou serviço, tem de ter impulsionadores, e, será bem-sucedida e aceite pelas pessoas e empresas se tiver vantagens. Neste caso a evolução tecnológica foi bem-sucedida, e, um dos pontos importantes para o sucesso é que a introdução de tecnologia no trabalho e na vida quotidiana traz a perspectiva de melhoria da qualidade de vida das pessoas. Neste contexto, é importante perceber nos impulsionadores da evolução digital, o enquadramento dos fornecedores de informática, do Estado e dos profissionais de contabilidade.

### **3.3 - Impulsionadores da Evolução Digital – Fornecedores de Informática**

As empresas de *software* são impulsionadoras na inovação, produzindo bens tangíveis e intangíveis, indo ao encontro das necessidades dos consumidores, dos operadores económicos e das entidades estaduais. O mercado, atualmente, tem uma grande abertura na absorção, adaptação, das novas tecnologias (que incorporam *hardware e software*).

Segundo Mowery (1996) a indústria de *software* informático foi considerada uma indústria que cresceu exponencialmente em todo o mundo, criando um impacto na tecnologia que afeta o fabrico e o comércio de muitos produtos e serviços, em variados tipos de indústria. Este autor revela também nos seus estudos, em 1996, que nos 50 anos antecedentes, as inovações em dispositivos de armazenamento de dados vieram acelerar o processo de armazenamento, processamento e distribuição de informações, de tal forma, que possibilitaram a criação de novas indústrias e moldaram as existentes, transformando o estilo da sociedade.

O próprio mercado económico e financeiro, fruto da globalização, exige a evolução da tecnologia, visto que o volume de transações de bens, serviços e informação tem vindo a aumentar exponencialmente, pois, os mercados internos das economias nacionais são cada vez mais mercados externos internacionais, onde as fronteiras são meramente indicativas, como referido anteriormente.

O mundo moderno atual seria impossível de existir sem o *software*, pois as estruturas e serviços nacionais são controlados por sistemas computacionais. O setor da indústria, manufatura, serviços financeiros, são totalmente informatizados. A ciência da computação foca-se em teorias e

métodos que sustentam sistemas computacionais e de *software*, e a engenharia de *software* centra-se essencialmente nos problemas práticos de produção de *software*<sup>1</sup> (Sommerville, 2011).

A indústria da tecnologia é perseguidora da produção de bens altamente sofisticados, de forma a dar resposta à exigência dos consumidores, bem como é essencial que continuem a dar ao mercado bens com valor acrescentado, de forma a que os utilizadores deste tipo de bens os adquiram, pois, muita da tecnologia que atualmente é produzida vem substituir a tecnologia anterior.

### **3.4 - Impulsionadores da Evolução Digital – Estado**

Com a generalização das tecnologias de informação e comunicação (TIC) e a sua compatibilidade a nível mundial, o Estado é confrontado com um conjunto de oportunidades e desafios. Para que o Estado possa estar preparado e tirar partido da tecnologia, têm que ser flexível e ter competências humanas na área da tecnologia e informação.

Com o aumento generalizado dos fluxos financeiros e comerciais, de bens e serviços, e, tendo em conta a importância do controlo estadual das operações económicas e financeiras, com vista à tributação e respetiva cobrança das receitas, é fulcral que o Estado tenha organismos competentes, com capacidade de adaptação.

O Estado, cujos governos são as entidades responsáveis pela gestão dos mesmos, são cada vez mais eletrónicos e digitais, tendo efetuado o processo de transformação nas estruturas e relações internas e externas no Estado e respetiva Administração Pública, através da incorporação e desenvolvimento das TIC, tendo como objetivos a desburocratização e aumento da eficiência.

Segundo Alves e Moreira (2004) o governo eletrónico é o conceito que engloba o recurso às TIC, para a obtenção de ganhos e eficiência nos vários níveis do Estado e da Administração Pública, quer no plano das relações internas, quer no plano das relações externas, assim como o modo para facultar serviços públicos menos burocratizados e mais centrados nos cidadãos e empresas, através da modernização das estruturas de governação. As relações internas envolvem ações e funções de diferentes níveis do Estado. As relações externas envolvem a interação com os cidadãos e empresas.

---

<sup>1</sup> A IBM Research (2014), caracterizam o *software* como um conjunto de instituições ou programas que dão informação ao computador das tarefas a executar, sendo independentes do *hardware* e capaz de tornar os computadores programáveis.

A implementação do governo eletrônico, por meio da aplicação das TIC, com a consequente modernização da Administração Pública, levou à simplificação da prestação de serviços aos cidadãos e empresas, a uma maior rapidez na obtenção de informação entre o Estado e os seus cidadãos, aumentando a capacidade de resposta da Administração Pública.

Para que isto seja possível, é necessária formação e qualificação dos colaboradores da Administração Pública. Tendo em conta a evolução tecnológica, a preparação dos colaboradores da Administração Pública é fulcral para que se possa retirar valias da mesma. Procura-se a eficiência, a capacidade de adaptação a ambientes de trabalho em constante mutação.

Além disso, o governo digital permite a standardização do tratamento de dados, o alargamento do uso de sistemas de informação como suporte à tomada de decisões.

Numa visão geral, o Estado é um impulsionador da utilização de tecnologia pelos cidadãos e empresas, devido ao facto de várias interações atuais com os serviços da Administração Pública ser feito através da *Internet*.

### **3.5 - Impulsionadores da Evolução Digital – Profissionais de Contabilidade**

Os sistemas de informação (SI) para a gestão foram inventados para dar apoio às organizações e à sua tomada de decisão. Inicialmente, utilizados para produzir relatórios pré-definidos, como é o caso de relatórios de lucros, balanços, estatísticas e relatórios de vendas, mas também eram utilizados como instrumento de *management by objectives*. De entre as várias vantagens, salienta-se o estabelecimento de objetivos relevantes e concretos, monitorização de resultados e *performances*, estabelecimento de taxas de sucesso e envio de alertas de divergências entre resultados e objetivos.

Os autores Neziraj e Shaqiri (2018) expõem que os sistemas de informação contabilística fornecem informações empresariais detalhadas e apropriadas que são úteis para a tomada de decisões e para o alcance de objetivos estabelecidos por parte do órgão de gestão. Os autores sugerem que estes sistemas ajudam na tomada de decisão e criação de valor pois têm a capacidade de processar dados, automatizar diversos processos e atividades empresariais e ainda criar relatórios.

Utiliza-se o sistema *Enterprise Resource Planning* (ERP), como já referido, porque tem uma repercussão considerável no que concerne à contabilidade de gestão, uma vez que aprovisiona informação em tempo real e fornece informações mais exatas para a realização de relatórios e similares. Não obstante, faculta a adoção de técnicas contabilísticas mais avançadas e de novos

métodos e práticas contabilísticas, e simultaneamente, o tempo necessário para a realização das tarefas diminui, dando espaço de tempo para as tarefas de análise e interpretação de dados. Com a evolução das TIC o trabalho manual passa a ser feito através de inteligência artificial.

Mosteanu e Faccia (2020) contrapõem referindo que a Inteligência Artificial (IA) é um avanço tecnológico relativamente recente que, aliado à tecnologia industrial, se torna um forte aliado ao nível da superação de erros humanos. Esta tecnologia espalhou-se no mundo digital, como podemos constatar através do exemplo dos serviços bancários. Para além de permitir um serviço personalizado através de suporte de informação ao cliente, acumulação de dados, realização de transações bancárias, prestação de serviços com base no comportamento do consumidor mediante análise por programas inteligentes, aconselhamento ao cliente por via de assistentes digitais, ainda auxilia na prevenção de crimes cibernéticos e fraudes (Melnychenko, Volosovych, & Baraniuk, 2020).

Assim, o emprego do contabilista, embora caracterizado como sendo seguro, pode sentir-se ameaçado pela inteligência artificial, gerando incerteza que advém desta transformação. Pois é perceptível que, ao longo dos anos, diversas tarefas contabilísticas têm sido automatizadas, como é o caso dos lançamentos contabilísticos ou o processamento salarial.

No entanto, desde que os contabilistas estejam dispostos a adaptar-se a estas mudanças, nomeadamente no que respeita às suas competências, deverão sentir-se bem posicionados para criar mais valor, utilizando as máquinas com as quais sabem trabalhar, alavancando assim o seu trabalho. Neste contexto, a indústria 4.0 oferece um enorme potencial à área e haverá mais espaço para que os funcionários utilizem o tempo de automatização das tarefas para melhorar o serviço que prestam aos clientes, continuando o papel de contabilista a ser determinante, inclusivamente pela sua criatividade e sentido de improviso, apesar de existirem alterações no seu posto de trabalho (Hoffman, 2017).

O conhecimento da contabilidade será sempre necessário como base, logo, as competências dos profissionais de contabilidade são fundamentais. A função do contabilista passará por reconhecer quais as informações verdadeiramente relevantes para a tomada de decisão, comunicá-las e partilhar os resultados que sejam mais pertinentes.

Em suma, a evolução digital foi introduzida na contabilidade, inicialmente com a introdução das TIC no registo das operações contabilísticas e a produção de mapas internos e mapas oficiais, o que levou a uma maior capacidade de processamento de informação e ao aumento da produtividade, bem como possibilitou o arquivo da informação informaticamente. Com o evoluir das TIC, e com a conseqüente obrigação legal de a informação contabilística e empresarial, das

operações económicas e financeiras estarem registadas e disponíveis em formato digital, levou a que a contabilidade atualmente seja maioritariamente informatizada.

Neste momento estamos numa nova era em que se perspetiva que as operações comerciais e financeiras serão totalmente suportadas por documentos eletrónicos, que serão transmitidos periodicamente às entidades oficiais, o que levará a um maior controlo destes por parte das entidades fiscalizadoras. A informação contabilística será obrigatoriamente enviada para as entidades fiscalizadoras, o que possibilitará o controlo efetivo da atividade económica e financeira do mercado nacional.

## **4 - Evolução Digital na Autoridade Tributária e Aduaneira**

O Sistema Fiscal Português, na última década, tem vindo a ser sujeito a sucessivas reformas. As reformas, importa salientar, não foram nos tipos de impostos, mas sim na evolução do *modus operandi* da Autoridade Tributária (AT).

O impacto reformista foi mais incisivo na sequência da 3ª ajuda internacional a Portugal, com a entrada da Troika, no ano de 2011. Foram instauradas políticas agressivas, com o principal objetivo de aumentar a receita fiscal e reduzir a despesa pública, de forma a reduzir o défice anual das contas públicas, bem como o endividamento excessivo do Estado Português.

Uma das medidas que teve mais mediatismo, e que teve a envolvimento dos agentes económicos e consumidores, foi a implementação do sistema e-fatura, que conduziu ao aumento do poder de observação, análise e fiscalização por parte da AT, sobre as entidades comerciais e consumidores.

O sistema e-fatura consiste no registo e comunicação, pelos próprios sujeitos passivos, de um conjunto determinado de operações, de modo a proporcionar um maior controlo pela AT. Com este sistema, a AT passou a dispor de uma base de dados abrangente, sobre vários setores de atividade (consequente monitorização), permitindo controlar a emissão de faturas, a criação de um incentivo de natureza fiscal e o preenchimento automático das deduções à coleta em sede de IRS.

### **4.1 - Sistema Fiscal**

Um sistema é por definição um conjunto de elementos. Elementos esses que gozam de autonomia própria, mas que estão correlacionados entre si, de modo a formarem um todo organizado. A sua complexidade depende da sua dimensão. Uma noção básica de sistema fiscal, de acordo com Pereira (2009), é a chamada noção clássica de sistema fiscal, que o considera como o conjunto de impostos vigentes num determinado país ou espaço geográfico, remetendo-se à legislação fiscal existente. No entanto, a forma como os impostos se podem organizar varia muito de país para país.

Para além da composição dos sistemas, estes têm uma finalidade, um objetivo, que lhe dá o fundamento, razão, legalidade, de existirem.

No caso de Portugal, a legalidade está presente no nº 1 do artigo 103º, da Constituição da República Portuguesa (CRP) (República Portuguesa, 2003). No mesmo artigo, e, face aos

objetivos do sistema fiscal tal como é definido no nº 1, a CRP reconhece ainda a necessidade de, através da lei, criar a figura imposto, como elemento essencial na estrutura de um sistema fiscal.

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

Numa perspetiva mais dinâmica e adaptada à realidade política, económica e social, um sistema fiscal não é mais do que o resultado da necessidade Estadual de angariar receitas e do direito de o contribuinte não ver o seu património devassado para além do que a lei prevê, e que, indiretamente, foi por ele, autorizado através dos seus representantes na Assembleia da República (AR), no caso de Portugal. Esta é uma perspetiva mais abrangente centrada nas relações dinâmicas que ocorrem entre os elementos de um sistema fiscal e entre este e outros sistemas como sejam o político, o económico e os social.

Podemos evidenciar quatro domínios complementares para análise de um sistema fiscal: normativo, económico, organizacional e psicossociológico. 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 a estrutura dos serviços. Finalmente, o domínio psicossociológico, enquanto medidor de aceitação de um determinado sistema fiscal por parte daqueles ao qual se encontram vinculados (Pereira, 2011).

Quanto ao sistema fiscal, os seus princípios adjacentes são: equidade, eficiência, económica e simplicidade (Alm, 1996) e deve possuir as seguintes características:

- **Não distorção das preferências:** o sistema fiscal não deve interferir na aplicação de recursos, não devendo alterar as escolhas dos indivíduos (escolher entre bens e serviços, entre consumo presente e futuro ou escolha entre lazer e trabalho);
- **Simplicidade administrativa:** a minimização dos custos deve ser uma das preocupações na conceção de qualquer sistema fiscal, tanto dos associados ao funcionamento fiscal, como dos custos indiretos;
- **Flexibilidade:** o sistema fiscal deve-se moldar à conjuntura económica. Os impostos e as respetivas taxas devem ser manipuláveis, de acordo com os objetivos de política económica e adaptarem-se à evolução da conjuntura;
- **Responsabilidade política:** o sistema fiscal para além de refletir as preferências individuais manifestadas através de eleições, deve também ser transparente, isto é, deve ser concebido de forma a que todos os indivíduos saibam do montante a pagar;

- **Justiça e equidade:** o sistema fiscal deve ser justo e equitativo, de forma a que cada indivíduo pague a proporção justa das despesas públicas.

## 4.2 - E-Fatura

Em julho de 2012, o Governo aprovou uma reforma estrutural do regime de faturação em Portugal, através do Decreto-Lei nº 197/2012 e do Decreto-Lei nº 198/2012, de 24 de agosto, a qual originou a implementação do sistema e-fatura, com efeitos a 1 de janeiro de 2013.

Inúmeras medidas foram estipuladas, inovadoras, extensíveis ao universo do mercado económico-financeiro interno, sendo um dos pontos mais importantes no combate à fraude fiscal, inovador a nível Europeu.

O desenvolvimento e aperfeiçoamento dos mecanismos de informação levou a um maior controlo da AT sobre as operações económicas e financeiras realizadas por parte dos agentes económicos. Este sistema facultou toda a informação acerca das obrigações fiscais das empresas, funcionando como incentivo para a emissão de faturas em setores considerados propícios à evasão fiscal. Permitiu à AT um eficiente controlo e acompanhamento integral da entrega do IVA, mas também, promover um funcionamento mais efetivo do sistema fiscal português.

Desde 1 de janeiro de 2013 é obrigatória a emissão de fatura ou documento fiscalmente relevante, por cada transação de bem ou serviço, ainda que os contribuintes não a solicitem no ato da aquisição, ao abrigo do DL nº 197/2012, de 24 de agosto.

Subsequentemente procedeu-se à criação de medidas de controlo de emissão de faturas e à introdução de um incentivo de natureza fiscal, previstos no DL nº 198/2012, de 24 de agosto.

Como referido, foi definida a obrigação dos contribuintes procederem à comunicação eletrónica dos elementos das faturas emitidas pelos operadores económicos à AT, assim como a obrigação de emissão de fatura em todas as aquisições de bens e serviços, o que encetou uma nova colaboração entre o Estado e os cidadãos, com o objetivo de combate à economia paralela.

Com o intuito de proteger a estrutura interna da base de dados e a sua funcionalidade, foi criado um ficheiro normalizado de auditorias tributárias – *Standard Audit File for Tax Purposes – Portuguese Version* (SAFT - PT) – que predefine um conjunto de registos contabilísticos num formato legível e comum, permitindo uma fácil exportação de registos contabilísticos num formato elegível, faturação, documentos de transporte, recibos, entre outros, através de uma base de dados.

Nos anos seguintes à implementação, algumas alterações foram impostas pela AT à estrutura do ficheiro SAFT – PT, mas estes não foram visíveis na ótica do utilizador, induzindo os consumidores finais a solicitarem faturas com o seu Número de Identificação Fiscal (NIF), com o objetivo primordial de combater a economia paralela nos diversos setores de atividade.

Ainda no ano 2013, entrou em vigor um sistema de apoio ao cumprimento. No relatório de atividades de combate à evasão fiscal 2013, foi definida uma metodologia que se baseia na operacionalização do sistema informático, do tratamento automatizado da informação dos dados das faturas, da declaração dos contribuintes e da *interface* relacional entre a AT e os contribuintes (Governo de Portugal, 2014, p. 40).

Este sistema veio promover e apoiar o cumprimento, funcionando como um elemento educativo e de alerta através da deteção de erros comuns dos contribuintes, levando os mesmos a regularizar as desconformidades detetadas. Este sistema assenta no princípio de que os dados do e-fatura referem o universo dos factos tributários produzidos pelas empresas.

Com a implementação do sistema e-fatura, a receita fiscal (por exemplo, proveniente do IVA, do IRS, do Imposto sobre o Rendimento Coletivo (IRC)) aumentou durante os anos seguintes à sua implementação.

Outro ponto importante, é que as obrigações do e-fatura que obriga os agentes económicos a cumprir, levou a que os sujeitos passivos de menor dimensão tivessem de modernizar tecnologicamente o seu negócio (através da aquisição de equipamento informático e *software*), potenciando a normalização da informação entre todos, e, uma maior facilidade e transparência na relação com os clientes, fornecedores e AT.

### **4.3 - Evasão Fiscal**

Três coisas são certas: a morte, os impostos e o esforço incansável da humanidade para fugir a ambos (Klepper & Nagin, 1989).

Os impostos são um mecanismo financiador de grande relevância para os países, para o seu funcionamento económico e social, uma vez que financiam o Estado, que os aplicará, desejavelmente, de uma forma sustentável, canalizando de um modo direto ou indireto aos cidadãos.

Mason e Calvin (1984) afirmam que a carga fiscal tem efeitos nos fenómenos de evasão fiscal, faz com que esta aumente uma vez que é presumível que o custo entre ser fiscalmente cumpridor

e o benefício associado à evasão, sem considerar outros fatores, aumenta com o aumento da tributação. Contudo, a explicação prática desta relação não é, ao contrário do que pode aparentar, simples, uma vez que estão associados a esta temática, uma grande panóplia de fatores, desde fatores económicos e fiscais, onde muitas vezes são encontrados entraves no que respeita à sua disponibilização, a fatores sociais e comportamentais, que dada a sua natureza são de complexa quantificação.

Enquanto que a omissão se pode relacionar com planeamento fiscal e a maior poupança em impostos possível, através da melhor combinação de fatores permitidos pela interpretação das normas e leis, a evasão é um planeamento fiscal abusivo. Ambos fazem com que o contribuinte pague menos impostos, mas, no planeamento fiscal abusivo os mecanismos usados para tal não são legais, estamos assim perante evasão fiscal (Alm, Betty, & Michael, 1992).

O fenómeno de evasão fiscal, tal como o seu nome indica, é algo de extrema complexidade de mensuração, uma vez que os comportamentos evasivos são executados de forma a não serem detetadas com facilidade. Tal deve-se à utilização indevida de mecanismos existentes, como o sigilo bancário, ao aproveitamento indevido e abuso de regalias, tais como deduções e créditos fiscais, ao desvio de rendimentos para a economia subterrânea (paralela), fugindo-se à tributação, ou a qualquer outro de uma múltipla imensidade de mecanismos.

O aumento de evasão fiscal e a sua relação com o aumento da carga fiscal é uma temática há muito reconhecida. Taussig (1920) referia que quanto maior fosse a carga fiscal, maior seria o perigo de evasão fiscal e o perigo de não conseguir prevenir a desmoralização dos contribuintes.

Allingham e Sandmo (1972) demonstraram ainda que a probabilidade de deteção e a taxa de penalização influenciam negativamente a evasão. Contudo, estes dois fatores implicam a alocação de um valor muito considerável de recursos por parte das autoridades fiscais.

Na sua análise, Feinstein (1991) realça algumas das mais relevantes problemáticas da evasão fiscal, evidenciando, para além da perda de receitas estatais, o desencorajamento dos contribuintes a serem fiscalmente responsáveis, uma vez que os contribuintes que efetivamente cumprem as suas obrigações fiscais sentirão um sistema de injustiça perante os demais. Este sentimento de injustiça, ou de perceção, de que os impostos poderão não estar a ser usados de forma justa é abordado por Pommerehne e Hannemann (1996), que afirmam que a forma como os contribuintes veem os seus impostos serem aplicados em bens e serviços públicos, é um fator determinante na progressão à evasão.

A evasão fiscal é recorrente, geracional, e tem um grande impacto na cobrança efetiva de receita estadual, pelo que as autoridades cobradoras competentes terão de adotar políticas mais

transparentes sobre a forma de aplicação da receita cobrada, de forma a apelar ao sentido cívico dos que não pagam os impostos devidos.

#### **4.4 - Complexidade Fiscal**

Numa perspetiva sociológica, o conceito de complexidade pode ser aplicado a um vasto conjunto de sistemas e fenómenos. Para os sociólogos, algo complexo refere-se ao que é difícil de compreender, que geralmente é produzido por sistemas complexos. Estes sistemas incluem diversas entidades que interagem numa determinada estrutura, tendo de se adaptar constantemente a ela, e, possuem a capacidade de produzir complexidade ao longo do tempo (Page, 2015). Segundo os autores Lopez-Ruiz, Mancini e Calbet (1995) e Gell-Mann (2002), também é possível entender o conceito de complexidade através do seu oposto, isto é, a partir da simplicidade.

Assim, quando um sistema não corresponde aos padrões considerados simples, é visto como complexo. Como anteriormente referido, um exemplo de um sistema que tem sido alvo de discussão ao longo dos anos, tanto a nível nacional como internacional, é a complexidade do sistema fiscal (Page, 2015).

Segundo Slemrod e Sorum (1989), citado por Budak e James (2018), a complexidade de um sistema fiscal é definido como o custo total de recursos, isto é, pela soma dos custos administrativos (despesas efetuadas pelo governo), com os custos de cumprimento (despesas das empresas e dos contribuintes).

De acordo com Santos (2003), um sistema fiscal complexo é constituído por vários impostos, diversas formas de tributação, muitas isenções, exceções e diversos contribuintes, tornando difícil a redução desta informação apenas a um tipo, a uma forma, a uma realidade. Desta forma, acaba por ser mais difícil a compreensão e previsibilidade sobre o seu funcionamento e suas consequências. Isto porque quando um sistema é complexo, o seu funcionamento interno e a forma como as suas partes se relacionam tornam-se mais imprevisíveis, levando a uma maior complexidade (Tanzi, 2017).

Apesar dos sistemas fiscais terem começado com as maiores características possíveis de simplicidade, este pode-se tornar complexo a longo prazo (Tanzi, 2017). Isto acontece devido ao facto de a complexidade estar associada ao tamanho das operações, em consequência das diversas transações e das formas de tratamento. Quando as atividades são pequenas, acaba por ser mais fáceis de controlar. Contudo à medida que crescem, o seu controlo vai sendo cada vez mais difícil, contribuindo para uma maior complexidade (Tanzi, 2017).

Ao aumento da complexidade fiscal tem sido associado o impacto da globalização. Tal tem implicado que, além da legislação nacional, muitas empresas ficam sujeitas a legislações estrangeiras. Ao longo dos anos, o comércio tem apresentado mudanças consideráveis no ambiente económico internacional, que contribuem para uma maior adaptação da lei fiscal para a tributação dessas operações. Essas ações operacionais tornam-se mais complexas, levando ao aumento da complexidade na legislação. Como repercussão do procedimento, a tributação internacional tornou-se num dos motivos para a complexidade.

Outro fator que tem vindo a adaptar-se às alterações do ambiente socioeconómico em que se opera é a natureza da própria lei fiscal.

Deste modo, para Grottke e Kühne (2016), a complexidade pode estar associada a três motivos relacionados com a natureza da própria lei fiscal. Em primeiro lugar, num sentido relacionado com o esforço, que se refere às dificuldades que os contribuintes enfrentam ao lidar com o sistema fiscal, ou seja, no esforço para recolher informação necessária para fazer o seu planeamento fiscal e elaborar a própria declaração fiscal. Quanto mais complexo o sistema, mais esforço é necessário. Em segundo lugar, num sentido de incerteza relativo às constantes alterações e quanto às consequências, como as multas fiscais. Quanto mais complexo o sistema fiscal, maior a incerteza. Por fim, num sentido relacionado com os custos monetários necessários para delegar as suas obrigações fiscais a serviços profissionais externos. Desta forma, Grottke e Kuhne (2016) concluíram que quanto mais complexo o sistema fiscal e a situação do contribuinte, maior o esforço ou a incerteza, e, maiores os custos de delegação que permitem alternar ou eliminar a complexidade fiscal subjacente.

Além disso, um sistema fiscal demasiado complexo aumenta o risco de incumprimento fiscal por parte dos agentes económicos. Segundo Tanzi (2017) a corrupção nas administrações tributárias é facilitada pela complexidade da legislação, do sistema administrativo, da eficácia das inspeções tributárias e das particularidades culturais dos países.

Assim, numa ótica global, de mercado aberto, a globalização trouxe a complexidade, dando lugar a oportunidades de evasão fiscal. Atualmente, as empresas multinacionais tentam explorar as oportunidades de evasão fiscal que as operações económicas globais oferecem (Tanzi, 2017).

#### **4.5 - A Complexidade do Sistema Fiscal Português**

Segundo Borrego e Mota Lopes (2016), o sistema fiscal Português é considerado bastante complexo. De acordo com Lopes (2008), existem diversas características que contribuem para a

complexidade do sistema fiscal em Portugal, nomeadamente, a limitação dos inspetores fiscais para lidar com diferentes e complicados casos, os recursos de auditoria são maioritariamente direcionados para as grandes empresas, a não existência de um cruzamento de informação entre os impostos sobre o rendimento e os registos de segurança social

Acresce ainda os julgamentos dos tribunais fiscais que continuam demasiado lentos em relação à rápida expansão da evasão fiscal, e, o sistema fiscal Português estar sujeito a frequentes revisões fiscais, contribuindo para o aumento da complexidade tributária.

A variedade dos impostos, taxas, isenções, exceções e benefícios, também contribuem para a complexidade fiscal em Portugal. Os legisladores tributários têm a consciência que não basta alterar a forma de tributação, existe uma necessidade maior em realçar a simplicidade.

Em Portugal, um dos fatores que é apontado para a complexidade é a constante alteração da lei fiscal, ano após ano, a redação da lei ser dúbia na interpretação o que leva a conflitos entre a AT e o contribuinte, e, a um clima de suspeição.

Assim, além da complexidade inerente à evolução do tipo de operações no mercado económico-financeiro, esta também é acrescida no caso Português, pelas razões atrás referidas.

#### **4.6 - A Modernização da Autoridade Tributária e Aduaneira**

Na Europa existiu um conjunto de reformas nos diversos países europeus, as quais Portugal não foi exceção. Estas reformas pretendiam e pretendem, principalmente, modernizar e transformar a Administração Pública, o que parece não ter sido de fácil implementação. Isto, devido a uma cultura das instituições públicas pautadas por modelos tradicionais, burocráticos e avessos à mudança. Neste sentido, e, fazendo a AT parte do setor público, também esta se viu obrigada a diversas modificações que alteraram o seu modo de atuação.

As alterações introduzidas ao modelo existente começaram com o aparecimento das novas tecnologias, que possibilitaram uma melhor e mais ampla comunicação entre a AT e os cidadãos. As tecnologias proporcionaram uma maior celebridade na realização de procedimentos e tarefas e redução dos tempos de execução.

Estabelecer uma boa relação entre a AT e os cidadãos é essencial, visto que a AT detém uma função que não agrada à maioria dos cidadãos, a saber, a cobrança de impostos. Uma maior aproximação e melhor relação entre a instituição e o cidadão, pretende aumentar a confiança, e,

ainda, incutir aos cidadãos uma cultura de cumprimento de obrigações, num sentido mais voluntário e menos de obrigação propriamente dita.

Para o cumprimento de um melhor serviço público, têm sido adotados determinados programas e instrumentos, ao abrigo da modernização pública e sob a orientação do Governo, que aliados às novas tecnologias, têm permitido essa aproximação do cidadão e AT.

Um destes instrumentos facilitadores é o e-fatura, já referido anteriormente, cujo objetivo perpassa a celebridade do processo e passa pela observância em tempo real de um controlo fiscal dos contribuintes através de meios informáticos.

Desta forma, os contribuintes comunicam as suas faturas das transações realizadas por meios digitais, através da plataforma do portal das finanças, simplificando o trabalho da AT no controlo da fraude e evasão fiscal (Melo, 2018).

O próprio portal das finanças tornou-se essencial, disponibilizando um conjunto de informações aos cidadãos, a informação fiscal, avisos relacionados com a aproximação de prazos de pagamento, a possibilidade de preencher formulários *online*, preencher declarações, entre outras atividades, que antes eram efetuadas manualmente e presencialmente e tornavam o processo menos célere. O portal das finanças permitiu introduzir desmaterialização e poupar idas presenciais aos serviços de finanças.

Ainda no âmbito do controlo, a legislação passou a obrigar as empresas a adotar sistemas de faturação certificados, a emitir e comunicar as faturas de forma eletrónica.

Portanto, a comunicação de faturas tornou-se mais fácil, e, como consequência, aumentou a dificuldade em escapar à obrigação de emissão de fatura, e, ainda, tornou o processo mais simples para os cidadãos consumidores, devido ao facto de as despesas nas quais eles peçam com o seu número de identificação fiscal (NIF), passam *a posteriori* a constar na área pessoal do e-fatura, para consulta dos próprios.

Para amplificar o registo das faturas e evitar a evasão fiscal, foi criado um programa que se alia ao e-fatura. Este programa complementar permite um concurso de faturas, em que todas as semanas é selecionada uma fatura vencedora, através do sorteio. À fatura vencedora é atribuída um valor de compensação. O programa tem o nome de “fatura da sorte” e, basicamente, este mecanismo, leva a que as obrigações de comunicação de faturas não seja visto como obrigação propriamente dita, mas sim num sentido mais voluntário por parte do cidadão (Lei nº 83/2013, de 31 de dezembro). Este programa teve início no ano 2014.

Outras das alterações introduzidas, é constituída pelo ficheiro SAFT, já referido anteriormente, cuja norma introduzida foi emanada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

Económico (OCDE), que reúne toda a informação empresarial fiscal necessária para comunicação à AT, num determinado período temporal. Desta forma, a troca de informação que tem de ser obrigatoriamente comunicada entre as empresas e a AT torna-se mais facilitada, através da comunicação eletrónica de dados (Decreto-Lei nº 198/2012, de 24 de agosto).

Para se controlar da melhor forma, o cumprimento voluntário, a AT passou a utilizar desde o final do ano de 2013, nas suas funções, uma nova metodologia de análise com a designação “sistema de divergências”. Com este sistema informático, considera-se que tudo o que é registado pelos contribuintes é verdadeiro e constitui todos os factos tributários dos contribuintes. Com esta metodologia, procede-se ao cruzamento de dados, identificam-se situações omissas, interage-se com os contribuintes no âmbito do cumprimento das obrigações fiscais e procede-se a correções aos valores declarados, quando devidamente necessários.

A AT também criou um sistema de gestão integrada do atendimento ao contribuinte, com o propósito de aproximar a relação existente entre o cidadão e a Administração Pública. Este sistema tem o nome *Customer Relationship Management* (CRM), e, permitiu melhorias na eficiência do relacionamento entre as partes, através da possibilidade de contacto não presencial, que agrega vários pedidos de informação.

Dentro deste sistema, foi concebido o *e-balcão*, onde o contribuinte pode pedir informações *online*, sem ter de se dirigir presencialmente aos serviços de finanças físicos. Esta nova forma de atendimento é bastante prática, pois evita longas filas de espera para obter informação e, por outro lado, as pessoas não se restringem a determinados horários de funcionamento do serviço, podendo fazer questões a partir de casa. Apesar da facilidade do serviço disponibilizado pelo e-balcão, os serviços estabeleceram um prazo máximo de 3 dias para responder às questões efetuadas. Em virtude desta situação, podemos afirmar que este serviço é mais uma aproximação ao cidadão, à simplificação da vida das pessoas e à redução dos encargos.

As mudanças pautam-se por orientações governamentais e programas públicos que revelam a introdução de maior qualidade na prestação do serviço, orientação para o cidadão, novas tecnologias, entre outras, entrando no âmbito do *e-governement*, pautando-se pelo Decreto-Lei nº 73/2014, de 13 de maio que contém as medidas de simplificação e modernização administrativas aprovadas.

Neste contexto, a AT segue o programa SIMPLEX (criado no ano 2006, com objetivo de simplificação administrativa e legislativa, de forma a tornar mais fácil a relação dos cidadãos e empresa com a administração pública, e, simultaneamente contribuir para o aumento da eficiência interna dos serviços públicos) ou seja, rege-se pelas medidas que vão sendo criadas, desde 2006, e implementadas ao longo dos vários programas, no que respeita à simplificação e modernização

administrativa. Estas medidas promovem um serviço público mais eficiente, eficaz e não tão burocrático.

Algumas das medidas que foram sendo implementadas na área das finanças por intermédio do programa SIMPLEX, passam pela senha fiscal na hora, agendamento *online* pelo cidadão de reuniões com a AT, *App* de pagamento de impostos e pagamento por débito direto, municípios em linha com a AT, IRS automático, pedido de pagamento em prestações no portal das finanças, IVA automático, entre outros. Estas medidas permitiram a simplificação de pedidos por parte dos cidadãos e do preenchimento de declarações (Ex. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Informação Empresarial Simplificada).

Assim, tornou-se menos moroso e mais simplificado, a informação deixa de ser pedida ao contribuinte mais do que uma vez, proporcionando deste modo maior colaboração entre entidades públicas e uma melhoria na comunicação, sendo os pagamentos mais céleres e simples.

Portanto, muitas das medidas introduzidas, anteriormente referidas, permitiram reduzir custos, tanto da AT, como das empresas e dos cidadãos. Com efeito, a administração pública, em particular, a área fiscal tem menor custos administrativos, no que toca à sua ação de recolha e cobrança de impostos, enquanto que os cidadãos e empresas incorrem em menos custos de incumprimento das obrigações. Isto é algo que tem cada vez maior valor nos dias de hoje, até porque quanto mais custos a suportar, maior será a vontade dos contribuintes em desviar-se desse cumprimento (Lopes & Rodrigues, 2010).

No que toca à simplificação a nível legislativo, o objetivo é que a legislação seja de mais simples compreensão. A AT deve reger-se pelo princípio da legalidade (artigo nº 266, nº 2 da CRP), significando isto que todos os atos realizados por esta devem estar previstos na lei e não a podem contrariar. Por esta razão, a AT é obrigada a obedecer à lei, sendo que todos os impostos existentes estão previstos na lei. Neste sentido, a lei fiscal portuguesa tornou-se demasiado complexa, extensa e em constante mutação, para, que os cidadãos a possam seguir e compreender. Além disso, muita da legislação existente não é clara, especialmente ao incluir termos muito técnicos que o cidadão não compreende e tornando tudo muito confuso (Lopes & Rodrigues, 2010). A linguagem deve ser corrigida, ser mais corrente para que seja compreendida com clareza.

Assim, o desenvolvimento do *online* na AT, permitiu uma grande modificação nas funções dos funcionários e no cumprimento de obrigações do cidadão, tendo proporcionado uma maior aproximação destes. O facto de muitos atos do dia-a-dia que envolvem a AT se terem tornado mais acessíveis a todos no geral, facilitou a simplificação do serviço, tornando-o mais desmaterializado, desburocratizado, tendo reduzido custos e tempo. Isto, permite que a AT se

torne mais eficiente, eficaz, desburocratizada, transparente nas suas principais funções e de qualidade melhorada.

No entanto, apesar da AT ter um serviço digital bastante completo, acessível ao cidadão, importa referir que terá de continuar a ter um serviço presencial, visto que é preciso ter em conta a elevada taxa etária da população do país, cuja parte tem dificuldades em utilizar os serviços *online* disponibilizados.

## 5 – Receita Fiscal *versus* Evolução Digital na Autoridade Tributária

Neste ponto vai-se analisar a evolução da receita fiscal, antes e após a implementação do sistema e-fatura, que foi uma das implementações com visibilidade junto dos cidadãos, fruto da evolução informática e digital, que veio revolucionar a forma de ação da AT.

A utilização das potencialidades da tecnologia pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) nas operações de cobrança de receita fiscal, fiscalização preventiva e pró-ativa, no combate à evasão fiscal foi e é uma ferramenta importante na atividade diária, com vista à prossecução dos objetivos delineados.

O sistema fiscal Português sofreu uma revolução com a implementação da parte tecnológica, passando os agentes económicos a deixar de efetuar os atos declarativos em formato papel, presenciais, para efetuar atos declarativos em formato digital, submetidos *online*.

Os prazos de comunicação das obrigações fiscais através da plataforma e-fatura tem sido reduzido ano após ano, de forma que a AT tenha em sua posse a informação fiscal num espaço de tempo mais reduzido, de forma voluntária.

O ficheiro SAFT das vendas enviado pelas empresas transmite à AT o volume de faturação mensal e o IVA liquidado nas faturas emitidas.

O sistema e-fatura aumentou o grau de controlo sobre o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) por parte da AT e permitiu aumentar o grau de eficácia no combate à evasão fiscal neste imposto.

Em relação ao modelo de gestão de uma empresa, ela tem um responsável interno ou externo (contabilista) que é responsável pelo apuramento dos diversos impostos a entregar à AT, devidos pela exploração de determinada atividade económica.

Os contabilistas, antes mesmo de o Estado obrigar ao cumprimento de determinadas obrigações fiscais através da *Internet* e com recurso a programas informáticos, já utilizavam programas informáticos para o registo das operações contabilísticas, sendo uma ferramenta indispensável no exercício diário da profissão.

No setor da contabilidade, os programas informáticos tiveram de se adaptar às exigências e à nova realidade do mercado, e, de certa forma, aproveitaram a informação recolhida pela AT, através do e-fatura, que veio facilitar e aumentar o grau de veracidade dos registos contabilísticos. Atualmente, os programas informáticos de contabilidade procedem à integração da informação que é comunicada pelas empresas no e-fatura (compras e vendas), pelo que no ato de registo,

através de inteligência artificial, limitam-se a validar o registo definitivo da compra e da venda, entre outros.

E neste ponto, foi vantajoso para os profissionais de contabilidade, porque permitiu aumentar a produtividade, rentabilidade e validar a veracidade dos documentos.

A uniformização e padronização da informação, a evolução digital no setor tributário de Estado, e no setor privado comercial e financeiro, levou a uma maior facilidade de obtenção de informação comercial e financeira das entidades que comunicam.

No entanto, a barreira do sigilo e proteção de dados económicos e financeiros ficou mais ténue, tendo em conta o Regulamento Nacional de Proteção de Dados (RNPD),

O RNPD, através da Lei nº 58/2019, de 8 de agosto, assegura a execução na ordem jurídica nacional, do Regulamento (EU) 679/2016 do Parlamento e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento dos dados pessoais e à livre circulação desses dados.

Atendendo à questão de proteção de dados pessoais das pessoas singulares, e à informação que é transmitida ao portal e-fatura, de certa forma está em causa a informação pessoal das pessoas, acessível a diversas entidades, pelo que se pode estar perante a violação da lei.

## **5.1 - Metodologia na Análise da Receita Fiscal**

O objetivo deste trabalho é estudar a importância da evolução digital na contabilidade e na AT. Para alcançar esse objetivo optou-se pela análise da receita fiscal antes e após a implementação do e-fatura. Como metodologia quantitativa, após a revisão de conceitos, procedeu-se à recolha dos dados disponíveis à data real deste relatório.

Na recolha de dados de cobrança de receita fiscal, e, atendendo à possível relação entre o sistema e-fatura e os impostos em causa, optou-se por recolher informação sobre a receita arrecadada pelo Estado do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), devido ao facto de ser o imposto com mais peso na receita fiscal (INE, 2022).

Em relação ao sistema e-fatura, procedeu-se à recolha do volume de faturas comunicadas pelos agentes económicos à AT.

Os anos fiscais que foram selecionados para a recolha de informação, foram entre o ano 2012 e 2021, em que o ano 2012 é o ano n-1 (antes da implementação do sistema e-fatura), o ano 2013 (ano n) o primeiro ano em que o sistema foi implementado. De referir, que no âmbito da análise,

em relação ao sistema e-fatura, a análise inicia-se no ano 2013, devido ao facto de ter sido o primeiro ano de implementação.

## **5.2 – Descrição do Imposto sobre o Valor Acrescentado**

O IVA, que foi implementado em Portugal em 1986, veio substituir o imposto de transações, no contexto de uma reforma ao nível da tributação de bens e serviços, antecipando as obrigações que decorriam da participação de Portugal na Comunidade Económica Europeia (CEE) (Braz & Cunha, 2009). Esta obrigação consistia na adoção de um sistema comum de IVA e da uniformização da base tributável do imposto a aplicar aos países membros, sendo por isso, um imposto de cariz comunitário.

A reconhecida capacidade do IVA para aumentar a receita de forma neutra e transparente convenceu todos os países da OCDE, exceto os Estados Unidos da América (EUA), a adotar esse amplo imposto sobre o consumo (OECD, 2006). Esta neutralidade permite que a tributação seja equitativa entre as formas de comércio, tornando-se, por isso, também uma alternativa aos direitos aduaneiros, no contexto de liberalização comercial. Palma (2014) salienta que o IVA é o expoente máximo em matéria de harmonização fiscal da União Europeia.

Segundo os dados do INE, no ano 2021, o IVA foi o imposto indireto com mais peso no total das receitas do Estado Português, com um peso de 23,9% (INE, 2022).

Devido à importância efetiva que o IVA tem na receita total, as políticas de combate à fraude e evasão fiscal e de cobrança atempada do imposto, têm sido intensivas e alvo de constante evolução da forma e conteúdo para tornar cada vez mais eficiente a entidade responsável (Autoridade Tributária e Aduaneira).

Em termos de planeamento fiscal por parte do Estado, de forma a aumentar a cobrança do imposto IVA, este implementou o sistema e-fatura, com início no ano 2013. Um sistema que foi criado com o intuito de a administração fiscal passar a ter em sua posse a informação sobre o volume de faturação mensal emitida pelos agentes económicos, e, assim passar a controlar automaticamente o IVA liquidado nas faturas emitidas em relação ao IVA declarado da declaração periódica de IVA.

No entanto, para que o sistema tivesse o impacto desejado, nos atos de compra e venda realizados pelos agentes económicos tem de ser emitida a respetiva fatura. Neste ponto, de referir que um dos graves problemas de fraude e evasão fiscal em sede de IVA se deve à não emissão das

respetivas faturas, principalmente quando o adquirente é o consumidor final, que origina a não liquidação do IVA.

De forma a inverter a tendência de não ser emitida fatura, com maior incidência em alguns setores de atividade, o Estado criou incentivos fiscais em sede de IRS, aos consumidores, sobre a despesa ocorrida nesses setores, desde que o consumidor solicite a respetiva fatura ao comerciante com o seu NIF, que será comunicada à AT no momento do envio mensal das vendas pelo comerciante, através do SAFT.

Todo este procedimento fiscal só é possível devido à evolução digital que existiu dentro da AT e dentro do setor privado, como já foi apresentado nos pontos anteriores deste documento.

Em relação aos setores de atividade que o Estado optou por criar incentivos aos sujeitos passivos em sede de IRS (DL n° 198/2012, artigo 5º, de 24 de Agosto), que operam por deduções à coleta, foram:

- Manutenção e reparação de veículos automóveis;
- Manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios;
- Alojamento, restauração e similares;
- Atividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza.

A partir do dia 1 de janeiro de 2015, com a reforma da tributação sobre o rendimento das pessoas singulares, operada pela Lei n° 82-E/2014, de 31 de dezembro, os contribuintes que solicitem a emissão de fatura com a inclusão do seu número de identificação fiscal em todas as despesas que realizem, podem beneficiar das seguintes deduções à coleta, conforme estipulado nos artigos 78º-B e seguintes, do Código do IRS:

- Despesas gerais familiares;
- Dedução pela exigência de fatura;
- Despesas de saúde;
- Despesas de formação e educação;
- Encargos com habitação;
- Encargos com lares.

### 5.3 – Evolução das Faturas Comunicadas pelos Emitentes

Com o objetivo de se verificar o impacto que o sistema e-fatura teve na obrigatoriedade de emissão de fatura por cada transação económica de bens ou serviços procedeu-se à recolha de informação do número de faturas comunicadas no sistema e-fatura pelos agentes económicos com obrigatoriedade de comunicação e do número de faturas emitidas aos consumidores com NIF particular, entre o ano 2013 e o ano 2021.

A Tabela 1 apresenta a evolução do número de faturas comunicadas pelos emitentes (agentes económicos com atividade comercial ou financeira) no sistema e-fatura no período de 2013 a 2021. Apresenta-se ainda a evolução da variação percentual, tendo como base o ano de 2013, do número de faturas global comunicadas pelos emitentes, dentro das quais as emitidas a consumidores finais, no sistema e-fatura.

**Tabela 1** - Evolução do número de faturas comunicadas pelos emitentes no sistema e-fatura – ano base 2013

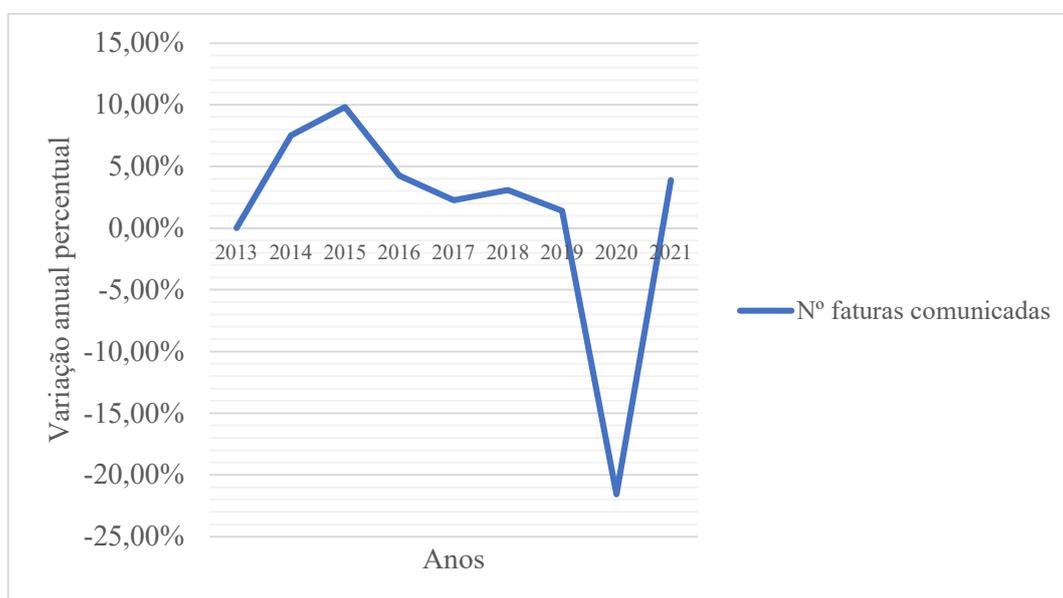
Anos	Faturas comunicadas		Fatura comunicadas para consumidor	
	Quantidade (em mil milhões)	Variação % em relação ao ano 2013	Quantidade (em milhares)	Variação % em relação ao ano 2013
2013	4 472		495 078	
2014	4 808	7,51	652 175	31,73
2015	5 280	18,07	990 500	100,07
2016	5 504	23,08	1 129 154	128,08
2017	5 628	25,85	1 231 107	148,67
2018	5 801	29,72	1 319 601	166,54
2019	5 882	31,53	1 426 788	188,19
2020	4 613	3,15	1 303 907	163,37
2021	4 792	7,16	1 449 354	192,75

**Fonte:** Governo de Portugal - Relatórios de Atividade de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira – 2013 a 2021 (<https://www.portugal.gov.pt/>)

Constata-se da análise da Tabela 1 que o número de faturas comunicadas à AT pelos emitentes (agentes económicos com atividade comercial ou financeira) aumentou entre o ano de 2013 (4.472 mil milhões de documentos) e o ano 2021 (4.792 mil milhões de documentos), tendo havido um recuo no ano 2021 e 2020 comparativamente com o ano 2019. Este recuo é justificável pois a pandemia que afetou o país, obrigou ao isolamento da população, tendo levado a uma diminuição do consumo e, conseqüentemente, das transações económicas.

Relativamente ao número de faturas emitidas com NIF solicitadas pelos consumidores finais, também verificamos que houve um crescimento entre 2013 e 2021 excluindo, de novo, o ano de 2020 (Tabela 1). Um dos fatores que levou a este aumento deve-se aos incentivos fiscais criados, em sede de IRS, pela AT. Os consumidores sentiram-se mais incentivados a exigirem fatura com número de contribuinte. Veja-se que em 2021 o número de faturas emitidas ao consumidor final aumentou aproximadamente 3 vezes face ao ano de 2013.

Na Figura 1 pode-se verificar que a maior taxa de aumento das faturas comunicadas à AT pelos emitentes através do e-fatura ocorreu entre 2014 e 2015 (9,82%) sendo que no ano 2020 a taxa de aumento foi negativa devido à crise pandémica que assolou o País.

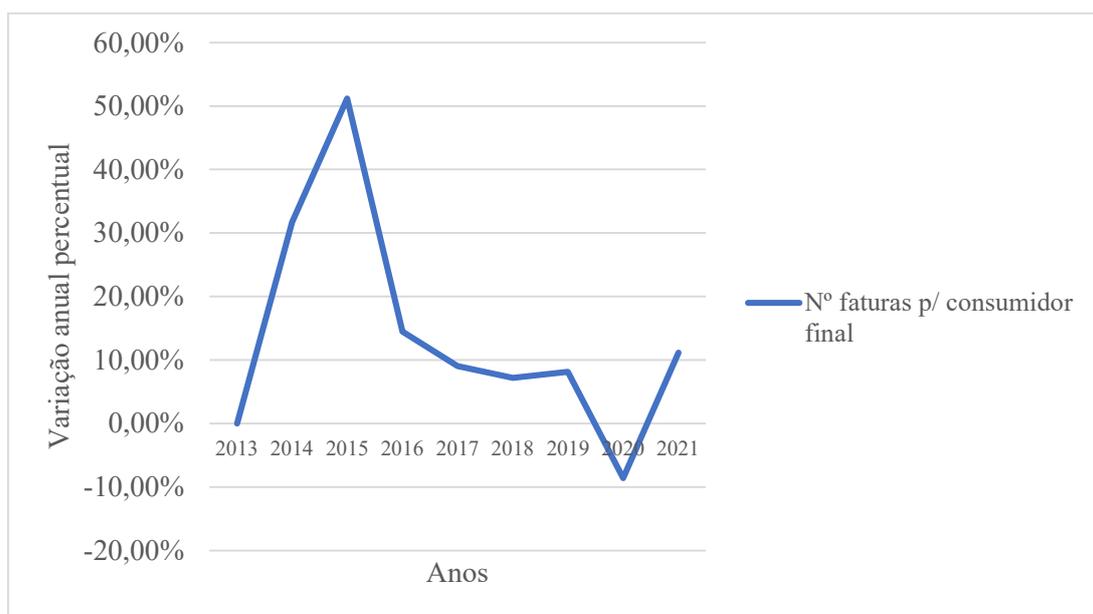


**Figura 1** - Evolução do número de faturas comunicadas pelos emitentes no sistema e-fatura – variação anual percentual

**Fonte:** Governo de Portugal - Relatórios de Atividade de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira – 2013 a 2021

Entre o ano 2013 e o ano 2016, foram introduzidos benefícios fiscais e uma maior fiscalização preventiva por parte da AT que, de certo modo, induziu os agentes económicos a procederem mais atempadamente e em conformidade com as obrigações fiscais, contribuindo assim para o aumento do número de faturas comunicadas pelos emitentes no sistema e-fatura.

Veja-se ainda na Figura 2 que de 2013 para 2014 o número de faturas comunicadas à AT para consumidores finais aumentou 31,73%, e, do ano 2014 para 2015 aumentou 51,24%, devido ao facto de o ano 2013 ter sido o ano de implementação do e-fatura, e também da divulgação dos benefícios fiscais resultante de se pedir fatura com NIF. Em 2020 houve um decréscimo na comunicação das faturas para consumidor final.



**Figura 2** - Evolução do número de faturas comunicadas pelos emitentes no sistema e-fatura – variação anual percentual

**Fonte:** Governo de Portugal - Relatórios de Atividade de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira – 2013 a 2021

## 5.4 - Receita do Imposto sobre o Valor Acrescentado

O IVA é um dos impostos com mais peso na receita estadual, como já foi referido anteriormente, sendo por isso alvo de grande atenção por parte das autoridades. Aliás, a criação do sistema e-fatura teve como principal finalidade um maior controlo por parte do Estado sobre a correta entrega do imposto nos cofres estaduais.

A fim de se perceber a evolução do IVA entre os anos de 2012 e 2020, sobre as operações praticadas pelos sujeitos passivos de IVA (regime normal - periodicidade mensal e trimestral), procedeu-se à recolha da informação (consulta do portal AT – estatísticas - <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/IVA>) sobre este imposto

(Tabela 2), tendo-se efetuado uma análise da variação percentual comparativamente com o ano base 2012 (Tabela 2) e também uma análise da variação anual.

Na informação presente na Tabela 2 verifica-se que:

- A receita líquida de reembolsos corresponde ao valor do IVA recebido deduzido dos reembolsos;
- O IVA recebido corresponde ao valor recebido sem a dedução de reembolsos;
- O IVA reembolsado corresponde ao IVA que o Estado devolve aos sujeitos passivos de IVA, a pedido destes.

**Tabela 2 – Quadro resumo Receita do IVA – ano base 2012**

Anos	Receita IVA		IVA recebido		IVA reembolsado	
	Líquida de reembolsos (10 <sup>6</sup> )	Variação % em relação ao ano 2012	Valor € (10 <sup>6</sup> )	Variação % em relação ao ano 2012	Valor € (10 <sup>6</sup> )	Variação % em relação ao ano 2012
2012	12 575,00		17 244,10		4 669,10	
2013	12 104,10	-3,74	17 040,30	-1,18	4 936,20	5,72
2014	12 999,00	3,37	17 729,20	2,81	4 730,20	1,31
2015	13 846,80	10,11	18 379,00	6,58	4 532,20	-2,93
2016	14 008,90	11,4	18 907,20	9,64	4 898,30	4,91
2017	14 701,60	16,91	20 208,40	17,19	5 506,80	17,94
2018	16 356,80	30,07	22 173,60	28,59	5 816,80	24,58
2019	18 017,20	43,28	23 571,00	36,69	5 553,80	18,95
2020	16 457,00	30,87	21 881,80	26,89	5 424,80	16,19

**Fonte:** AT – Portal das Finanças – estatísticas – IVA

<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/IVA>

Constata-se, assim, da análise da Tabela 2 que:

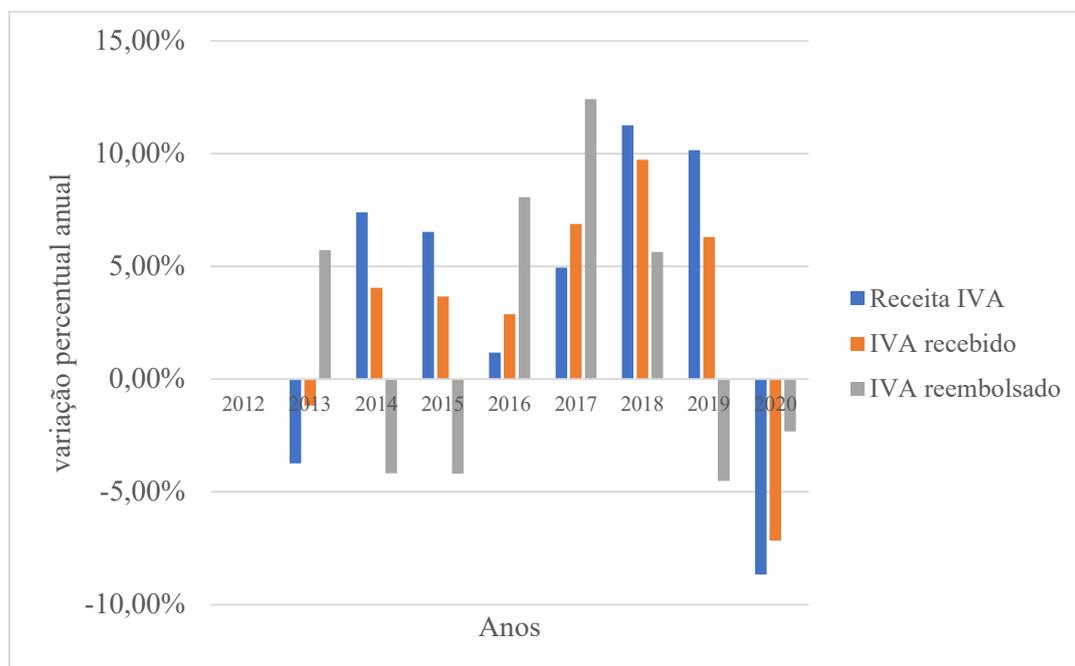
- Quer a receita do IVA líquida de reembolsos quer o IVA recebido aumentaram progressivamente, entre o ano de 2014 e o ano de 2019 tendo havido um retrocesso em 2020;
- No ano 2019 a receita do IVA líquida de reembolsos atingiu o valor máximo de 43,28%, quando comparada com o ano base 2012;
- O IVA recebido em 2013 teve um decréscimo de 1,18% relativamente a 2012. Foi no ano de 2019 que se verificou o valor máximo do IVA recebido;
- O valor do IVA reembolsado oscilou entre os anos de 2012 e 2020 tendo atingido um mínimo no ano de 2015 e um máximo no ano de 2018;

- Considerando o ano 2012, como o ano antes do e-fatura e o ano 2013, como o primeiro ano de implementação do e-fatura, verifica-se um aumento da receita líquida (+3,37%) a partir do ano 2014. Claro que o aumento poderá ter resultado do incremento da atividade económica, do aumento do PIB ou de outros fatores. Mas pode-se afirmar que o aumento da receita teve um impulso importante fruto da implementação dos sistemas informáticos e digitais, que possibilitaram a criação de mecanismos automáticos de controlo de cobrança, reduzindo a fuga à não entrega deste imposto ao Estado.

Em suma, verifica-se que a receita líquida no período em estudo aumentou progressivamente, à exceção do ano 2020, ano em que ocorreu um decréscimo, fruto da pandemia Covid-19, que gerou uma diminuição do consumo, devido às restrições de circulação das pessoas e diminuição da atividade económica nalguns setores de atividade.

Salienta-se ainda que a Receita Líquida resulta do IVA liquidado ao Estado, deduzido do IVA reembolsado aos contribuintes, pelo que a Receita Líquida poderia ser inferior, se os contribuintes com IVA a reportar procedessem ao pedido de reembolso. No entanto, para que os contribuintes procedam ao reembolso de IVA têm de cumprir determinadas regras, o que dificulta os pedidos.

A Figura 3 apresenta a evolução anual do IVA.



**Figura 3** - Evolução do IVA – variação anual percentual

**Fonte:** AT – Portal das Finanças – estatísticas - IVA

Da análise à Figura 3 pode observar-se que:

- O maior aumento anual da receita do IVA líquida foi de 11,26% e ocorreu no ano de 2018 comparativamente com o ano anterior;
- O maior aumento do IVA recebido entre 2012 e 2021, relativamente ao ano anterior, verificou-se em 2018 (9,72%);
- O maior aumento de IVA reembolsado foi no ano 2017 (12,42%), relativamente ao ano anterior;
- A receita do IVA líquida cresceu entre 2013-2020. O IVA recebido cresceu entre 2014-2020, tendo tido apenas uma ligeira quebra no ano 2013. O IVA reembolsado aumentou no ano 2013, 2016-2018, tendo tido uma taxa de crescimento negativa no ano 2014, 2015, 2019-2020 (nestes dois anos, resultante do estado da economia devido à pandemia).

### **5.5 - Receita do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Setores de Atividade com Benefício Fiscal em Sede de Imposto sobre o Rendimento**

A criação do sistema e-fatura foi uma evolução digital do sistema fiscal, na forma de monitorizar a atividade económica, com especial relevo sobre o IVA. Foi concebido uma revolução na forma de interação entre a autoridade fiscal, os agentes económicos e os consumidores.

A AT procurou uma maior envolvimento dos consumidores no sistema e-fatura, concedendo benefício fiscal sobre o IVA das faturas, desde que os consumidores as peçam com NIF aos agentes económicos. Aliás, o sistema e-fatura passou a comunicar aos contribuintes as deduções anuais em sede de IRS, a que estes poderão ter direito na declaração anual de rendimentos. Foi um ponto importante, pois desta forma os consumidores, de forma indireta, começaram a pedir mais faturas sobre as compras que efetuam, delimitando a eventual não faturação dos agentes económicos sobre as vendas ao público. E, claro, foram criadas deduções específicas sobre setores de atividade sinalizados pela autoridade fiscal como sendo os mais propícios à falta de faturação no volume de negócios real.

Neste ponto, a recolha de informação recai sobre o IVA cobrado nos setores de atividade (do ano 2013 ao ano 2021) sobre o qual passou a haver benefício fiscal sobre o IVA liquidado nas faturas, tendo-se apurado a variação percentual entre os anos, em duas óticas: comparativamente com o ano base 2013 e também a variação anual.

A Tabela 3 apresenta as Bases Tributáveis correspondente ao volume de negócios dos agentes económicos com atividade nos setores que dão direito a benefício fiscal em sede de IRS aos consumidores finais e o IVA entregue.

**Tabela 3 - IVA - Bases Tributáveis e IVA entregue – ano base 2013**

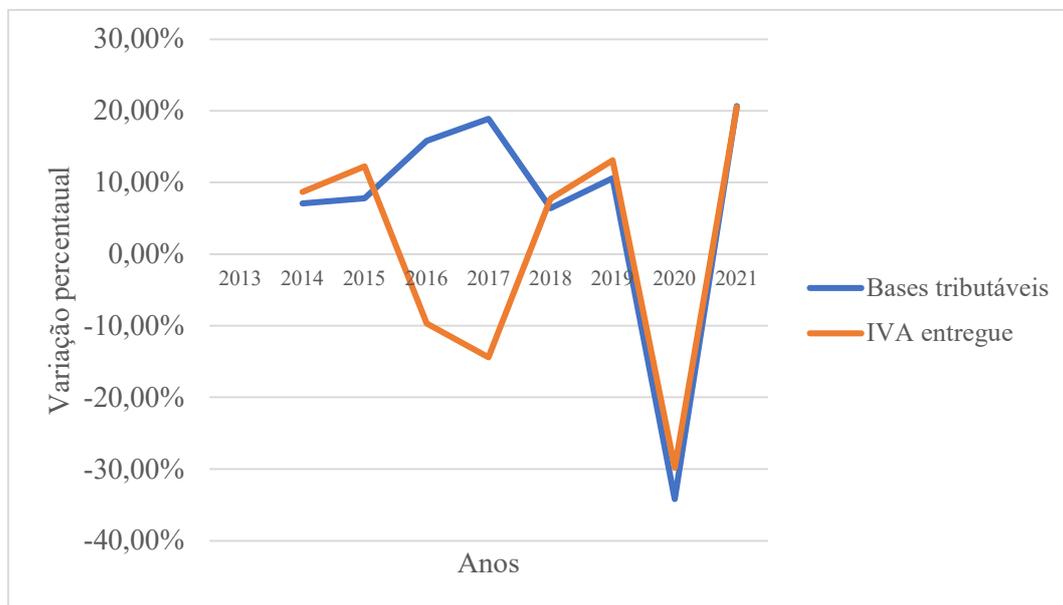
Anos	Bases tributáveis		IVA entregue	
	Valor € (em milhares)	Variação % em relação ao ano 2013	Valor € (em milhares)	Variação % em relação ao ano 2013
2013	10 191 803		759 958	
2014	10 913 094	7,08	825 720	8,65
2015	11 763 956	15,43	926 817	21,96
2016	13 621 519	33,65	837 150	10,16
2017	16 194 983	58,90	716 340	-5,74
2018	17 228 908	69,05	771 773	1,55
2019	19 052 881	86,94	872 722	14,84
2020	12 542 846	23,07	612 465	-19,41
2021	15 136 181	48,51	738 201	-2,86

**Fonte:** Governo de Portugal - Relatórios de Atividade de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira – entre os anos 2013 e 2021 - <https://www.portugal.gov.pt/>

A Base Tributável aumentou sucessivamente, entre o ano 2013 e o de 2019, tendo havido um decréscimo em 2020 fruto da pandemia que assolou o País.

Com o aumento do volume de negócios declarado, o correspondente IVA entregue à Administração Fiscal também aumentou compensando assim a concessão de benefício fiscal aos consumidores em sede de IRS, pois o benefício fiscal incide sobre o IVA.

Veja-se na Figura 4 que os maiores aumentos anuais da Base Tributável se verificaram nos anos de 2016 e 2017, excluindo o ano de 2020 fruto da pandemia.



**Figura 4 - IVA - Bases Tributáveis e IVA entregue – variação percentual anual**

**Fonte:** Governo de Portugal - Relatórios de Atividade de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira – entre os anos de 2013 e 2021.

Da análise à Figura 4 pode observar-se que:

- O IVA entregue no ano 2016 diminuiu relativamente ao ano de 2015 (-9,67%), e no ano de 2017 diminuiu comparativamente com o ano 2016 (-14,43%), diminuição justificada pela alteração da taxa de IVA no setor da restauração, que diminuiu de 23% para 13%.
- No ano 2018 e 2019, o IVA entregue recuperou, tendo diminuído no ano 2020 (pandemia Covid-19). No ano de 2021 tornou a recuperar.

## **5.6 - Relação entre a Receita do IVA e a Evolução das TIC – Discussão de Resultados**

No período entre o ano de 2012 e 2021, o principal imposto arrecadado pelo Estado, o IVA, e, o que mais contribui para as receitas do Estado, sofreu um aumento considerável. Por um lado, devido à diminuição da evasão fiscal e por outro devido ao benefício fiscal concedido aos consumidores em sede de IRS pela AT.

Da análise efetuada anteriormente, à receita do imposto IVA, podem-se tirar as seguintes ilações:

- O aumento do consumo levou ao aumento da atividade económica, e consequentemente ao aumento do IVA entregue;
- A subida das taxas de IVA, sobre alguns tipos de bens ou serviços, aumentou a receita;
- O apelo à responsabilidade social dos agentes económicos, contribuiu para a diminuição das operações ilícitas e da subfaturação;
- Uma maior eficiência do Estado, através do organismo responsável (AT), na cobrança, no combate à fraude e na evasão fiscal, reduziu o peso da economia paralela.

O consumo representa a despesa em bens e serviços com vista à satisfação das necessidades das pessoas. Os bens e serviços, regra geral, são onerados em IVA. O que significa que quanto mais as pessoas consumirem, mais imposto é arrecadado pelo Estado.

Segundo os dados da PORDATA (Fundação Manuel dos Santos, 2023), o consumo anual das famílias em relação ao PIB foi:

- Ano 2013, 67%; ano 2014, 68,2%; ano 2015, 68,1%; ano 2016, 68,3%; ano 2017, 68,4%; ano 2018, 68,4%; ano 2019, 68,4%; ano 2020, 64,7% e ano 2021, 64,7%.

Verifica-se assim, que o consumo praticamente estagnou entre o ano 2013 e 2021, sendo similar em termos percentuais, o que significa que as pessoas mantiveram o padrão de consumo, pelo que não se pode deduzir que o aumento da receita estatal, nomeadamente do IVA, foi influenciado pelo consumo. Realça-se ainda que a inflação neste período não foi significativa.

A alteração das taxas de IVA, sobre alguns tipos de bens e serviços, é uma forma rápida de o Estado aumentar a receita, que surte efeito no imediato, mas que posteriormente pode levar a que a aquisição dos bens e serviços baixe, provocando o efeito inverso.

Nas alterações das taxas de IVA, entre os anos de 2011 e 2021, pode-se evidenciar:

- No setor da restauração, no ano 2011, a taxa de IVA aumentou de 13% para 23% (por imposição da TROIKA, na sequência do resgate financeiro ao país). O aumento da taxa foi revertido a 1 de julho de 2016;
- No setor da energia, eletricidade e gás natural, registou-se um aumento da taxa de IVA de 6% para 23% (por imposição da TROIKA, na sequência do resgate financeiro ao país);
- A taxa de IVA normal de 21% aumentou para 23%, a partir do ano 2011, afetando globalmente todos os bens e serviços que estavam sujeitos à taxa de IVA normal.

Com o aumento das taxas de IVA, sobre o setor da restauração, e, sobre os bens e serviços, verificou-se o crescimento da receita por via deste imposto.

A economia paralela em Portugal é um problema crónico do mercado económico-financeiro, provocando perda de receita para o Estado, e, criando situações de concorrência desleal entre os próprios agentes económicos.

No ano 2011, a economia paralela representava 25,4% do PIB, no ano 2012 representava 26,74%, no ano 2013 representava 26,81%, no ano 2015 representava 27,29% e no ano 2021 será de mais de 25%, de acordo com estimativas do (OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude, 2023).

Tendo em conta os dados estimados sobre a economia paralela, pressupõe-se que as políticas de combate à fraude e evasão fiscal emanadas pelo Estado têm vindo, embora de forma muito lenta, a produzir os efeitos desejados.

Os agentes económicos, analisando os dados da economia paralela, são de certa forma responsáveis pela fraude e evasão fiscal pois são intervenientes ativos no mercado, continuando a praticar atos comerciais subfaturados. De uma forma resumida, a falta de consciência social por parte dos infratores prejudica o bem comum da sociedade.

Por outro lado, um dos pontos que se aponta para a evasão fiscal é a elevada carga fiscal, nomeadamente no IVA, que representa uma parte substancial do preço final dos bens e serviços. Lembra-se que numa operação económica, existe o agente económico e o consumidor final, pelo que a subfaturação só ocorre, porque o consumidor muitas vezes não exige a fatura, de forma a evitar ter de pagar o IVA, estando assim a desonerar o valor do preço final e a distorcer o aspeto concorrencial.

O Estado Português, ao longo dos anos, tem vindo a melhorar a eficiência na cobrança efetiva da receita fiscal, através de melhorias nos processos internos e externos, de uma maior fiscalização da atividade económica e de ações de sensibilização ao cumprimento voluntário das obrigações

fiscais. E, de um ponto de vista global, a evolução da tecnologia foi um aliado importante para que a revolução dentro da AT fosse possível.

O sistema e-fatura evidencia a importância que a tecnologia tem dentro do sistema fiscal, pois após ter sido muito divulgado ao público em geral, criou novas obrigações fiscais aos agentes económicos e aos consumidores. Permitiu ainda à AT ter informação mensal, anual, comparativa, dos agentes económicos, e agilizar a monitorização automática das atividades económicas, e, atuar mais atempadamente sobre as eventuais suspeitas de fuga fiscal deliberada.

Analisando a receita fiscal, com especial incidência no IVA, e o panorama do crescimento económico da economia portuguesa, verifica-se que:

- No ano 2011, o país teve um resgate financeiro (a que se sujeitou, devido ao elevado endividamento externo estadual), em que esteve sujeito a medidas de austeridade até ao ano 2015, que de certa forma condicionou as políticas de crescimento económico;
- No ano 2020 e 2021, devido à pandemia, o Estado impôs restrições de circulação e de confinamento às pessoas, o que restringiu vários setores de atividade;
- O crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) foi negativo em 2011 (-1,70%) e em 2013 (-0,92%), e positivo em 2014 (0,79%) e em 2021 (5,50%) (Fundação Manuel dos Santos, 2023).

Em suma, tendo em conta a informação acima descrita, a receita fiscal tem vindo a aumentar, devido ao grau de eficiência de cobrança efetiva de impostos pela AT. Este aumento só foi possível pela disponibilização de meios automatizados, que permitiram à AT ser mais pró-ativa dificultando as operações ilícitas recorrentes em alguns setores de atividade.

## Conclusão

A evolução digital foi uma revolução nos processos produtivos e na forma de interagir nas relações comerciais.

O termo evolução digital, numa perspetiva de *hardware e software*, foi desenvolvido para uma determinada área, com o intuito de aumentar a produtividade. A área da contabilidade e finanças não foi exceção.

Em Portugal, o setor da contabilidade foi exemplo de como a evolução digital contribuiu para o aumento da produtividade e para a melhoria da informação contabilística.

Em relação ao setor público, nomeadamente a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), entidade estadual responsável pela cobrança de receita fiscal, a evolução nos processos de atuação ocorreu através da informatização da AT. Esta está cada vez mais capacitada a nível tecnológico, sendo que uma das obrigações fiscais que teve impacto mais visível foi o sistema e-fatura. O funcionamento deste sistema permitiu à AT obter a informação atempada dos agentes económicos, possibilitando um maior controlo da sua atividade e da entrega efetiva do imposto IVA nos cofres do Estado.

Fruto da globalização, as operações económicas tornaram-se cada vez mais complexas, pois os agentes económicos operam dentro e fora dos países onde estão sediados, pelo que o controlo fiscal por parte do Estado é cada vez mais difícil e depende da disponibilidade de ferramentas digitais para o efeito.

O presente trabalho demonstra o quanto a evolução digital foi importante, com as ferramentas informáticas a terem um papel preponderante na modernização e eficiência, tanto do setor público como do setor privado. Foi graças à evolução digital da AT, com a criação e disponibilização de ferramentas informáticas, que o Estado conseguiu um aumento da receita fiscal, em especial do IVA, e simultaneamente uma diminuição da fuga e da evasão fiscal. Com efeito, na análise à receita do IVA, verificou-se efetivamente um aumento dos valores arrecadados pelo Estado.

Uma das limitações deste trabalho prende-se por ter centrado a análise apenas na evolução da receita fiscal no imposto IVA, sendo que a receita fiscal estatal é composta por vários impostos. Outra limitação é o de não se ter feito um inquérito aos profissionais de contabilidade sobre a sua perceção relativa ao efeito que a evolução digital teve na área da contabilidade.

Como investigação futura, sugere-se que sejam auscultados os profissionais de contabilidade, a fim de se perceber os pontos positivos e negativos que estes vivenciam com a evolução digital da AT.

## Referências

- Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 323-338.
- Alm, J. (1996). What is an "optimal" tax system? *National tax journal*, vol. 49, 117-133.
- Alm, J., Betty, J., & Michael, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, vol. 45, 107-114.
- Alves, A. A., & Moreira, J. M. (2004). *Cidadania Digital e Democratização Electrónica*. Porto: SPI – Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Arendsen, R., Wittberg, L., & Golsinga, S. (2019). Towards a New Business Model for Tax Administration - Exploring paradigm shifts. *Tax Administration Research Centre 7th Annual Conference*. University of Exeter, UK.
- Association of Chartered Certified Accountants. (2020). The digital accountant: Digital skills in a transformed world.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2023). Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Lisboa.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (s.d.). *Portal das Finanças*. Obtido de <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/IVA/Pages/default.aspx>
- Barbosa, M. F., & Gonçalves, M. J. (2004). Relato de uma Experiência no Ensino das Ciências Económicas e Empresariais. *XIV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*. Ponta Delgada, Açores.
- Borrego, A. C., & Mota Lopes, C. M. (2016). Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa. *Percepção dos Contabilistas Certificados sobre a complexidade fiscal*, pp. 66-83.
- Braz, C., & Cunha, J. (2009). Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal. *Boletim Económico do Banco de Portugal*, vol. 1, pp. 79-94.
- Bucha, A., Carreira, F., & Aleixo, M. C. (2005). The Teaching of Auditing: From School Attendance to Virtual School. *1ª International Conference on Web Information Systems and Technologies*, (pp. 537-545). Miami.

- Budak, T., & James, S. R. (2018). *The level of tax complexity: A comparative analysis between the UK and Turkey based on the OTS Index*, pp. 23-37.
- Campos, L. M. (2019). O Setor TIC em Portugal (século XXI). *Tema Económico* 75, p. 7.
- Corazzim, G. (2017). A Tecnologia da Informação na contabilidade. *Revista Gestão Em Foco*, 9, pp. 44-50.
- Correia, A., & Deus, P. (Setembro de 2016). Indústria 4.0.: Construir a empresa digital. PwC “*Global Industry 4.0*” - 1ª edição em Portugal.
- Damasiotis, V., Trivellas, P., Santouridis, I., Nikolopoulos, S., & Tsifora, E. (Fevereiro de 2015). It Competences for Professional Accountants. *Procedia - Social and Behavioral*, vol. 75, pp. 537-545.
- Diário da República. (1995). Decreto-lei nº 265/95, de 17 de outubro.
- Diário da República. (1998). Lei nº 27/98, de 3 de Junho.
- Diário da República. (1999). Decreto-lei nº 452/99, de 5 de novembro.
- Diário da República. (2012). Decreto-lei nº 197/2012, de 24 de agosto.
- Diário da República. (2012). Decreto-lei nº 198/2012, de 24 de agosto.
- Diário da República. (2013). Decreto-lei nº 83/2013, de 31 de dezembro.
- Diário da República. (2014). Decreto-lei nº 73/2014, de 23 de maio.
- Diário da República. (2014). Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro.
- Diário da República. (2019). Decreto-lei nº 58/2019, de 8 de agosto.
- Faria, M. (2005). Utilidade da Contabilidade – como e porquê? *Revista TOC*, 61, pp. 40-45.
- Feinstein, J. (1991). An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and Its Detection. *The Rand Journal of Economics*, 14-35.
- Ferreira, R. (2004). A ética (na gestão). *Contabilidade e Gestão*, vol. 9, pp. 5-15.
- Figueiredo, C. M. (2012). *O Contributo de boas práticas contabilísticas para uma auditoria financeira eficaz*. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Fundação Manuel dos Santos. (20 de Abril de 2023). *PORDATA*. Obtido de Web site de Fundação Manuel dos Santos:  
<https://www.pordata.pt/portugal/consumo+das+familias+no+territorio+economico+em+percentagem+do+pib-2826>

- Fundação Manuel dos Santos. (23 de Abril de 2023). *PRODATA*. Obtido de Web site de Fundação Manuel dos Santos:  
<https://www.pordata.pt/portugal/taxa+de+crescimento+do+pib-2298>
- Gell-Mann, M. (2002). Physica-Verlag HD. *What is complexity?. In Complexity and industrial clusters*, pp. 13-24.
- Gomes, D. R. (2007). *Accounting Change in Central Government: the Institutionalization of Double Entry Bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777)*. Braga: Universidade do Minho - Escola de Economia e Gestão.
- Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (Abril de 2013). Finanças Públicas e Contabilidade por Partidas Dobradas: Uma Visita Guiada pela Literatura sobre as Três Figuras Cimeiras do Erário Régio Português. *Revista Universo Contábil*, vol. 9, pp. 142-173.
- Governo de Portugal. (2014). *Relatório de Atividades Desenvolvidas - Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2013*. Lisboa: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- Governo de Portugal. (2015). *Relatório de Atividades Desenvolvidas AT - Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras 2014*. Lisboa: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- Governo de Portugal. (2016). *Relatório de Atividades Desenvolvidas AT - Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras 2015*. Lisboa: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- Governo de Portugal. (2017). *Relatório de Atividades Desenvolvidas AT - Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras 2016*. Lisboa: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- Governo de Portugal. (2018). *Relatório de Atividades Desenvolvidas AT - Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras 2017*. Lisboa: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- Governo de Portugal. (2019). *Relatório de Atividades Desenvolvidas AT - Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras 2018*. Lisboa: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- Governo de Portugal. (2020). *Relatório de Atividades Desenvolvidas AT - Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras 2019*. Lisboa: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- Governo de Portugal. (2021). *Relatório de Atividades Desenvolvidas AT - Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras 2020*. Lisboa: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- Governo de Portugal. (2022). *Relatório de Atividades Desenvolvidas AT - Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras 2021*. Lisboa: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, vol. 13, 299–321.

- Grottke, M., & Kühne, D. (2016). Die Betriebswirtschaft. *Insights from and challenges of experiments on tax complexity: A literature survey/Erkenntnisse und Herausforderungen von Experimenten zu steuerlicher Komplexität: Ein Literaturüberblick.*, pp. 21-64.
- Hoffman, C. (2017). *Accounting and Auditing in the Digital Age*. Obtido de <http://xbrlsite.azurewebsites.net/2017/Library/AccountingAndAuditingInTheDigitalAge>
- Hopwood, A. G., & Miller, P. (1994). Accounting as a Social and Institutional Practice. *Cambridge University Press*, vol. 24, pp. 1-39.
- IBM Research. (2014). *What is Software Development?* Obtido de <http://www.ibm.com/topics/software-development>
- INE. (2022). *Estatísticas das Receitas Fiscais - 2021*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística.
- Klepper, S., & Nagin, D. (1989). Tax compliance and perceptions of the risks of detection and criminal prosecution. *Law & Society Review*, vol. 23, pp. 20-240.
- Lopes, A., & Rodrigues, C. (2010). A Modernização da Administração Pública passa por uma Revolução Burocrática. *Lusíada. Economia e Empresa*, pp. 95-139.
- Lopes, C. M. (2008). Revista Universo Contábil. *The Portugues tax sytem: complexity and enforceability*, pp. 140-163.
- Lopez-Ruiz, R., Mancini, H. L., & Calbet, X. (1995). Physics Letters A. *A statistical measure of complexity*, pp. 321-326.
- Mason, R., & Calvin, L. D. (1984). Public Confidence and Admitted Tax Evasion. *National Tax Journal*, vol. 37, 489-496.
- Mazyar Ghasemi, M., Vahid Shafeiepour, V., Aslani, M., & Barvayeh, E. (2011). The impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, vol. 28, pp. 112-116.
- Melnychenko, S., Volosovych, S., & Baraniuk, Y. (2020). Dominant Ideas of Financial Technologies in Digital Banking. *Baltic Journal of Economic Studies*, vol. 6, 92-99.
- Melo, C. (2018). *E-fatura – A reforma digital da AT. Implicações no crescimento da receita fiscal*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Gestão, Lisboa.
- Mosteanu, N., & Faccia, A. (2020). Digital Systems and New Challenges of Financial Management Management - FinTech, XBRL, Blockchain and Cryptocurrencies. *Quality - access to Success*, pp. 159-166.

- Mowery, D. (1996). *The International Computer Software Industry: A Comparative Study of Industry Evolution and Structure*. Oxford University Press.
- Neziraj, E., & Shaqiri, A. (2018). The impact of information technology in decision making process of companies in Kosovo. *Informatol*, 51, pp. 13-23.
- OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude. (23 de Abril de 2023). *Observatório de Economia e Gestão de Fraude*. Obtido de Web site de OBEGEF: <https://obegef.pt/wordpress>
- OECD. (2006). *International VAT/GST Guidelines*. OECD - Organization for Economic Co-Operation and Development. Obtido de <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401>
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2017). *Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing.
- Page, S. E. (2015). What sociologists should know about complexity. *Annual Review of Sociology*, vol. 41, pp. 21-41.
- Palma, C. (2014). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF, n.º1, 6ª edição*. Almedina.
- Parlamento Europeu. (2016). Regulamento n.º 679/2016, de 27 de abril.
- Pereira, M. H. (2009). *Fiscalidade (3.ª edição)*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, M. H. (2011). *Fiscalidade (4.ª edição)*. Coimbra: Almedina.
- Petersone, M., & Ketners, K. (2017). Improvement of Customs and Tax Administration ICT System Performance. *Research for Rural Development*, vol. 2, pp. 263–269.
- Pommerehne, W., & Hannemann, H. (1996). Taxes rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 161-170.
- Quesado, F. J. (2007). *O Novo Capital*. Rés XXI.
- Reis, J. (Dezembro de 2004). Estado, Mercado e Comunidade: A economia portuguesa e a governação contemporânea. *Revista Crítica de Ciências Sociais*, vol. 70, pp. 81-100.
- República Portuguesa. (2023). *Constituição da República Portuguesa*. Porto: Porto Editora.
- Rodrigues, A. M. (2017). *Sistema de Normalização Contabilística (3ª ed.)*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.

- Rodrigues, F. J., Pires, A. M., & Pereira, H. F. (Fevereiro de 2014). A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade. *XXIV Jornadas Hispano Lusas Leiria 2014 AePeH*, p. 2.
- Sá, A. L. (2009). *Prática e Teoria da Contabilidade Geral*. Curitiba: Juará Editora.
- Saniuk, S., Grabowska, S., & Gajdzik, B. (2020). Social Expectations and Market Changes in the Context of Developing the Industry 4.0 Concept. *Sustainability*, vol. 12, pp. 1-21.
- Santos, R. M. (2003). Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. *A Administração Fiscal, a sua eficácia e desempenho. A atuação da Direção Geral dos Impostos vista pelos contribuintes e funcionários*.
- Saraiva, H. I., Alves, M. C., & Gabriel, V. M. (2017). Adaptation of International Accounting Standards: Case of Portugal. Em S. Gokten, *Accounting and Corporate Reporting - Today and Tomorrow* (pp. 73-87). IntechOpen. doi:DOI: 10.5772/intechopen.68732 ISBN 978-953-51-3550-0
- Schwab, K. (2018). *A Quarta Revolução Industrial*. Levoir.
- Slemrod, J., & Sorum, N. (1989). National Bureau of Economic Research. *The compliance cost of the US individual income tax system*, pp. 1-34.
- Smit, J., Kreutzer, S., Moeller, C., & Carlberg, M. (2016). Industry 4.0.
- Sommerville, I. (2011). *Software Engineering*. Pearson Education, 9ª Edição.
- Sulaiman, S., & Mitchell, F. (2005). Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research*, vol. 16, 422–437.
- Tanzi, V. (Dezembro de 2017). Complexity in Taxation: Origin and Consequences. *eJournal of Tax Research*, pp. 199-236.
- Tanzi, V. (Dezembro de 2017). Corruption, complexity and tax evasion. *eJournal of Tax Research*, vol. 15, pp. 144-160.
- Taussig, F. (1920). *Principles Of Economics*. New York: The Macmillan Company.
- Teera, M., & Hudson, J. (2004). Tax performance: a comparative study. *Journal of International Development*, vol. 16, 785-802.
- Tsamenyi, M. C., & González, J. M. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, vol. 17, 409–432.

Turban, E., Mclean, E., & Wetherbe, J. (2004). *Tecnologia da Informação para Gestão*. Porto Alegre: Bookman.

Valentim, A. (2008). Novos perfis profissionais na esfera da Contabilidade para as micro. *TOC*, vol. 94, pp. 53-59.