



# **ORIGENS E CAUSAS DA FRAUDE FISCAL**

| Tema: **Artigos** | Autor: **Garcia Afonso** |

---

# AS ORIGENS E AS CAUSAS DA FRAUDE FISCAL

Garcia Afonso\*

## Resumo

A fraude fiscal constitui nos nossos dias um dos maiores desafios para as administrações tributárias, não apenas pela sua implicância nas receitas, mas também por financiar a economia paralela e deturpar o mercado.

Porém, apesar de ser um problema actual, o fenómeno é catalogado na história da humanidade como sendo tão antigo quanto as primeiras manifestações económicas e de organização social do homem.

O presente estudo procura compreender as origens e as causas da fraude fiscal, apresentando, inicialmente, e por motivos de ordem metodológica, um breve conceito sobre fraude fiscal. Conhecer a origem e as motivações da fraude, ajuda não apenas no combate às acções ilícitas, mas também, na adoção das melhores estratégias de prevenção, ao mesmo tempo que contribui para o debate académico em Angola onde há muito por isso clama.

## Summary

Tax fraud constitutes one of the biggest challenges for tax administrations today, not only because of its impact on revenue, but also because it finances the economy in parallel and disrupts the market.

However, despite being a current problem, the phenomenon is cataloged in the history of humanity as being as old as the first economic manifestations and social organization of man.

The present study seeks to understand the origins and causes of tax fraud, presenting, initially, and for methodological reasons, a brief concept of tax fraud. Knowing the origin and motivations of fraud helps not only in combating illicit actions, but also in adopting the best prevention strategies, at the same time as it contributes to the academic debate in Angola, where this has long been called for.

## **Introdução**

Pelo mundo, muito se tem discutido sobre a fraude fiscal que, nos nossos dias, constitui um dos maiores desafios para as administrações tributárias, pelo seu impacto nas receitas, na desregulação dos mercados e no financiamento à economia paralela.

A fraude fiscal, correntemente entendida como um acto de má fé e uma prática voluntária que visa enganar o Estado na percepção das receitas, está catalogada na história da humanidade como sendo um fenómeno antigo, tão antigo quanto o próprio homem.

Desde os tempos mais remotos, o objectivo da fraude foi sempre o de aumentar ou preservar o rendimento e património do seu autor, usando todos os métodos e meios a ao seu dispor. Nos nossos dias, as suas práticas estão cada vez mais sofisticadas e com impactos mais desastrosos nas economias.

A situação agrava-se quando as autoridades tributárias não possuem capacidades logísticas, técnicas e humanas suficientes para fiscalizar os seus milhões de contribuintes, facto que, por si só, promove a fraude.

O presente trabalho aborda o fenómeno da fraude fiscal na perspectiva da sua origem e das suas causas. Conhecer a origem e as causas da fraude fiscal, permite compreender o defraudador como pessoa e suas motivações; melhorar as medidas de prevenção e combate que se querem cada vez mais eficazes e eficientes; fomentar o debate académico que no país há muito se clama, bem como despertar as autoridades tributárias a rever a visão de que as causas da fraude são sempre ligadas ao contribuinte, esquecendo as causas internas.

Estruturalmente, este trabalho está subdividido em três capítulos. O primeiro apresenta um breve conceito da fraude fiscal; apesar de não ser o centro deste trabalho, entendeu-se necessário, e sobretudo por motivos de ordem metodológica, partir deste ponto de vista, para permitir uma melhor compreensão dos temas subsequentes. O segundo capítulo ocupa-se das origens da fraude, cuja abordagem se fundamenta em duas teorias, nomeadamente, a origem histórica e a teológica. O terceiro e último capítulo aborda as causas da fraude fiscal. No entanto, pela sua diversidade e em respeito aos requisitos de publicação, serão objecto de abordagem apenas algumas causas da fraude que, no entanto, não devem ser consideradas as mais importantes.

## CAPITULO I. FRAUDE FISCAL: UM BREVE CONCEITO

No mundo contemporâneo, o pagamento dos impostos passou de uma simples exigência legal para uma questão indispensável à sobrevivência humana. Assim, a fraude fiscal, seja ela simples ou qualificada, ao pôr em causa os objectivos do Estado e, em geral, da humanidade, tem sido uma das maiores preocupações das autoridades tributarias e objecto de repulsa e condenação social por todos.

De modo geral, a fraude é entendida como uma acção voluntária e contrária à ordem estabelecida, que visa ganhos pessoais, prejudicando a terceiros.

Uma viagem ao passado em busca do seu significado, Silva (2004, p. 637) e de Souza (2003) afirmam que o termo “fraude” vem do latim *fraus, fraudis*, que significa um mal, engano malicioso, má-fé ou acção astuciosa que visa ocultar a verdade e permitir a fuga ao cumprimento do dever.

Para Coutinho (2010, p. 129), trata-se de um mal causado pelo “próprio homem que, por vontade livre, corrompe a si mesmo, peca”, ideia que se alinha ao pensamento de Santo Agostinho de Hipona (ou Aurélio Agostinho de Hipona) para quem, a origem do mal está no próprio homem que mal se serve do livre arbítrio concedido por Deus.

Nos nossos dias, a percepção da fraude fiscal é complexa já que, apesar da conseguida tipificação em leis nacionais, a sua conceptualização ainda é apresenta-se desafiante, pela multiplicidade de formas da sua manifestação. Aliás, de Pimenta (2009, p. 6) afirma que “frequentemente as fronteiras entre o que é “normal” e o que é fraudulento são muito difusas, difíceis de estabelecer, mesmo quando estamos perante práticas que são reconhecidamente intencionais”. Portanto, identificar uma fraude fiscal, não tem sido uma tarefa tão simples quanto possa parecer.

De qualquer modo, a fraude fiscal é definida como um acto intencional praticado para prejudicar a arrecadação das receitas do Estado em proveito pessoal, ou seja, do defraudador. Segundo Pimenta (2009a, p. 5), constitui um “vastíssimo conjunto de situações, tendencialmente intencionais, em que uns cidadãos ou instituições enganam outros, causando directa ou indirectamente danos económico-sociais”.

Para Buxadé (2014, p. 208), por sua vez, “a fraude constitui uma conduta contrária ao ordenamento jurídico; conduta cujo objetivo é o seu descumprimento, ou seja, conduta ilícita, conduta cuja finalidade é ocultar ou distorcer a realidade em detrimento da Fazenda Pública” [tradução nossa].

Já para Afonso (2005, p. 76), definindo a fraude aduaneira, afirma que se trata de “um acto pelo qual, uma pessoa colectiva ou singular, ilude em todo ou em parte, o pagamento dos direitos aduaneiros e taxas relativas a importação ou exportação...”.

A Lei nº 21/14 de 15 de Dezembro, Lei Geral Tributária (LGT) da República de Angola, define a fraude fiscal em razão da matéria, isto é, fiscal ou aduaneira. Terá aqui conseguido, o Direito Tributário, privilegiar o Direito Aduaneiro como um ramo autónomo do Direito, pela existência de normas específicas reguladoras das actividades relacionadas com as operações do comércio exterior.

Assim, em matéria fiscal, a LGT (artigo 172º) define a fraude fiscal como um acto que visa, a não liquidação e não entrega ou não pagamento de prestação tributária, falsificação, viciação de documentos ou simulação de acto ou negócio jurídico e obtenção, de uma vantagem patrimonial ilegítima.

São actos considerados fraude fiscal, nos termos desta lei,

- a) a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas afim de que a administração tributária fiscalize, determine ou controle a matéria colectável;
- b) a ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária e,
- c) a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Já no domínio aduaneiro, a LGT apresenta dois conceitos, nomeadamente, a fraude às garantias fiscais aduaneiras e a fraude fiscal aduaneira.

Para o primeiro que vem regulado no artigo 176º, a Lei estabelece que cometem a fraude às garantias fiscais aduaneiras as pessoas (dono, possuidor ou detentor) que detenham “quaisquer mercadorias apreendidas nos termos do Código Aduaneiro, ou os seus cúmplices, que, no acto da apreensão ou posteriormente, as destruir, danificar ou inutilizar, sem prejuízo das responsabilidades que lhe caibam pela prática da primitiva infracção fiscal aduaneira”.

Por conseguinte, cometem a fraude fiscal aduaneira conforme previsto no artigo 177.º da LGT, qualquer pessoa que

- a) Prestar à autoridade tributária competente, falsa declaração relativa a um facto importante para a percepção de direitos e demais imposições aduaneiras;

- b) Entregar, remeter por via directa ou indirecta, à autoridade tributária competente, documento falso e relevante para a percepção de direitos e demais imposições aduaneiras;
- c) Entregar, remeter por via directa ou indirecta, à autoridade tributária competente, documento falso e relevante para a percepção de direitos e demais imposições aduaneiras;
- d) Induzir a autoridade competente em erro para obter isenções ou benefícios fiscais aduaneiros;
- e) Introduzir no território aduaneiro ou tiver em sua posse qualquer factura em branco ou por preencher, ou outro documento similar susceptível de ser preenchido e utilizado como factura de mercadorias importadas com o fim de enganar a autoridade pública ou prejudicar interesses de outras pessoas.

Destes conceitos depreende-se que para ser fraude, fiscal ou aduaneira, a acção deve ser volitiva, consciente, intencional prejudicar o estado que haja vantagens patrimoniais ou financeiros pelo seu autor. É o mesmo sentido apresentado por de Sá e Hoog (2005, p.19) para os quais a “fraude é um ato doloso cometido de forma premeditada, planejada, com a finalidade, de obter proveito com prejuízo de terceiros”. Além disso, ela deve ter lugar sem a participação do lesado e que seja tipificada em lei.

Todos esses elementos característicos permitem distinguir, segundo a Internacional de Auditoria 240 (2009, p. 161), ou simplesmente ISA 240, uma fraude fiscal de um simples erro, rebatendo que aquela visa, de forma premeditada, distorcer as informações necessárias para a percepção das receitas tributarias.

## **CAPÍTULO II. AS ORIGENS DA FRAUDE FISCAL**

A procura das origens da fraude e especificamente a fraude fiscal, leva-nos a colocar previamente as seguintes questões: qual foi a primeira fraude cometida pelo homem? Quando e aonde ocorreu pela primeira vez? Quem foi primeiro o autor? Qual foi primeiro o motivo? Quais foram os primeiros cúmplices? e qual foi a primeira sentença?

Não é tão simples responder às questões, quer pela sua complexidade, como pela longevidade histórica do fenómeno fraude.

Contudo, os vários e esparsos trabalhos revisitados apresentaram-nos dois pontos de vista: a primeira busca fundamentos à partir da História de uma perspectiva teológica com base na Criação Divida do homem, enquanto o segundo recorre à Ciência que, com base nos registos históricos, busca fundamentos nas primeiras sociedades.

No entanto, apesar desta divergência, as duas teorias são consensuais no facto da fraude ser um fenómeno tão antigo (não apenas dos nossos dias) e que a fraude resulta das influências sociais que o homem recebe do meio que o rodeia.

### **2.1. A Origem Teológica da Fraude**

Esta teoria defende que a origem da fraude está associada à história da humanidade inaugurada com os primeiros homens criados à imagem e semelhança de Deus, segundo o livro de Genesis 1: 27: “E criou Deus o homem à sua imagem, à imagem de Deus o criou; homem e mulher os criou”.

Aos primeiros homens, Deus concedeu o poder de administrar a terra e tudo o que nela há Genesis 1 – 28: “enchei a terra, e sujeitai-a; e dominai sobre os peixes do mar e sobre as aves dos céus, e sobre todo o animal que se move sobre a terra”; e deu-lhes também Deus, o direito do livre arbítrio. Contudo, o poder e o livre arbítrio não significavam, para o Criador, uma carta branca para a corrupção. Pelo contrário, Adão e Eva estavam sujeitos à regras conforme ainda nos lembra em Génesis 3:3: Mas “do fruto da árvore que está no meio do jardim, disse Deus: Dele não comereis, nem tocareis nele, para que não morrais”. No princípio, Adão e Eva eram naturalmente bons e justos, e tinham o privilégio de estar na presença de Deus. Mas, infelizmente, eles comeram da fruta da árvore proibida.

Segundo de Almeida e Bittencourt (2020, p. 66) é com base nisso que os “teólogos defendem que a fraude começou no Éden, com Adão e Eva, ou seja, através da proposta fraudulenta que o diabo fez a Eva para comer o fruto proibido por Deus”.

Nesta perspectiva, podemos então afirmar que enquanto Adão e Eva comiam a fruta proibida, estava a ter lugar a primeira causa da fraude (ambição), a primeira fraude (violação da Lei e da Ordem Interna estabelecidas no Jardim), o primeiro autor moral e corruptor (serpente), o primeiro autor material (Eva), o primeiro corrompido (Adão) e a primeira condenação ou consequência da fraude (expulsão do paraíso e morte).

Além da história do Jardim do Éden, a Bíblia nos brinda com outros factos que retratam a grande preocupação de Deus com relação à fraude. Por exemplo, em Malaquias 3:8-12, Ele adverte sobre roubo “nos dizimos e nas ofertas”; em Salmos 55:23 condena os defraudadores; em I Samuel 12:3 enaltece a fidelidade de Samuel por não ter feito fraudes; e em Lucas 3:14 exorta a honestidade, a justiça, a vida baseada nos salários e ao não uso das posições para fraudes.

Ademais, a fraude também está tipificada nos Dez Mandamentos - “Não furtarás” no livro de Êxodo 20: 8.

Porém, uma das mais fascinantes histórias dos tempos bíblicos sobre a fraude, e especificamente a fraude tributária, é a que nos conta o Livro de Lucas 19:2 - 8 sobre Zaqueu que de Almeida e Bittencourt (2020a, p. 75) descreve como “um famoso coletor de impostos em Jericó, que se tornou muito rico por causa de trapanças com os pobres e coleta fraudulenta de impostos”.

Jericó foi um centro comercial muito importante no cultivo de palmeiras, bálsamo e unguento, sendo, por isso, uma das maiores praças de tributação da Palestina na época.

Chefiando uma equipa de colectores de impostos que recaiam sobre a entrada (importação) e saída (exportação) de bens, assim como pelo uso de estradas e pontes, Zaqueu cobrava ilicitamente para si, uma quantia à mais que o devido, facto que lhe tornou rico, vindo-se a arrepender mais tarde após o encontrar-se com Jesus à quem prometeu que devolveria metade da sua fortuna aos pobres e quatro vezes mais o valor fraudulentamente cobrado dos seus concidadãos (Lucas 19 – 8).

## **2.2. A Origem Histórica da Fraude**

Conforme já foi dito, a história da fraude fiscal é tão antiga quanto a história do próprio porque ele teve lugar, pela primeira vez, ainda nas sociedades mais antigas.

Porém, não é prudente atribuir paternalismo da fraude fiscal à uma única sociedade pois, como fenómeno social, ela nasceu em diferentes sociedades, conjunturas e momentos, na medida em que as relações comerciais entre indivíduos e sociedades foram-se desenvolvendo. Ou seja, ela teve lugar em todo o lugar onde houvesse homem.

Todavia, a história destaca algumas sociedades que, por se terem notabilizado no comércio e outras actividades, muito cedo também desenvolveram complexos mecanismos de tributação e controlo fiscal, tendo deixado traços notáveis na história da humanidade. Por exemplo, durante o período bíblico primitivo, de Almeida e Bittencourt (2020c, p. 68) afirmam que “a fraude possuía grande espaço nos negócios, nas compras e vendas de mercadorias, produtos, bens móveis e imóveis, pesos e medidas”, etc.

Uma destas sociedades foi o Egipto Antigo que Coelho & Santos (2014, p. 268) caracteriza como o “primeiro Estado organizado na história da humanidade” e onde, segundo de Almeida e Bittencourt (2020d, p. 66) “a fraude ganhou importante dimensão”.

Após a sua unificação no ano 3.100 a.C. a administração do território do Egito Antigo tornou-se complexa e bem organizada. Ademais, surgiram várias actividades e profissões que ainda de Almeida e Bitencourt (2020e, p. 66) consideram terem criado um ambiente “propício para realizar fraudes”. Por exemplo, os contabilistas trocavam as contas nos papiros e arredondavam por efeito os decimais afim de obterem ilicitamente vantagens financeiras; os chefes de famílias falsificavam os dados do seu agregado familiar e dos bens móveis, enquanto os camponeses, aproveitando-se da ausência dos agrimensores do faraó<sup>1</sup>, alteravam os limites e as marcas dos rios, para evitar ou reduzir o imposto sobre a colheita.

Ainda no Egito Antigo, por volta do ano 500 a.C. os sacerdotes (especialistas em embalsamar animais), vendiam múmias falsas de animais sagrados, colocando no interior dos animais artigos como algodão, pedaços de madeira e de ossos de outros animais etc., enquanto os pastores falsificavam a quantidade de cabeças de gado.

Para dar resposta ao fenómeno, as autoridades egípcias estabeleceram vários mecanismos de gestão e de controlo das receitas e de repressão das acções fraudulentas. Destes mecanismos, Cardoso (2003, p. 168) aponta o estabelecimento de um sistema de “contabilidade envolvendo todo o necessário para administrar e tributar os recursos do país egípcio, entre estes, a força de trabalho” que segundo Gonçalves (2010), servia para assegurar a administração da monarquia e das obras de irrigação do Rio Nilo.

Havia também a preocupação de registar e conservar os documentos fiscais segundo a ordem cronológica da sua produção e com base na relação receitas-despesas. Acrescido à isso, existiam também sistemas de repressão com várias sanções, destacando-se o espancamento aos defraudadores, com açoites e varas, feito pelos fiscais.

Outra sociedade a destacar também foi a Grécia. Pai do tributo administrado pelo Estado da forma como é conhecido nos dias hoje, a Grécia Antiga possuía um sistema tributário composto por vários tributos tais como o *phóros*, a *leitourgíai*, a *chorégia*, a *gymnasiarchía*, a *hestíasis* e a *trierarchía*, entre outros.

---

<sup>1</sup> O imposto sobre a colheita (ou imposto sobre a produção) era cobrado com base na área cultivada. Por isso, antes da produção, os agrimensores do faraó tinham de percorrer todos os campos para demarcar os limites que as secas e as cheias dos rios atingiam nos terrenos de cultivo para se ter uma noção antecipada da quantidade de produção que um determinado camponês teria. Contudo, dado que esses funcionários do Faraó eram quantitativamente inferiores ao volume de trabalho e à extensão das terras abrangidas, presume-se que esse trabalho passou a ser feito pelos próprios camponeses em regime Auto declarativo. Deste modo, aproveitando-se disso, os camponeses alteravam as delimitações e as marcas dos rios, para reduzir a quantidade da produção a entregar ao Faraó, como tributo.

Essa diversidade de tributos demonstra a grande preocupação do Estado grego para com as receitas, seu controlo e fiscalização e prevenção perante acções fraudulentas. Para isso, tinha sido desenvolvido um sistema de contabilidade que segundo Siqueira (2015, p. 104) “relacionava todos os contribuintes de impostos da antiga Grécia” o que facilitava a identificação dos indícios da fraude.

Por conseguinte, o controlo dos impostos pagos em dinheiro era mais apertado. Segundo Joaquim e de Andrade (2019, p. 793), “para evitar fraudes daqueles que transportavam as pecúnias, foram criados selos que marcavam os pagamentos, além de anotações com os valores exatos enviados pelas cidades”.

A Roma Antiga, uma das grandes civilizações do mundo antigo, também deixou marcas na história dos tributos e da fraude. Actos como a fuga ao pagamento do *portorium*<sup>2</sup>, a redução do imposto do vigésimo que recaía sobre as sucessões (para reduzir o facto gerador e aumentar as despesas de funerais sujeitas à redução do activo hereditário), o não pagamento do "crisargiro" pelos "*negotiatores*" que se faziam passar por colonos de latifundiários na venda dos produtos dos seus domínios rurais e a redução do "capitatio humana" pelos "possessores" que deslocavam os seus colonos temporariamente para outros lugares, durante a presença do "peraequato" (cobrador de impostos), são alguns exemplos em como a fraude fez-se presente no antigo mundo do Império Romano.

A Mesopotâmia também muito contribuiu neste processo. Além dos produtos da sua principal actividade económica (agricultura), a escassez de matérias-primas como o cobre, o estanho, o marfim etc, e a sua situação geográfica entre os rios Tigre e Eufrates que facilitava o movimento dos mercadores, permitiram a formação de várias caravanas e o desenvolvimento do comércio no território.

Considerado, por Cano Morales et al. (2019a, p. 153) por ter feito “a primeira reforma tributária da qual a humanidade está ciente”, a Mesopotâmia também contava com vários impostos que incidiam sobre as actividades comerciais, religiosas, rituais, entre outras bem como a adopção de fortes medidas de fiscalização.

No domínio agrícola, por exemplo, Morales, et al. (2019b, p. 155) afirmam que, “para evitar fraudes, faziam o cálculo das colheitas, e controlavam-nos através de emissários especiais, escribas e vizinhos, que estavam ao serviço dos oficiais do Templo”.

---

<sup>2</sup> Eram direitos cobrados nos portos italianos durante a República (509 a.C. – 27 a.C.), pelas mercadorias que entravam e saída à partir dos portos, e destinavam-se para os fundos públicos

## CAPÍTULO III. AS CAUSAS DA FRAUDE FISCAL

As causas que sustentam as práticas fraudulentas são várias. Porém, neste trabalho dedicaremos atenção apenas à algumas delas que, como já dissemos, não são, no entanto, as mais importantes.

### 3.1 A Natureza Humana e a Influência Social

Ainda há divergências nas teorias sobre as causas da fraude. Enquanto alguns buscam-nas na própria natureza humana que entendem caracterizada por um lado animal do comportamento, outros, apontam as influências sociais como estando na base do comportamento da fraude.

A teoria da natureza humana como a causa da fraude busca argumentos no facto do homem ser, por natureza, um ser egoísta, na medida em que procura sempre priorizar o seu bem-estar pessoal e a preocupação pelo outro só tem lugar se haver interesses comuns.

Richard Dawkins, biólogo britânico é um dos grandes teóricos deste pensamento. Segundo Frango e Granger (2009, p. 12), Dawkins defendeu no seu livro “Sobre a Origem das Espécies” que os homens e todos os outros animais possuem um “egoísmo implacável” que o leva a enganar o outro. Para Pimenta (2008, p1) “ludibriar com engenho, para silenciosamente obter vantagens à custa de outros, ou a que outros não tiveram acesso, é arte velha, afirmando alguns que é inerente à natureza humana”.

Por sua vez, de Vallep (2016, p.170) afirma que “o objectivo do defraudador, de não pagar impostos, está na natureza humana”.

O segundo grupo, representado por Santo Agostinho de Hipona (354 - 430 d.C), Jean Jacques Rousseau (1712 - 1778) e outros, demarca-se do pensamento do primeiro, ao considerarem que a fraude é apenas uma condição adquirida, mas não é uma condição natural do homem.

Para Santo Agostinho, todo o homem é por natureza bom e que as suas falhas são uma consequência do livre arbítrio, ou seja, da liberdade de escolha entre o mal e o bem concedido por Deus, mas que não sabe aproveitar, ao privilegiar o egoísmo e a fraude.

Por sua vez, Jean-Jacques Rousseau estudou demoradamente o problema do “mal” no homem. Tal como Santo Agostinho de Aquino, Rousseau explica que todo o homem é naturalmente bom e que a corrupção é resultante da sua inserção na sociedade que, no

decurso do seu desenvolvimento, o afasta da sua natural condição benigna, piedosa e bondosa, ideia que deu lugar a sua célebre frase segundo a qual “o homem nasce bom e a sociedade o corrompe”.

Nesta frase, Rousseau apresenta-nos dois homens: um homem naturalmente bom e outro socialmente corruptível. Para Rousseau, o primeiro o homem é naturalmente bom porque está no seu estágio primitivo, vivendo isoladamente e à custa da generosidade da mãe natureza. Ele não compete com outros e, por isso, não desenvolveu o egoísmo, não engana e nem faz fraude.

Rousseau argumenta ainda que vivendo sozinho, este homem só possui amor de si próprio, embora que mantém compaixão para com os seus semelhantes. Por isso, Rousseau propõe que o homem deveria manter-se o mais próximo possível da natureza para permanecer puro, ou seja, bom. Acrescenta ainda Rousseau que, desde a sua infância, o homem deveria ser educado com base na natureza, para evitar a competição, o egoísmo e a fraude, entre outras, as graves doenças sociais que o enfermam.

O segundo homem de Rousseau já não vive apenas sob influências naturais, mas também, muito mais da sociedade da qual recebe não apenas os valores morais e éticos transmitidos através da família, escola, igreja, trabalho etc, mas também, o trabalho, a propriedade (privada e colectiva), competição, a riqueza etc.

As ideias de Rousseau foram seguidas por de Sopelsa (2000, p.34) para quem “desde o nascimento até a morte, o homem sofre influências das pessoas, da sociedade, do mundo, e reage a estas influências de acordo com as raízes que lhe foram impressas, ao longo de sua existência, pelas suas vivências e sentimentos”.

Esse homem que nasceu mau, violento e lobo de si mesmo, não tem experiência da vida em sociedade sendo, por isso, necessário, haver um ente superior para ditar as normas e princípios de convivência social. Pelo contrário, Maia (2009, p. 1) afirma este homem continuará a cometer “fraude como um acto de egoísmo”, embora nem sempre em todas as situações.

No entanto, apesar da corrupção social, o homem é também por sua própria natureza um ser racional, capaz de tomar decisões conscientes, através de um processo de avaliação de vantagens e desvantagens, tal como nos ensina Garcia (2010) para quem,

Quando alguém se encontra perante a possibilidade de cometer um crime efectua um cálculo racional dos benefícios esperados (prazer) e confronta-os com os prejuízos (dor) que acredita vir a ter com a prática do mesmo. Se os

benefícios forem superiores aos prejuízos terá tendência para delinquir (Garcia. 2010. p. 5).

Justamente, o defraudador parte deste ponto de vista; ou seja, se as vantagens que espera são superiores às perdas decorrentes da sanção prevista, então, ele cometerá a certamente a fraude fiscal.

### **3.2 Percepção de Falta de Controlo**

A questão de controlo tem sido um dos principais desafios das organizações nos nossos dias uma vez que a sua implementação efectiva permite o alcance dos objectivos da organização.

Isso significa que as organizações devem estar doptadas de mecanismos de controlo eficazes capazes de prevenir (controlo preventivo), detectar (controlo detectivo) e corrigir (controlo correctivo) fraudes e demais ilicitudes que põem em causa os objectivos.

O termo “controlo” vem do francês “*contre-rôle*” que significa fiscalização, vigilância, supervisão, verificação, monitoramento, inspecção, exame, avaliação etc. Em outras palavras, e para o mundo fiscal em particular, trata-se de um conjunto de acções levadas a cabo pela autoridade tributária, com o objectivo de averiguar se o comportamento dos contribuintes está em conformidade com as leis e regulamentos fiscais vigentes e, ao mesmo tempo, ajudá-los a melhorar.

Essa perspectiva não difere do que pensa Baldo (2022, p. 31) que define o controlo como uma “verificação da conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formulado”.

Na mesma linha de pensamento, Davis & Blaschek (2006, p. 1083) afirmam ser “um conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o erro, a fraude e a ineficiência”. Já dos Santos e Pereira (2019, p. 62) afirmam que os “controles internos servem para impedir a ocorrência de eventos e comportamentos indesejados, desperdícios e riscos”.

Assim, a falta de controlo ou a percepção da falta de controlo, fomenta comportamentos desviantes por parte de contribuintes e funcionários tribuários, comprometendo os objectivos do fisco e os compromissos governamentais para com a sociedade. Aliás, são da mesma opinião Davis e Blaschek (2006a, p. 1081) quando afirmam que “os inúmeros casos de fraude e a nova economia colocam em

questionamento os mecanismos de controlo interno da administração pública”, gerando insatisfações e reclamações por parte dos contribuintes ao mesmo que cria oportunidades para a fraude.

Por isso, as administrações tributárias são chamadas a aprimorem os seus sistemas de controlo e fiscalização com vista à redução das desconformidades e fraudes.

### **3.3 Percepção de Falta da Contrapartida dos Impostos**

Um pouco pelo mundo, mas mais nos países em desenvolvimento, são recorrentes as vozes que reclamam da falta de contrapartida dos impostos. Essas reivindicações não teriam justiça se os impostos cumprissem, de facto, a plena realização das necessidades da sociedade cujos membros, convertidos em contribuintes, no âmbito do contrato social, abrem mão dos seus recursos pessoais para financiar o bem-estar colectivo, pagando impostos.

Embora Karl Marx não tenha formulado uma teoria sobre a natureza humana, as suas citações à propósito foram retomadas em discussões por parte de vários teóricos marxistas, especialmente Engels os quais, neste aspecto, somos discípulos. Marx terá concluído que o homem só atinge a sua própria realização na medida em que trabalha para a realização dos seus semelhantes.

Porém, para que o colectivo possa beneficiar do resultado da contribuição dos seus membros, é necessário, segundo de Furugem (2005, p. 19) que o Estado, representado pelo “líder político, esteja sensível aos anseios da sociedade, que não suporta pagar mais impostos sem ver a contrapartida equivalente em termos de serviços públicos básicos”.

Deste modo, da Siva et al. (2022 p. 103) afirmam que “o governo deve adotar mais transparência acerca dos recursos e adquirir confiança dos cidadãos para que haja uma maior confiança na empregabilidade de seus impostos e no próprio governo”.

Os governos devem tomar ciência de que legislar para prevenir ou combater a fraude fiscal não basta; importa sim que deve-se trabalhar para a concretização dos propósitos que sustentam a existência dos impostos, qual seja, a realização plena das necessidades da sociedade. Aliás, esta seria, quiçá, a melhor arma para prevenir e combater a fraude fiscal.

### 3.4 Carga Tributária Alta

Desde as sociedades antigas aos nossos dias, o mundo vem assistindo diversas manifestações contra as altas cartas tributárias que corroem os rendimentos dos cidadãos. Aliás, salvo raras exceções, a história revela-nos que os impostos nunca foram tão queridos, por pobres e ricos em países desenvolvidos ou em desenvolvimento, no passado e no presente.

A revolta da nobreza inglesa contra a política tributária abusiva de João Sem Terra em 1215, a revolta de 8 de Junho de 1648 contra o novo imposto sobre o açúcar no Brasil, a Revolução Americana (das Treze Colónias) de 1776 contra a Inglaterra pelo excesso de impostos, as revoltas dos povos colonizados da África contra a escravatura e o excesso de impostos, o “Movimento dos Coletes Amarelos” de Janeiro de 2019 contra a injustiça tributária de Emanuel Macron e o aumento do preço do combustível e os protestos contra o aumento dos impostos, das taxas do pão e dos automóveis, a introdução do imposto sobre a habitação e das contribuições para o regime nacional de saúde decorridos em Junho de 2024 no Quênia, são apenas alguns exemplos de que a memória colectiva dos povos do mundo tem conhecimento.

A repugnância aos impostos deve-se fundamentalmente a dois factores principais: o primeiro tem haver com o facto de serem uma parcela subtraída do rendimento das familiar e empresas que reduz o seu poder de compra e de investimento (perspectiva negativa dos impostos). O segundo trata-se da percepção de que estes não são revertidos à favor do bem estar dos cidadãos, embora tem-se a ideia de quanto mais alta for a carga tributária mais receitas terá um Governo para cumprir com as suas responsabilidades sociais (perspectiva positiva dos impostos).

Deste modo, entende-se e sem muita ginástica, que quanto mais elevada for a carga tributária, mais altos serão a contestação social, a tentação e os índices da fraude.

Aliás, durante a conferência realizada em Washington em 30 de Setembro de 2015 e respondendo à uma questão relacionada com o aumento do IVA na Grécia, Christine Lagarde, Directora Geral do Fundo Monetário Internacional (FMI) afirmou: "Quem é que gosta de pagar impostos? Você não gosta, eu não gosto, ninguém gosta" (Jornal de Negócios 01 de Outubro de 2015).

Rossier (1951) menciona por seu turno,

A elevação das tarifas fiscais e o abuso da progressividade excessiva. São essas as causas mais eficazes da fraude fiscal: o contribuinte não tem o

interesse, nem a coragem de iludir o fisco, quando a tributação é moderada; pelo contrário, a parada é importante se se trata de escapar às amputações maciças de seu patrimônio, de seus rendimentos, de suas despesas pessoais, etc (Rossier. 1951, p. 23).

Portanto, é necessário que a carga tributária seja equilibrada para permitir que os contribuintes cumpram voluntariamente as suas obrigações, ao mesmo tempo que com o remanescente consigam satisfazer as suas necessidades particulares.

### 3.5 Percepção de um Sistema Tributário Injusto

Todas as Leis Constitucionais definem que os sistemas tributários sejam justos, transparente e guardiões da equidade na distribuição do ónus e na redução das dissemelhanças socioeconómicas, entre cidadãos.

Aliás, não seria de outro modo porque o Direito Tributário fundamenta-se na justiça e na “capacidade contributiva” proposta por Adam Smith questão que em Angola consta prevista no artigo 88º da Constituição segundo o qual “Todos têm o dever de contribuir para as despesas públicas e da sociedade, em função da sua capacidade económica e dos benefícios que auferam, através de impostos e taxas, com base num sistema tributário justo e nos termos da lei”.

O economista Adam Smith considerava a capacidade contributiva no plano ético-económico como critério da ética de imposição tributária baseado na aptidão económica do cidadão de contribuir segundo o seu rendimento.

Partindo deste ponto de vista, julgamos pertinente levantar duas perguntas de partida para o tema em debate neste ponto: existem sistemas tributários injustos? Quando é que um sistema tributário se torna injusto?

Embora seja possível listar alguns elementos que permitem caracterizar um sistema tributário como injusto, não é muito fácil responder às questões para muitos casos. Contudo, um sistema tributário pode tornar-se injusto, **a)** quando os benefícios auferidos pelos cidadãos são inferiores que a carga tributária imposta e o volume de impostos arrecadados; **b)** quando, no quadro das principais políticas públicas, se beneficie mais, de várias formas, quem mais ganha do que aquele que menos ganha; **c)** quando o sistema tributário não preveja impostos sobre grandes fortunas, o que continua a beneficiar os seus detentores que deveriam redistribuir uma parte com quem não tem renda para sobreviver; **d)** quando se verifica excesso de tributação sobre o consumo, e, **e)** quando há impunidade de certas personalidades que sonégam impostos.

Ademais, para Martins (2009) que o sistema tributário é injusto quando

quem ganha menos (trabalhadores assalariados e pobres) paga mais, favorecendo proprietários e aplicadores, que, proporcionalmente, recolhem menos impostos. Essa realidade, que se manifesta também territorialmente, é decorrência de cinco características que se interrelacionam: o sistema tributário é regressivo e a carga é mal distribuída; o retorno social é baixo em relação à carga tributária; a estrutura tributária inibe as atividades produtivas e a geração de emprego. (Martins (2009, p. 1).

Em semelhante viés, de Souza (2018) diz que o sistema tributário é injusto quando

se cobra uma carga tributária de países desenvolvidos, mas os serviços públicos são ruins; e tributa mais o consumo e menos as rendas mais altas e as propriedades. Desta forma, este sistema representa um peso altíssimo sobre as classes mais pobres. Por outro lado, os mais ricos estão pagando menos tributos, proporcionalmente, e estão sendo beneficiados por ele de várias formas (de Souza (2018 p. 13).

Para se evitar que um sistema tributário se torne injusto, será necessário que as políticas tributárias atendam não apenas a necessidade de mais e mais receitas, mas também, olhar para o bolso e a família de que trabalha dia a dia para pagar impostos e olhar para a capacidade contributiva das pessoas.

### **3.6 Pouca ou falta de Educação Fiscal**

A “educação tributária” que inclui a “literacia fiscal” (compreensão da informação fiscal) e o “conhecimento fiscal” (compreensão da legislação fiscal) é o processo por meio do qual os cidadãos recebem instruções em matéria de tributação, função social dos impostos e sobre as consequências da fraude fiscal na vida da sociedade.

É através da educação fiscal que se cria a consciência fiscal no cidadão e se muda o seu comportamento para exercer a sua função de “contribuinte solidário”. É pela educação fiscal que o contribuinte percebe a importância da contribuição e sua influência para o bem-estar pessoal e de toda a sociedade.

Segundo Leiria e Braga (2023), a “educação fiscal surge da necessidade de estimular a instrução do colectivo quanto ao dever cívico do pagamento de impostos e suas funções, bem como da necessidade de ser um elemento catalisador do empreendedorismo e manutenção das empresas...”

Nesta perspectiva, um cidadão “tributariamente” educado não só se transforma num cumpridor voluntário das suas obrigações como também num formador da consciência fiscal dentro da sua comunidade.

Verifica-se, porém, que em muitos países em desenvolvimento, a maioria da população ainda carece de educação fiscal, o que por si só, considerando o papel da educação fiscal, constitui uma das principais causas da fraude fiscal, muitas vezes justificada sob pretexto de desconhecimento das leis fiscais.

Em Angola, a educação fiscal era inexistente durante o sistema da economia planificada vigente entre 1975 e 1992. Contudo, apesar das mudanças operadas com a introdução da economia de mercado em 1992, a situação não alterou de imediato por conta, em parte, do normal processo de evolução e transformações políticas e económicas que requeriam tempo e aprendizado para o país.

No entanto, o cenário viria a conhecer novos rumos desde o ano de 2015 quando, no âmbito do Decreto Presidencial n.º 324/14, de 15 de Dezembro foi criada a Administração Geral Tributária (AGT), na sequência da fusão da Direcção Nacional dos Impostos (DNI) e do Serviço Nacional das Alfândegas (SNA).

No quadro destas transformações, a educação fiscal passou a ser parte da estratégia de governação em matéria tributária, tendo sido implementadas várias iniciativas como o Programa Nacional de Educação e Cidadania Fiscal (PNECF) e o Programa Regional de Educação Fiscal (PREF) entre outros. Contudo, é imprescindível reconhecer o papel do então SNA que durante o Programa de Expansão e Modernização das Alfândegas (PEMA) vigente entre 2001 à 21 Maio de 2012, levou a educação fiscal em matéria aduaneira à sociedade, especificamente aos importadores, despachantes, transitários, jornalistas, professores e estudantes universitários, funcionários públicos, empresários e a sociedade em geral.

Todavia, apesar dos vários meios de comunicação, plataformas digitais e dos esforços dos governos na implementação de programas de educação fiscal, muitos cidadãos ainda continuam tributariamente iletrados, o que contribui negativamente no sucesso das políticas fiscais nos países em desenvolvimento.

Além disso, outro factor viria a ser apontado por Luiz Martins para quem, “o analfabetismo fiscal é decorrência de um outro, pior ainda, o analfabetismo moral”, que se expressa na inadequada socialização do homem no contexto dos valores ético, morais e de solidariedade humana, transmitidos pela família e pela sociedade em geral.

Deste modo, é imperioso que famílias e governos unam esforços na luta por uma educação moral melhor para, por via disso, incentivar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e reduzir os índices de fraude fiscal.

### **3.7 Sanções Brandas**

De maneira geral, as sanções servem para prevenir e reprimir as condutas contrárias às normas estabelecidas, educar os infractores e reparar os danos causados pelo acto, sendo isso válido para as sanções tributárias, sejam elas penais-tributárias ou administrativas-tributárias

Segundo Benevides Filho (2013 p. 355), uma sanção “representa consequência positiva ou negativa prevista em lei norma para determinado ato praticado por determinado indivíduo”. Na mesma linha de pensamento Rocher (1977, p. 94) afirma que uma “sanção tanto pode ser positiva como negativa; pode ser a recompensa ou a pena, a aprovação ou desaprovação que acarreta determinado ato para a pessoa que o realiza”.

Destes conceitos, depreende-se que as sanções representam uma ferramenta poderosa que um determinado ente público detentor do monopólio do uso da força se serve em reacção à violação do Direito, por meio de medidas sancionatórias que produzam consequências desvantajosas, quer ao acto praticado, quer ao seu autor.

As sanções podem ser preventivas ou repressivas. Assumem a natureza preventiva quando visam dissuadir, minorar ou prevenir às práticas que violam as normas do Direito; porém, são de natureza repressiva, quando as medidas coercivas resultam em consequências desfavoráveis ao acto e ao infractor.

Qualquer que seja a sua natureza, as sanções devem atender o nível de gravidade do acto praticado e da sua consequência para o poder público, sem descurar, no entanto, a observância dos princípios e garantias do contribuinte, assim como garantir o respeito dos valores de protecção e de defesa das liberdades individuais e colectivas e da dignidade da pessoa humana.

Contudo, tais medidas devem ser fortes o suficiente, para desencorajar os actos ilícitos, recuperar os tributos subtraídos e retirar do domínio dos infractores todos os ganhos financeiros, patrimoniais e outros obtidos directa ou indirectamente pela prática da acção.

### **3.8 Estresse financeiro**

A questão das finanças é incontornável na vida de cada um de nós, já que as finanças permitem atender as necessidades básicas como a habitação, a alimentação, a saúde, a educação bem como o crescimento pessoal e lazer. Por isso, o estresse financeiro

tem sido um dos grandes desafios para a maioria das famílias, empresas e mesmo países, provocando incertezas, ansiedade, expectativas e preocupações constantes, no curto e no longo prazo.

Entende-se por estresse financeiro, a sensação de aflicção que um certo indivíduo, uma empresa ou um país tem diante de dificuldades financeiras. Para Kosminsky, et al. (2020), o estresse financeiro é uma

condição pela qual uma empresa ou indivíduo não consegue gerar renda, sendo incapaz de cumprir com suas obrigações financeiras. O EF pode ser classificado de duas formas: EF crônico, associado com um baixo nível socioeconômico, e o EF agudo, resultado de incidentes financeiros. O primeiro é ligado a tensões contínuas sem perspectiva imediata de solução, e o último se refere a eventos graves diários” (Kosminski et al. 2020, p. 281).

Vale lembrar que o estresse financeiro não afecta apenas a área financeira, mas também o lado emocional, provocando dor, desespero e incertezas, quando grave.

Num estudo sobre as consequências do estresse financeiro, esses autores demonstraram a relação existente entre o estresse financeiro e a dor. Eles concluíram que

a preocupação financeira levou a um aumento significativo da dor entre aqueles que classificaram suas situações financeiras como mais estressantes. Aqueles com grandes dificuldades econômicas foram os que sentiram mais dor nos dias com grandes preocupações financeiras, aqueles com um nível médio de dificuldades econômicas sentiram efeitos mais moderados da preocupação financeira diária na dor, e aqueles com baixas dificuldades econômicas pareceram não sentir qualquer impacto da preocupação financeira diária na dor. Esses achados indicaram que havia evidência de variação considerável entre os indivíduos na relação financeira diária e a dor (Kosminsky et al. 2020a, pp. 282 – 283).

As conclusões deste estudo aplicam-se *mutatis mutandi* ao domínio tributário. Ou seja, quanto menor for o estresse ou a preocupação com o dinheiro, por parte do contribuinte, menor será a propensão para a fraude; no sentido contrário, a tendência do indivíduo para a fraude aumenta, na medida em que o estresse financeiro também aumenta. Daí que, as leis e as medidas fiscais produzidas pelas autoridades tributárias devem concorrer para a redução do estresse financeiro para que, por via disso, se possa contribuir para a redução ou a eliminação das práticas fraudulentas.

### 3.9 Postura da autoridade tributária

Os impostos são a principal fonte para as receitas públicas e estão previstos em todas as leis constitucionais. No caso de Angola, a Constituição (edição especial do ano 2022) estabelece no artigo 88º que “todos têm o dever de contribuir para as despesas públicas e da sociedade, em função da sua capacidade económica e dos benefícios que auferiram, através de impostos e taxas, com base num sistema tributário justo e nos termos da lei”.

Porém, ressalvando raras exceções, na maior parte dos países, incluindo mesmo os chamados do “primeiro mundo” onde os cidadãos estão conscientes da sua importância, os impostos nem sempre são queridos, como já dito anteriormente. Muitas vezes, a causa de repulsa não é se justifica porque se lhes põe mão nos bolsos, mas, a forma musculada e autoritária como as autoridades tributárias, através dos seus servidores actuam, ignorando os princípios gerais da tributação.

Por isso, o iluminista e filósofo francês François-Marie Arouet (mais conhecido por Voltaire) afirmou que “a maneira de recolher os impostos é cem vezes mais onerosa que o tributo em si”. Rocha (2015), por sua vez acrescenta que

é comum perspetivar a administração tributária como uma entidade odiosa, inquisidora e intrusiva, que viola direitos básicos dos cidadãos e das empresas, buscando a arrecadação de tributos de um modo excessivo e abusivo e, no desempenho das suas funções, não raramente se assiste a protestos e queixas em consequência de atitudes de falta de colaboração, de arrogância, de insensibilidade e de desumanidade ou, pura e simplesmente, de desrespeito. (Rocha, 2015, p. 2).

A sua vez, Pimenta e Scabora (2023, p. 103) afirmam que na sua relação, “Contribuinte e Fisco se veem como inimigos, com interesses diametralmente opostos e supostamente inconciliáveis”. Assim, enquanto o fisco vê no contribuinte um inimigo permanente, este por sua vez, isto é, o contribuinte, vê no fisco um insaciável predador que, segundo Pimenta e Scabora (2023b, p. 103), parte sempre “do pressuposto de que qualquer informação prestada à Administração Tributária pode e será usada contra ele”.

Deste modo, Pimenta e Scabora (2023b, p. 100) afirmam que essa “postura bélica entre os sujeitos ativo e passivo das relações jurídico-tributárias [leva] à adoção de condutas prejudiciais, pelo contribuinte, em resposta à postura punitivista adotada pelo Fisco, pautada numa visão do «contribuinte criminoso»”.

Por esse motivo, Louis Formery citado por Rosier (1951), afirma que alguns agentes

“obcecados pelo espectro da fraude, mais ou menos cegos pela paixão de seu ofício, só pensam em defender o interesse do Tesouro da melhor forma possível, algumas vezes, mesmo, a ponto de serem injustos; compete-lhes defender os interesses do Tesouro; é um erro serem injustos ou demasiado hábeis; são menos úteis ao Estado sendo hábeis do que se ficassem rigorosamente equânimes” (Rosier,1951, p. 26).

Por isso, as administrações tributárias devem vestir-se da sua verdadeira autoridade, e pelo contrário, despirem-se do autoritarismo, um mal que torna as relações com o contribuinte menos cordiais.

### **3.10 Complexidade do Sistema Fiscal**

O sistema fiscal ocupa um lugar importante na governação de qualquer país pelo seu papel na captação de recursos necessários para “satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assegurar a realização da política económica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional” (artigo 101º da Constituição da República de Angola).

No entanto, muitos sistemas tributários, apresentam-se complexos. As causas que sustentam essa complexidade são várias, mas, por ora, importa destacar apenas algumas, nomeadamente:

- a) As várias obrigações acessórias que os contribuintes são forçados a satisfazer (como o preenchimento de declarações, a emissão de facturas e com requisitos pré-estabelecidos);
- b) A escrituração de livros contábeis com regras específicas e prazos de cumprimento;
- c) Os vários regimes tributários, seus critérios e particularidades de enquadramento; e
- d) A diversidade de taxas sendo elas também muito altas.

Além destas, Castro e Gomes (2024. p. 2502) apontam também a “incidência de múltiplos tributos sobre o mesmo fato gerador” como uma das causas do não cumprimento das obrigações tributárias. Para de Felício e Martinez (2019),

um sistema tributário complexo seria aquele no qual tanto os contribuintes quanto as autoridades fiscais não são capazes de identificar a responsabilidade tributária com um grau de certeza apropriado a um custo razoável. Esses resultados são causados por muitos fatores: adoção de regras inadequadas, falha na redação das regras escolhidas ou um sistema fiscal precário como um todo (Felício & Martinez 2019, p. 161).

As palavras de Castro e Gomes (2024a, p. 2502) lembram-nos ainda que a complexidade do sistema fiscal impacta “negativamente a economia e a justiça fiscal .... afeta tanto os contribuintes quanto a administração tributária, gerando insegurança jurídica, aumento da carga tributária e distorções no mercado”. Por sua vez, Valadão (2017, p. 183) explica que “os países em desenvolvimento estariam mais expostos a esses problemas que os países desenvolvidos, por diversos aspectos, entre eles legislação tributária deficiente, falta de pessoal e de expertise para tratar de temas tributários complexos”.

Portanto, como se pode ver, um sistema fiscal complexo não só dificulta a compreensão, o acompanhamento e a adaptação pelos contribuintes, dos novos procedimentos e demais exigências legais, como também facilita a burocracia, a insegurança e por conseguinte, cria um ambiente propício à fraude.

## Conclusão

Ao longo do presente trabalho, ficou demonstrado que a fraude fiscal não é um fenómeno apenas dos nossos dias na medida porque as suas raízes encontram-se plantadas nas sociedades antigas.

De modo geral, uma fraude é um mal, ou seja, uma acção contrária à ordem estabelecida e que visa à obtenção indevida de ganhos e a criação de prejuízos à terceiros.

No domínio fiscal, esses ganhos saem em prejuízo da sociedade representada pelo Estado e dos contribuintes cumpridores, e põem em causa a sobrevivência da humanidade uma vez que todas as conquistas até hoje pelo homem, desde o mais simples artefacto, aos mais complexos equipamentos, por exemplo, para a exploração espacial, foram alcançadas graças aos impostos.

Por isso, a fraude fiscal tem sido um dos maiores desafios dos governos por causa do seu impacto negativo nas receitas, por alimentar fortemente a economia paralela e empregar métodos e meios cada vez mais sofisticados, muitas vezes, difíceis de detectar precocemente.

Neste contexto, é importante que os governos adoptem medidas capazes não apenas para combater, mas também, e principalmente evitar que os danos ocorram. Mas esta tarefa deve ser antecedida por um processo aturado de identificação das causas da fraude, incluindo buscando-as internamente, e não apenas olhar ao contribuinte como o único responsável porque, muitas das fraudes decorrem de fraquezas internas das próprias autoridades tributarias.

Mas isso não basta. Também é necessário compreender, e isso é fundamental, que o contribuinte defraudador, embora ser racionalmente capaz de escolher o bem e o mal, possui uma natureza falível e, por isso, necessita de orientação, educação e auxílio, para à mudança do comportamento.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Afonso, O. (2015). Motivações para a fraude e evasão fiscais. *OBEGEF-Observatório de Economia e Gestão de Fraude*.
- Afonso, Garcia (2005). Dicionário Técnico Aduaneiro, Luanda, E.A.L. - Edições de Angola;
- Afonso, J. R. R., & Castro, K. P. (2012). Tributação: insuficiente reformar, necessário novo sistema. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 10(2), 11-31.
- Baldo, R. A. (2022). Fiscalização e Controle do Estado. Controle da administração pública no Brasil. São Paulo: Blucher.
- Benevides Filho, M. (2013). O que é Sanção? *Revista da Faculdade de Direito*, 34(1), 355-373.
- Buxadé, A. D. S. (2014). Fraude fiscal y educación tributaria en España. *Derecho & Sociedad*, (43), 207-214.
- Cano Morales, A. M., Restrepo Pineda, C. M., & Villa Monsalve, O. O. (2019). La primera reforma tributaria en la historia de la humanidad. *Entramado*, 15(1), 152-163.
- Cardoso, C. F. (2003). A economia e as concepções econômicas no Egito faraônico: síntese de alguns debates. *História econômica & história de empresas*, 6(1).
- da Silva, T. A. A., de Lima, A. C. S., & da Silva, F. E. A. (2022). Percepção dos cidadãos acerca dos tributos: uma revisão sistemática dos estudos empíricos internacionais. *REFAS: Revista FATEC Zona Sul*, 9(2), 6.
- Davis, M. D., & BLASCHEK, J. R. D. S. (2006). Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In *6o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*.
- de Almeida, J. L. G., & Bittencourt, J. J. (2020). Fraude contra credores: noção de fraude em geral. Escorço histórico e questões sobre a fraude contra credores. Ação pauliana. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, 115, 63-91.
- de Castro, W. A., & Gomes, M. P. (2024). A bitributação do ICMS: análise e impactos no sistema tributário com ênfase nas microempresas do estado do Tocantins. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, 10(6), 2489-2506.
- de Freitas Melo, U. M. B. A gênese da tributação na modernidade e o surgimento do conceito de “público” no Estado moderno. The genesis of taxation in modernity and the emergence of the concept of "public" in the.
- de Souza, E. C. F. (2003). A fraude à lei no direito tributário brasileiro. *Diretor Financeiro Ruy Montenegro*, 83.
- de Souza, J. B. T. (2018). Análise crítica do sistema tributário nacional vigente e propostas de mudanças em sua estrutura e de sua simplificação. *Revista Augustus*, 23(46), 10-29.
- do Nascimento Mota, J. L. (2017). Propostas de reforma do sistema tributário brasileiro e procedimento deliberativo como instrumento de construção democrática. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, 12(2 Jul/Dez), 531-562.
- Dumer, M. C. R., Brambati, L. C., de Souza, A. M., & Gobbi, B. (2016). O que motiva as fraudes fiscais das empresas? In *Anais do Congresso Brasileiro de Estudos Organizacionais*.

- Elias, N. (1993). Do controle social ao autocontrole. \_\_\_\_\_. *O Processo Civilizador*, 2, 193-207.
- Fazolo, D. B. (2015). Fraude Aduaneira: um Estudo em Homenagem aos 100 Anos do Curso de História Tributária do Brasil de Augusto Olympio Viveiros de Castro. *Revista Direito Tributário Atual*, (33), 108-126.
- Felicio, R. M., & Martinez, A. L. (2019). Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. *Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 11(1), 156-181.
- Felippe, M. M. (2014). *Natureza humana e Direito em Rousseau* (Master's thesis, Universidade Federal de Pelotas).
- Ferreira, A. F. D. (2019). *Fraude fiscal* (Master's thesis). Repositorio das Universidades Lusíadas, in <http://hdl.handle.net/11067/4590>
- Frango, P. C. B., & Granger, S. C. C. C. (2009). Da origem das espécies ao gene egoísta: uma reflexão em torno do evolucionismo. *PSIQUE-Anais de Psicologia*, 5, 7-18.
- FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. *Curso de Direito Penal Tributário brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2010. p. 25-37.
- Furuguem, Alberto. Reduzir impostos e gastar melhor: uma nova bandeira eleitoral? *Revista Conjuntura Econômica*, 2005, 59.6: 18-20.
- Garcia, I. A. A. (2010). Relatório do estágio profissional realizado no ISCPSI: Retroversão do conteúdo da página Web do ISCPSI à data de 20/10/2009: Tradução do estudo comparado El agente infiltrado en España y Portugal de Adám Carrizo Gonzalez-Castell: Tradução dos três primeiros capítulos do livro *Introducción a la criminología* de Alfonso Serrano Maíllo (Doctoral dissertation).
- Gonçalves, M. (2010). Em busca das origens e evoluções da Contabilidade. *Revista Mineira de Contabilidade*, 3(39), 23-30.
- IFA, I. (2009). International standard on auditing 240: the auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements. International Federation of Accountants, sl.
- Joaquim, K. B., & de Andrade, T. S. (2019). Liga de Delos e Tributação: uma análise do tributo e seu papel histórico. *Caderno PAIC*, 20(1), 785-802.
- Kosminsky, M., Nascimento, M. G. D., & Oliveira, G. N. S. D. (2020). Estresse financeiro e dor, o que surge após uma crise econômica? *Revisão integrativa. BrJP*, 3, 280-284.
- Lattal, K. A. (2006). O lado humano do comportamento animal. *Revista Brasileira de Análise do Comportamento*, 2(1).
- Leiria, J. & Braça, A. Polónio, (2023, 7 de Março). A educação fiscal como elemento catalisador na eficiência das receitas do Estado. *Jornal Expansão*.
- Maia, A. J. (2009). A fraude como um acto de egoísmo. *Cronica Visão Electrónica*. Nº 025/ 2029/07/09, in <http://www.gestaodefraude.eu>
- Maragno, L. M. D., & Borba, J. A. (2017). Mapa conceitual da fraude: configuração teórica e empírica dos estudos internacionais e oportunidades de pesquisas futuras. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 11.
- McCaffery, E. J. (1990). The holy grail of tax simplification. *Wis. L. Rev.*, 1267.

- Pimenta, C. (2008). Brandos costumes, fraudes ardentes. Crónicas do Observatório de Economia e Gestão de Fraude. Consultado em, 10 de Outubro de 2024
- Pimenta, C. (2009). Esboço de quantificação da fraude em Portugal. OBEGEF– Observatório de Economia e Gestão de Fraude.
- Rocher, Guy (1977). Sociologia Geral, Editorial Presença, 3ª Edição, Lisboa.
- Rosier, C. (1951). A luta contra a fraude fiscal - as causas da fraude fiscal (2º estudo). Revista de Direito Administrativo, 24, 22-46.
- Rossier, C. (1951). A luta contra a fraude fiscal (1º estudo). Revista de Direito Administrativo, 23, 38-55.
- Sá, A. L., & Hoog, W. A. Z. (2005). Corrupção, fraude e contabilidade. Juruá Editora.
- Sido, J. M. O. (2003). Os tributos no curso da história. Dimensão Jurídica do Tributo (Homenagem ao Professor Djalma de Campos). São Paulo: Meio Jurídico.
- Silva, P. (2000). Vocabulário jurídico Rio de Janeiro.
- Siqueira, J. R. M. D. (2015). Contabilidade e Meio Ambiente: Uma Análise da Produção Acadêmica em Periódicos. Sociedade, Contabilidade e Gestão, 9(2).
- Valadão, M. A. P. (2017). O sistema tributário internacional contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: análise crítica.

### **Legislação e outros**

Bíblia Sagrada ARC: Almeida Revista e Corrigida (ARC)

Decreto-Lei 5/06, de 04 de Outubro. Aprova o Código Aduaneiro Angolano;

Decreto Presidencial nº 135/18, de 24 de Maio – que aprova a alteração do número 3 do artigo 9 e dos artigos 26º, 29º e 31º e o aditamento artigo 35º- A ao Estatuto Orgânico da Administração Geral Tributária, aprovado por Decreto Presidencial nº 324/14 de 15 de Dezembro;

Lei Constitucional da República de Angola (edição especial do ano 2022);

Lei nº 5/10, de 10 de Maio – Aprova a Lei da Concorrência, que estabelece o conjunto de princípios e regras reguladores da concorrência;

Lei nº 21/14 de 15 de Dezembro - que aprova o Código Geral Tributária

Garcia Afonso\*

Técnico Tributário

Mestrando em Comércio Internacional pela Academia de Ciências e Tecnologias – ACITE/2024 2025.