



Manual de Sensibilização dos Inspetores Tributários para o Fenómeno da Corrupção



Manual de Sensibilização dos Inspetores Tributários para o Fenómeno da Corrupção



Esta tradução é publicada por acordo com a OCDE. Não é uma tradução oficial da OCDE. A qualidade da tradução e a sua coerência com o texto da língua original da obra são da responsabilidade exclusiva do(s) autor(es) da tradução. Em caso de qualquer discrepância entre a obra original e a tradução, só o texto do trabalho original deve ser considerado válida.

Tradução não oficial

A obra original foi publicada pela OCDE (em 07Nov2013) em inglês e em francês sob os títulos:

Bribery and Corruption Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors

Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux

© OCDE 2013

Todos os direitos reservados.

© 2015 Autoridade Tributária e Aduaneira, Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais para esta edição em Português

Créditos da foto: Capa – Foto própria tirada pelo tradutor em 05Jun2015

Prefácio

No mundo interligado de hoje, os efeitos prejudiciais da corrupção refletem-se por toda a economia global e na sociedade muito para além de onde o ato ilícito é cometido. A fim de combater eficazmente o fenómeno da corrupção – quer a nível nacional quer internacional – a transparência, a responsabilidade e a integridade nos setores público e privado são necessárias. A OCDE tem sido um líder mundial na luta contra a corrupção nos últimos 15 anos desde a adoção da **Convenção sobre a Luta contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais**. A nossa abordagem multidisciplinar versa a corrupção nos negócios, na fiscalidade, na ajuda ao desenvolvimento e na governação nos países membros e, para além disso, como parte da sua missão de construir uma economia mundial mais forte, mais limpa e mais justa.

Em 1996, foi adotada a **Recomendação sobre a Dedutibilidade Fiscal de Subornos Pagos a Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais**. A implementação desta recomendação enviou uma mensagem clara de que os subornos não seriam mais aceites fiscalmente como custo da atividade e que tal constitui um crime sujeito a sanções graves. Com base na Recomendação de 1996 e na experiência da sua aplicação, foi adotada, em 2009, a **Recomendação sobre Medidas Fiscais para Melhorar a Luta Contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais**. Isto exige que os países proibam explicitamente a dedutibilidade fiscal de subornos pagos a agentes públicos estrangeiros e promove o reforço da cooperação entre as autoridades fiscais e outras autoridades de aplicação da lei, a nível nacional e internacional, no combate à corrupção. O reforço do quadro legal do combate à corrupção é importante, mas assegurar uma aplicação efetiva e vigorosa dessas leis é essencial para detetar, dissuadir e julgar práticas corruptas. Neste sentido, a OCDE desenvolveu o **Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Fenómeno da Corrupção**. O Manual, publicado pela primeira vez em 2001, forneceu orientações práticas para ajudar os inspectores tributários a identificar pagamentos suspeitos que possam configurar subornos de forma a garantir a aplicação da não aceitação da sua dedutibilidade fiscal e os mesmos fossem comunicados às autoridades de aplicação da lei competentes. Reconhecendo-se o interesse neste Manual, foi o mesmo traduzido e disponibilizado em 18 idiomas.

Em 2010, foi adotada a **Recomendação para Facilitar a Cooperação entre as Autoridades Fiscais e Outras Autoridades de Aplicação da Lei no Combate à Criminalidade Grave** (*Recommendation of the Council to Facilitate Co-operation between Tax and Other Law Enforcement Authorities to Combat Serious*

Crimes). Isto exige que os países estabeleçam quadros legais e administrativos, e proporcionem orientação, para facilitar a comunicação por parte dos agentes fiscais, à autoridade de aplicação da lei competente, de suspeitas de todos os crimes graves, que adquiram no exercício das suas funções. Tal foi seguido, em 2011, pelo lançamento do Diálogo de Oslo na primeira Conferência Internacional sobre Criminalidade e Impostos, realizada em março de 2011, em Oslo, na Noruega. O Diálogo de Oslo incentiva os países a adotarem uma abordagem mais abrangente no combate a todas as formas de criminalidade financeira, incluindo crimes fiscais, branqueamento de capitais e corrupção. Para apoiar estes desenvolvimentos, esta nova versão do **Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Fenómeno da Corrupção** considera os vários tipos de corrupção que mais provavelmente os inspetores tributários poderão encontrar no seu trabalho, e não apenas o suborno de agentes públicos estrangeiros, de modo a que possam melhor entender como o seu contributo pode ajudar os investigadores criminais e as autoridades de aplicação da lei no combate a tais crimes.

Índice

Prefácio	3
Índice.....	5
Introdução.....	7
O que são suborno e corrupção?	9
O papel da administração fiscal no combate ao suborno e corrupção	15
O papel dos inspetores tributários	17
Indicadores de possível suborno ou corrupção.....	23
Indicadores relativos ao risco interno e externo do contribuinte	25
Indicadores relativos às operações do contribuinte	31
Indicadores relativos a pagamentos e fluxos financeiros	41
Indicadores sobre os resultados das operações do contribuinte.....	49
Indicadores relativos aos beneficiários dos proventos de possível suborno ou corrupção	55
Anexo A - Lista de sites úteis e outros recursos.....	59
Anexo B - Informações que devem constar numa comunicação de suspeitas de possível suborno ou corrupção.....	63
Anexo C - Indicadores de possível suborno ou corrupção.....	65

Introdução

O primeiro **Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Fenómeno da Corrupção**, da OCDE, foi lançado em 2001 e atualizado em 2009 para apoiar a implementação pelos países da **Recomendação sobre a Dedutibilidade Fiscal de Subornos Pagos a Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais**, de 1996, e da **Recomendação sobre Medidas Fiscais para Melhorar a Luta Contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais**, de 2009. A Recomendação de 2009 exige que os países membros da OCDE e outras partes da **Convenção sobre a Luta contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais** (Convenção Anticorrupção da OCDE) explicitamente não aceitem a dedutibilidade fiscal de subornos pagos a agentes públicos estrangeiros e o Manual forneceu orientações práticas para ajudar os inspectores tributários a identificar pagamentos suspeitos que possam configurar subornos estrangeiros de modo que a não aceitação da dedutibilidade fiscal fosse efetiva e eficaz e que aqueles pagamentos fossem comunicados às autoridades de aplicação da lei nacionais competentes. Em 2010 a OCDE emitiu a **Recomendação para Facilitar a Cooperação entre as Autoridades Fiscais e Outras Autoridades de Aplicação da Lei no Combate à Criminalidade Grave** (*Recommendation of the Council to Facilitate Co-operation between Tax and Other Law Enforcement Authorities to Combat Serious Crimes*). Esta Recomendação exige que os países estabeleçam quadros legais e administrativos eficazes, e proporcionem orientação para facilitar a comunicação por parte dos agentes fiscais de suspeitas de todos os crimes graves, que adquiram no exercício das suas funções. Isto abrange todas as formas de corrupção, incluindo aquelas praticadas no contexto nacional ou internacional e por agentes privados ou públicos. Para apoiar a implementação da Recomendação de 2010, a última versão do Manual considera vários tipos de corrupção que mais provavelmente os inspectores tributários poderão encontrar no seu trabalho, e não apenas o suborno de agentes públicos estrangeiros. Este enfoque mais amplo reflete também o facto de, no desempenho das suas funções, os inspectores tributários poderem detetar indicadores da eventual ocorrência de corrupção não estando contudo em posição de determinar se a mesma respeita ou não a agentes públicos estrangeiros. Esta versão do Manual foi desenvolvida por uma equipa de especialistas da Áustria, Canadá, Alemanha, Holanda, Noruega e Estados Unidos e inclui contributos do Grupo de Missão sobre Crimes Fiscais e outros Crimes da OCDE (*Task Force on Tax Crimes and Other Crimes*) e do Grupo de Trabalho contra a Corrupção da OCDE (*Working Group on Bribery*).

O propósito deste **Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Fenómeno da Corrupção** é sensibilizar os inspectores tributários para questões relacionadas com o fenómeno da corrupção (subornos e

outras formas de corrupção)¹. Este Manual fornece orientações aos inspetores tributários sobre a forma de reconhecer indicadores de possível corrupção com os quais se possam deparar no decurso de uma ação de inspeção. Os principais instrumentos para os inspetores tributários dissuadirem os contribuintes de participarem em fenómenos de corrupção são (i) a capacidade de limitar os benefícios de subornos e corrupção não aceitando como fiscalmente dedutíveis os encargos inerentes aos pagamentos associados àqueles crimes, e de tributar quaisquer proventos decorrentes do crime, de acordo com a legislação fiscal nacional, e (ii) comunicando suspeitas da prática de possível corrupção para a autoridade de aplicação da lei competente ou Ministério Público, para investigação e eventual ação judicial. Apesar deste Manual não detalhar métodos de investigação criminal, ele procede à descrição da natureza e do contexto do fenómeno da corrupção para que os inspetores tributários possam melhor entender como o seu contributo pode ajudar os investigadores criminais, bem como outras autoridades de aplicação da lei no combate a estes crimes.

Espera-se que as administrações fiscais disponibilizem cópias deste Manual aos inspetores tributários como uma ferramenta de referência para o uso no seu trabalho, e integrem o seu conteúdo nos programas de formação. Embora o objetivo deste Manual seja sensibilizar os inspetores tributários para transações e atividades que possam estar relacionadas com corrupção, o mesmo não se destina a substituir as regras e procedimentos internos. As administrações fiscais podem adaptar este Manual adequando-o às suas particulares circunstâncias, podendo incluir aspetos relacionados com as regras ou procedimentos internos específicos, em anexo à versão própria. É também importante notar que as várias listas de indicadores de possível corrupção apresentadas neste Manual não pretendem ser exaustivas e devem ser expandidas conforme necessário, dependendo das circunstâncias e da experiência de cada país.

No Anexo A é incluída uma lista de sites úteis e recursos, bem como outras publicações relevantes. No Anexo B é apresentado um esboço dos tipos de informação que devem ser incluídos numa comunicação de suspeitas de possível corrupção efetuada, por um inspetor tributário, à autoridade de aplicação da lei competente ou Ministério Público. O Anexo C inclui uma compilação dos indicadores de possível corrupção contidos nos vários capítulos deste Manual.

O texto deste Manual será alterado regularmente para garantir que se mantém atualizado. A versão mais recente está disponível em vários idiomas no site da OCDE em www.oecd.org/tax/crime/bribery-corruption-awareness-handbook.htm.

Nota

1. Suborno é uma forma de corrupção que envolve uma pessoa que intencionalmente oferece, promete ou dá uma vantagem indevida a um agente ou decisor, com a intenção de que o agente ou o decisor ajam ou se abstenham de agir em relação à execução dos seus deveres. Na prática é a forma de corrupção que os inspetores tributários poderão mais provavelmente encontrar no decurso do desempenho das suas funções, enquanto o termo “corrupção” é usado para referir outras formas de corrupção para além das de suborno.

O que são suborno e corrupção?

As mesmas justificações e desculpas para o fenómeno da corrupção, assim como para outros crimes de colarinho branco, são ouvidas recorrentemente. "- *Toda a gente faz isso*", "- *é um custo necessário para fazer negócios*", "- *isso realmente não importa*", "- *ninguém é magoado*". Isto não é verdade. A corrupção de agentes públicos ou privados e decisores, bem como o pagamento de subornos, levantam sérias preocupações morais e políticas. Estes não são crimes sem vítimas e, de facto, provocam um elevado custo económico e social. Suborno e corrupção criam um ambiente de concorrência desleal para as empresas honestas e um impacto profundo no tecido social de países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento. Este fenómeno pode materializar-se na permissão de introdução no mercado de produtos de qualidade inferior ou até mesmo perigosos, de utilização de materiais de construção desrespeitando os padrões em projetos de infra-estruturas que podem colocar em risco a saúde e a segurança dos cidadãos, e do desvio de fundos vitais para serviços de educação, de saúde e de bem-estar. No final, todos nós pagamos a conta.

A corrupção pode assumir muitas formas, mas todas envolvem o abuso de cargo público ou privado para proveito pessoal. Um funcionário corrupto pode exercer a sua autoridade de uma maneira que não deveria (por exemplo, quando um responsável de compras concede a celebração de um contrato a um fornecedor que tenha pago um suborno) ou deixar de exercer autoridade na forma que deveria (por exemplo, onde um inspetor de edifícios ignora o uso de um edifício que não está conforme os padrões e que por isso deva ser reportado). Outras partes envolvidas na corrupção podem agir por uma série de razões pessoais ou empresariais. Transações inerentes a fenómenos de corrupção podem ser extremamente simples ou extremamente complexas, envolvendo empresas em muitos países diferentes. A corrupção pode ocorrer nos mais altos níveis do governo e no topo de grandes empresas multinacionais. Também pode acontecer a nível local, onde quer que alguém tem o poder de influenciar a tomada de decisões.

A corrupção é um dos principais obstáculos ao sustentável desenvolvimento económico, político e social de economias quer em vias de desenvolvimento, quer emergentes quer desenvolvidas. No geral, a corrupção reduz a eficiência e aumenta a desigualdade. As estimativas mostram que o custo da corrupção é igual a mais de 5% do PIB mundial, ou USD 2,6 trilhões (10¹²) (*World Economic Forum*), com mais de USD 1 trilhão (10¹²) pagos em subornos em cada ano (Banco Mundial). Os custos da corrupção podem ser sentidos através de muitas formas diferentes. Os investidores estão muitas vezes relutantes em investir em países onde os sistemas são vistos como corruptos, porque são menos capazes de avaliar o risco provável ou o retorno do seu investimento. Os processos burocráticos podem ser protelados, tanto por funcionários corruptos como

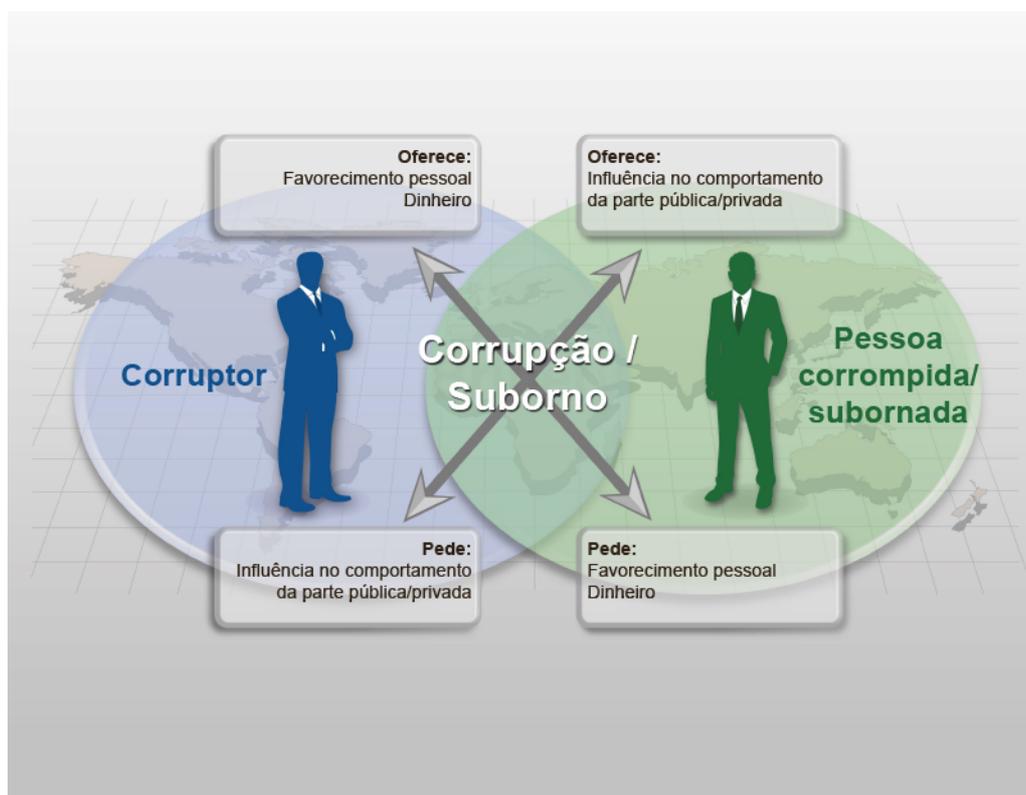
por mecanismos introduzidos para identificar e combater a corrupção. O fenómeno da corrupção também pode estar ligado a outros fenómenos criminosos, tais como evasão fiscal, branqueamento e crime organizado.

Categorias de corrupção

O fenómeno da corrupção pode manifestar-se através de muitas formas diferentes, incluindo o nepotismo e o clientelismo. Os tipos de corrupção que um inspetor pode, com maior probabilidade, encontrar incluem o suborno, a fraude/peculato e a extorsão.

Suborno

Suborno envolve oferecer, prometer ou dar qualquer vantagem indevida, pecuniária ou outra, a um agente ou decisor, com a intenção do agente ou decisor atuar ou se abster de atuar em relação ao normal desempenho das suas funções. Isto pode ser visto na ilustração abaixo.



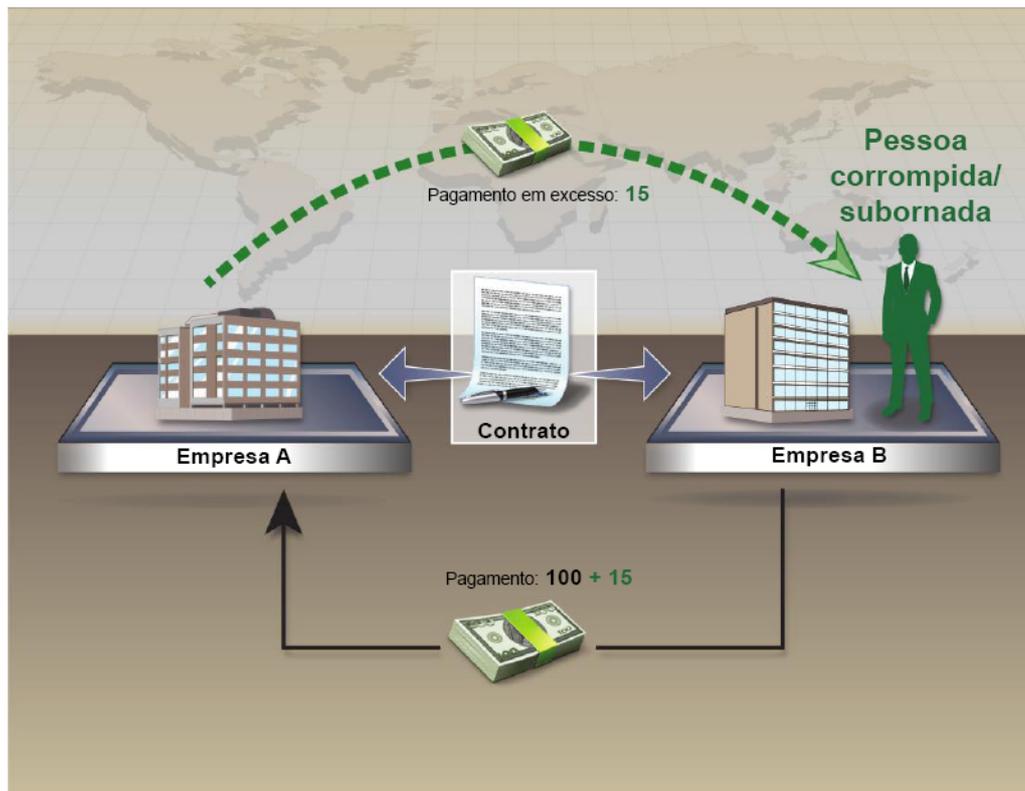
Geralmente, em qualquer operação de suborno relacionada com negócios há quatro elementos principais: o corruptor, o corrompido/subornado e suas respectivas organizações. Embora nem sempre possa ser o caso, estas organizações são, por vezes, uma vítima direta do suborno; Por exemplo, a agência governamental que paga em excesso serviços adquiridos como parte de um esquema de comissões ilícitas ou a organização privada que celebra contratos com condições desfavoráveis como resultado das ações do corruptor e do

corrompido/subornado. Pode também haver muitas vítimas indiretas de suborno, incluindo indivíduos que são prejudicados quando os fundos são desviados de serviços públicos e empresas cumpridoras que perdem contratos em virtude da sua recusa em pagar subornos.

Diferentes tipos de corrupção/suborno:

- *Comissão ilícita* – A comissão ilícita é uma forma de suborno pago a uma pessoa de influência dentro de uma organização, em troca desta assegurar algum tipo de benefício para a pessoa que paga o suborno. Comumente, estas comissões são pagas por empresas que procuram garantir o estabelecimento de contratos lucrativos ou contratos em condições favoráveis. Como contrapartida da assistência, parte do benefício obtido com o contrato é pago (ou "*enviado para trás*") ao decisor dentro da organização que concede o contrato. A organização não está ciente do pagamento efetuado ao seu funcionário (decisor).
- *Comissões secretas* – Frequentemente as empresas utilizam agentes para celebrar contratos em seu nome, como por exemplo, para realizar vendas num mercado exterior. Comissões secretas são uma forma de suborno através do qual o agente solicita ou aceita um pagamento para influenciar tais contratos em benefício da entidade que paga, sem o conhecimento ou consentimento dos representados. A razão para tal pode consistir em garantir um contrato, para obter condições favoráveis, ou até mesmo para evitar que um contrato seja celebrado com um concorrente.
- *Pagamento de facilitação* – Os pagamentos de facilitação são feitos por uma empresa ou pessoa a um agente ou funcionário público a fim de incentivar ou garantir que o mesmo execute as suas funções normais. Um exemplo pode ser um pagamento efetuado por uma empresa a um funcionário alfandegário para evitar atrasos desnecessários num procedimento de desalfandegamento. Os pagamentos de facilitação são feitos a fim de influenciar o comportamento de um funcionário, mas, em muitos países, não são ilegais sendo portanto necessário que os inspetores tributários estejam familiarizados com o enquadramento dos mesmos.
- *Tráfico de influências* – Tráfico de influências ocorre quando um funcionário procura obter um pagamento em troca do uso da sua influência para garantir ao devedor uma vantagem ou favorecimento indevidos. O termo é também utilizado quando o pagador solicita a um funcionário o uso da sua influência para garantir uma vantagem ou favorecimento indevidos em troca de pagamento. Tráfico de influências é mais frequentemente notado no mundo da política, podendo também ocorrer no mundo dos negócios.
- *Corrupção/financiamento eleitoral* – Em alguns países, é crime o ato de fazer donativos com o propósito de promover um candidato ou um partido político, se a intenção é influenciar o resultado do ato eleitoral por forma a assegurar ou manter um contrato com o governo.

Um simples exemplo de suborno na forma de comissões ilícitas



A Empresa B é uma empresa pública responsável por coordenar a renovação da rede ferroviária estatal, incluindo a concessão de contratos. Solicitou propostas a diversas empresas para realizar o trabalho. A Empresa A (corruptor) é uma empresa privada que apresentou uma licitação. O contrato tem um valor de USD 100 milhões. A Empresa A estabelece um acordo com um funcionário corrupto (Pessoa corrompida/subornada) da Empresa B, garantindo a adjudicação do contrato (à Empresa A), sendo-lhe pagos USD 115 milhões. Como contrapartida, a Empresa A paga uma comissão ilícita de USD 15 milhões ao funcionário corrupto.

Fraude/Peculato

Fraude/Peculato diz respeito a um agente público ou privado que se apropria de dinheiro ou outros bens que lhe foram confiados no contexto das suas funções oficiais. Fraude/Peculato é um tipo de fraude financeira que frequentemente envolve a falsificação de documentos e de registos durante um longo período de tempo, enquanto pequenos valores ou quantidades são regularmente desviados de forma sistemática.

Extorsão

Extorsão é o uso ilegal da posição de uma pessoa para de forma coerciva exigir pagamentos em troca da concessão de uma vantagem económica indevida. Tal como no suborno, na extorsão é feito um pagamento a uma pessoa que se encontra numa posição de poder ou de influência. No entanto, no caso da extorsão, a pessoa em posição de poder ou influência exige o pagamento e fá-lo recorrendo à intimidação, ameaças ou força.

O papel da administração fiscal no combate ao suborno e corrupção

As administrações fiscais têm um papel importante a desempenhar na luta contra a corrupção e o suborno. No decurso da sua atividade, os inspetores tributários encontram-se numa posição muito forte para identificar indicadores de possível suborno ou corrupção, e a administração fiscal tem a responsabilidade de exercer as suas funções e competências por forma a auxiliar outras agências governamentais no combate a esses crimes. A administração fiscal auxilia na luta contra a corrupção e o suborno através de duas formas essenciais.

Em primeiro lugar, a administração fiscal é responsável por garantir o cumprimento da legislação fiscal nacional. Na maioria dos países, subornos e outros pagamentos relacionados com a corrupção não são fiscalmente dedutíveis. Os inspetores tributários devem tomar medidas para identificar esses pagamentos e assegurar que as deduções não são aceites para efeitos fiscais e, se for o caso, aplicar as penalidades devidas nos termos da legislação fiscal nacional. Nos termos desta, os subornos recebidos e outros proventos da corrupção também podem ser tributados, e este aspeto deve verificar-se. Apesar de negar a dedução fiscal dos valores dos subornos pagos ou de tributar o rendimento ou ganhos de subornos recebidos, aplicando as penalidades devidas, as administrações fiscais podem nunca pôr fim ao comportamento corrupto, mas fazem o que está ao seu alcance para limitá-lo. Algumas pessoas e empresas continuarão a aceitar os riscos como um custo de fazer negócios. No entanto, com a aplicação rigorosa das leis, as administrações fiscais irão reduzir os benefícios da corrupção, enviando assim uma mensagem clara de que o suborno e a corrupção não são práticas comerciais aceitáveis.

Em segundo lugar, quando, no decurso do seu trabalho um inspetor tributário obtém informações que o levam a suspeitar da prática do crime de corrupção ou suborno, a administração fiscal, na maior parte dos países, tem a obrigação de encaminhar essas suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente ou Ministério Público. Isto pode aumentar de forma significativa a probabilidade de uma ação penal bem sucedida. Isto significa também que, junto com a ação penal, podem ser tomadas medidas, pela autoridade competente, para recuperar o produto do crime (corrupção) das pessoas ou empresas envolvidas. O que poderá garantir que, na medida do possível, ninguém obtém um benefício financeiro da atividade criminosa.

Quando as suspeitas da prática de corrupção ou suborno são comunicadas á autoridade de aplicação da lei competente ou Ministério Público, a administração fiscal deve tomar todas as medidas necessárias para garantir que esta informação se mantém estritamente confidencial e para garantir a segurança dos seus

agentes. Uma política clara posta em prática para proteção dos inspetores tributários permite que estes desempenhem as suas funções em segurança e incentiva outros agentes a comunicarem suspeitas similares.

O conteúdo de tal política pode variar em função do perfil específico de cada país e da sua administração fiscal, devendo ser baseado numa avaliação dos riscos que os inspetores tributários enfrentam.

Relações com o branqueamento de capitais

Suborno e corrupção são crimes subjacentes ao crime de branqueamento de capitais; Por conseguinte, quando um inspetor tributário identifica indicadores de possível suborno ou corrupção, deve também considerar a presença de indicadores de possível branqueamento de capitais.

Se este for o caso, o inspetor tributário pode também estar sujeito à obrigação de comunicar esse facto à Unidade de Informação Financeira (UIF) nacional. Isto significa que a informação revelada por um inspetor tributário pode também resultar numa investigação de branqueamento de capitais.

O **Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Branqueamento de Capitais** da OCDE é um guia prático para consciencializar para aspetos relacionados com o branqueamento de capitais, assim como os indicadores com que os inspetores tributários se poderão deparar no decurso do seu trabalho.

O papel dos inspetores tributários

Sensibilização

Globalmente, os inspetores tributários são especialistas muito bem treinados e qualificados que, no decurso das suas atividades normais, examinam habitualmente a situação financeira, transações e registos de milhões de indivíduos, empresas e outros contribuintes.

No entanto, eles podem não estar cientes dos indicadores típicos de possível suborno ou corrupção, assim como do seu próprio papel quanto à comunicação das suas suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente ou Ministério Público. Além disso, os inspetores tributários devem ter presente que os encargos com subornos e outros pagamentos ligados à corrupção não são fiscalmente dedutíveis e que os proventos da corrupção configuram frequentemente, à luz da lei nacional, rendimentos ou ganhos sujeitos a tributação. Embora o objetivo deste Manual seja sensibilizar os inspetores tributários para aspetos relacionados com suborno e corrupção, o mesmo não se destina a substituir as leis, políticas e procedimentos internos.

Os inspetores tributários devem, em todos os momentos, desempenhar as suas funções de acordo com as leis, políticas e procedimentos que se aplicam no seu país. Portanto, para garantir que a lei fiscal nacional do seu país é devidamente aplicada, aqueles devem estar conscientes do seu papel na deteção e estar, desta forma, alerta para os indicadores de possível suborno ou corrupção.

A fim de ocultar provas de suborno e corrupção, os contribuintes usarão muitas vezes as mesmas técnicas que usam também para ocultar rendimentos em situações de evasão fiscal ou branqueamento dos produtos do crime. Assim como no reconhecimento de indicadores de possível evasão fiscal ou branqueamento de capitais, os inspetores tributários devem também estar atentos a indicadores de possível suborno ou corrupção.

Ao longo deste Manual, são feitas referências ao facto de que os inspetores tributários devem estar cientes dos indicadores de possível suborno ou corrupção. No entanto, as ações que o inspetor tributário desenvolva no âmbito dos procedimentos de inspeção, devem visar sempre o apuramento da situação tributária do contribuinte. No decurso destes procedimentos, um inspetor tributário deve prestar atenção aos indicadores que podem levá-lo a suspeitar da ocorrência de suborno ou corrupção, mas o seu papel não inclui o apuramento da prática do crime. A realização de investigações sobre a possível atividade criminosa é da

responsabilidade da autoridade de aplicação da lei competente ou do Ministério Público, e não do inspetor tributário.

Deteção de suborno e corrupção

As operações de corrupção, incluindo o pagamento de subornos, podem estar evidenciadas "*nos livros*" (noutras palavras, podem ser encontradas nos registos contabilísticos e financeiros do indivíduo ou da empresa) ou "*fora dos livros*". Os inspetores tributários podem, com maior probabilidade, detetar indicadores de possível corrupção que estejam "*nos livros*", atendendo a que procedem normalmente ao exame dos registos financeiros do contribuinte. Geralmente, esta verificação não deve implicar trabalho adicional para o inspetor tributário, pois a análise dos registos contabilísticos e financeiros e documentos suporte é realizada no decurso da sua atividade normal de verificação da origem e natureza dos rendimentos e de identificação de rendimentos não declarados ou de encargos não dedutíveis fiscalmente. A fim de identificar indicadores de possível suborno ou corrupção, os inspetores tributários devem usar as mesmas capacidades e competências de análise e de auditoria, juntamente com o seu julgamento, que usam para detetar possíveis situações de evasão fiscal. É, no entanto, vital que os inspetores tributários estejam cientes dos indicadores de possível suborno e corrupção de forma a que possam identificá-los.

Embora os indicadores de possível suborno ou corrupção sejam apresentados mais adiante neste Manual, é importante notar que estes se dividem em dois grandes grupos:

- "*Indicações afirmativas*" indicam que podem ter sido cometidos determinados atos para efeitos de fraude ou de ocultação ou para disfarçar factos. "*Indicações afirmativas*" não são por si só suficientes para estabelecer que ocorreu suborno ou corrupção. Exemplos de "*indicações afirmativas*" incluem administradores ou empregados com um estilo de vida que não é compatível com os rendimentos conhecidos; uma empresa a realizar operações com margens de lucro bruto anormalmente elevadas ou reduzidas; e uma relação estreita, inabitual, entre um contribuinte e consultores externos.
- "*Atos afirmativos*" estabelecem que uma determinada ação, ou série de ações, foi deliberadamente cometida para fins de fraude, ocultação ou para disfarçar os factos. "*Atos afirmativos*" devem estar presentes, por forma a estabelecer a ocorrência do suborno ou corrupção. Exemplos de "*Atos afirmativos*" incluem a ocultação de itens dos registos financeiros enquanto outros itens semelhantes são incluídos; a ocultação de contas bancárias; a falta de depósito do dinheiro recebido, nas contas bancárias da empresa; e esconder a origem ou destino de pagamentos.

A fim de apoiar os inspetores tributários na identificação de possível corrupção, muitas administrações fiscais estão a adotar uma abordagem baseada no risco, com base em três pilares: (i) a informação (*intelligence*), (ii) a consciencialização e (iii) a formação. Pretende-se que este Manual possa ser usado para suportar cada um destes três pilares. Ao concentrar-se nas áreas de maior risco e discutir indicadores gerais e

específicos de possível suborno ou corrupção, este Manual pode complementar outras fontes de informação para auxiliar os inspetores tributários no planeamento do seu trabalho garantindo uma alocação de recursos onde o risco é maior. Como referido anteriormente, o objetivo deste Manual é sensibilizar os inspetores tributários dos indicadores de possível suborno ou corrupção. Além disso, este Manual destaca a importância de detetar, de não aceitar como fiscalmente dedutíveis os encargos de suborno ou corrupção e tributar os proventos destes crimes, bem como a importância de efetuar comunicações de suspeitas da prática de suborno ou corrupção às autoridades de aplicação da lei competentes ou Ministério Público. Este Manual está, portanto, estruturado de modo a que pode ser usado tanto como uma ferramenta de formação assim como um guia de referência para os inspetores tributários.

Plano de inspeção e de verificação da conformidade

Na fase de planeamento, aquando da análise e revisão das declarações fiscais, os inspetores tributários, e respetivos supervisores, devem estar alerta para situações que se prestam à criação de pagamentos impróprios ou ilegais, tais como subornos. Durante esta fase (e também ao longo do procedimento de inspeção), são fontes de informação valiosas os relatórios internos de auditoria, os relatórios de comunicação, a *internet*, e as denúncias (anónimas). As bases de dados que contêm informações sobre os preços de mercado justos podem também ser úteis quando se analisa a posição de um contribuinte à luz das normas empresariais. Sempre que se julgue necessário e apropriado, um plano de inspeção deve ter em consideração as seguintes verificações de conformidade:

- uma análise dos relatórios de auditoria interna e documentos de trabalho relacionados para determinar se é feita qualquer referência à criação de qualquer fundo da empresa secreto ou oculto;
- uma análise dos relatórios/declarações submetidos pelo contribuinte para outras agências governamentais competentes;
- ponderação da utilização de entidades e operações estrangeiras, dos termos de disposições contratuais ou de acordos de preços, dos dados sobre transferências de fundos, e do uso de paraísos fiscais; e,
- uma análise da *internet* e outras fontes de informação pública.

Informações disponíveis a partir de outras agências do governo

No planeamento e condução do seu trabalho, os inspetores tributários devem considerar as informações que, se existindo, poderão ser solicitadas a outras agências governamentais. No relatório *Cooperação Efetiva Inter-Agências no Combate aos Crimes Fiscais e outros Crimes Financeiros ("Relatório de Roma")* (*Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*), lançado pela OCDE em 2012, contém detalhes de mecanismos de partilha de informação e outras formas de cooperação entre as agências governamentais nacionais, assim como descrições de boas práticas.

Informações disponíveis a partir de outros países

No planeamento e condução do seu trabalho, os inspetores tributários devem tomar medidas para garantir que tomam conhecimento de qualquer informação que pode já ter sido recebida pela sua administração fiscal proveniente do estrangeiro. Quando um inspetor tributário necessita de mais informações para utilizar nas suas investigações, tendo sido já esgotadas as opções para as obter a nível doméstico, deve considerar a possibilidade das informações poderem ser obtidas junto de outro país.

Vários mecanismos legais possibilitam a troca entre países de informações para efeitos fiscais. Estes incluem instrumentos bilaterais, tais como as Convenções para Eliminar a Dupla Tributação as quais contêm um artigo sobre troca de informações baseado no Artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património (*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*) e no Modelo de Acordo da OCDE sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal (*OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*), e instrumentos multilaterais, como a Convenção da OCDE sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*). Estes instrumentos podem também prever outras formas de cooperação internacional, tais como o uso de verificações fiscais simultâneas por parte das administrações fiscais em mais de um país. No documento *Catálogo de Instrumentos de Cooperação Internacional no Combate aos Crimes Fiscais e outros Crimes Financeiros* (*International Co-operation Against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A Catalogue of the Main Instruments*), publicado pela OCDE em 2012, são descritos os termos e a forma de utilização de uma ampla gama de instrumentos de cooperação internacional.

A troca de informações entre as administrações fiscais em diferentes países é tratada por funcionários conhecidos como "autoridades competentes" que são nomeados pelos respetivos governos. Geralmente, o contacto direto entre funcionários fiscais de diferentes jurisdições não é permitido. Quando um inspetor tributário recebe informações de outro país e estas indicam que poderá ter ocorrido um crime de natureza não tributária, ele deve aconselhar-se dentro da sua administração fiscal, atendendo a que a partilha daquelas informações com as autoridades de aplicação da lei competentes (polícia, Ministério Público) poderá ser proibida sem o consentimento do país que as forneceu.

Quando um inspetor tributário obtém informações previsivelmente relevantes para a aplicação das leis fiscais de outro país, deve ponderar se está em condições de trocar essas informações com a administração fiscal desse país, através de convenções ou acordos bilaterais ou multilaterais. Aqui se inclui, por exemplo, as suspeitas do inspetor tributário de que terão sido pagos subornos por um contribuinte de outro país, no qual não deverão ser fiscalmente aceites. Também neste caso, qualquer contacto com a administração fiscal do outro país deve ser realizada através das autoridades competentes de cada país.

Passos subsequentes após deteção de indicadores de possível suborno ou corrupção

Quando um inspetor tributário identifica um ou mais dos indicadores referidos neste Manual deverá, sujeito à lei nacional, proceder, se necessário e sem comprometer uma eventual investigação criminal, a averiguações para determinar se estes indiciam a ocorrência de suborno ou corrupção. Sendo este o caso, deve assegurar o cumprimento das normas fiscais concernentes á não dedutibilidade dos encargos relacionados com práticas de corrupção e à tributação dos rendimentos ou proventos obtidos com tais práticas. O inspetor tributário é recordado que, embora possa formar suspeitas da ocorrência de possível suborno ou corrupção, a sua ação deve culminar no apuramento da situação tributária do contribuinte e não da responsabilidade criminal. No entanto, se, no decurso de um procedimento de inspeção, com base nas respetivas conclusões, o inspetor tributário suspeita da ocorrência de suborno ou corrupção, o mesmo é incentivado a efetuar uma comunicação à autoridade de aplicação da lei competente ou Ministério Público.

Quando exigido pela legislação nacional, a administração fiscal deve também comunicar estas suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente ou Ministério Público. Esta comunicação deve ser efetuada em conformidade com as regras e procedimentos de comunicação do país, os quais podem seguir um formato-padrão. Os tipos de informações que devem ser incluídas numa comunicação são apresentados no Anexo B. Geralmente, após uma comunicação de suspeitas de atividade criminosa (suborno ou corrupção), o procedimento de inspeção pode prosseguir mas todos os aspetos e verificações relacionados com os factos sob suspeita devem cessar. Isto destina-se a proteger os direitos dos eventuais suspeitos e a evitar comprometer qualquer investigação criminal. No entanto, a decisão sobre a não-aceitação da dedutibilidade dos encargos associados pode ser tomada aquando da comunicação às autoridades de aplicação da lei competentes ou Ministério Público.

Indicadores de possível suborno ou corrupção

Os inspetores tributários precisam de estar conscientes dos indicadores de possível suborno ou corrupção por forma a assegurar que são considerados no planeamento de uma inspeção e que sejam reconhecidos quando presentes. Este capítulo apresenta os principais indicadores de possível suborno ou corrupção que podem ser identificados durante um processo de análise de risco de conformidade para seleção de casos, durante a análise de uma declaração fiscal ou no planeamento de um procedimento de inspeção e durante a própria inspeção.

Indicadores de possível suborno ou corrupção podem ser identificados numa gama ampla de elementos. Os mais óbvios incluem declarações fiscais, extratos bancários e contabilidade, incluindo balanços, demonstrações de resultados e demonstrações de fluxos de caixa. No entanto, os inspetores tributários podem também procurar indicadores em informação disponível publicamente, incluindo notícias, *websites* sobre setores relevantes ou regiões geográficas, e em bases de dados que contêm informações sobre os preços de mercado justos (por forma a comparar os termos dos contratos com as normas do mercado).

Os relatórios de auditoria interna, as sentenças judiciais (jurisprudência) e as denúncias anónimas podem também ser importantes fontes de informação, devendo no entanto todas as informações fornecidas anonimamente ser cuidadosamente verificadas com provas.

Suborno e corrupção podem ocorrer em muitas situações diferentes e em todos os níveis das organizações do setor público e privado. Os inspetores tributários devem estar cientes da possibilidade da corrupção no setor público decorrer de operações que envolvem uma Pessoa Politicamente Exposta (PPE) (*Politically Exposed Person - PEP*) devido ao elevado nível de influência desta. Um PPE é uma pessoa que foi incumbida de uma função pública de destaque, tal como um alto quadro político, bem como os seus parentes próximos e seus sócios. Devido ao aumento do risco de branqueamento de capitais associado, as instituições financeiras e determinadas outras entidades são obrigadas a manter registos de operações e de contas envolvendo PPEs. Para auxiliar as instituições na identificação de PPEs, diversas organizações públicas e privadas mantêm listas de PPEs às quais poderá ser possível os inspetores tributários acederem no curso de suas verificações.

Para os fins deste Manual os indicadores de possível suborno ou corrupção foram agrupados em cinco grandes grupos, que são discutidos nos capítulos seguintes. Na prática, a maioria dos indicadores com que mais provavelmente um inspetor tributário se poderá deparar relacionam-se com contribuintes que efetuam subornos ou outros pagamentos associados a corrupção, os quais são abordados nos próximos quatro

capítulos. Muitos dos indicadores incluídos nestes quatro capítulos são também relevantes quando se analisa a situação de alguém que pode ter recebido os proventos do suborno ou corrupção. Não obstante, o quinto capítulo deste Manual apresenta indicadores de possível suborno ou corrupção que são particularmente relevantes para estes beneficiários.

Estes cinco capítulos são:

- Indicadores relativos ao risco interno e externo do contribuinte.
- Indicadores relativos às operações do contribuinte.
- Indicadores relativos a pagamentos e fluxos financeiros.
- Indicadores relativos aos resultados das operações do contribuinte.
- Indicadores específicos relativos aos beneficiários dos proventos de possível suborno ou corrupção.

Mesmo um único indicador de possível suborno ou corrupção deve ser valorado, e pode significar que um inspetor tributário deve prestar maior atenção para tentar identificar outros indicadores ou possíveis indícios antes de tomar a decisão de comunicar o possível delito. Quando se verifica a ocorrência de suborno ou corrupção, os indicadores raramente existem isoladamente. Este aspeto é destacado em cada um dos próximos cinco capítulos, que incluem exemplos baseados em casos reais nos quais inspetores tributários identificaram informações chave que resultaram em, ou contribuíram para, uma investigação de corrupção.

Quando um inspetor tributário suspeitar que está perante um contribuinte ou um funcionário que possa estar envolvido em suborno ou corrupção, deve, para efeitos de apuramento da situação tributária das partes envolvidas, ponderar estender as suas averiguações para procurar indicadores no outro lado da transação suspeita. Isto pode incluir contactos com a administração fiscal de outro país, caso a transação suspeita ocorra além fronteiras.

A lista completa de todos os indicadores referidos nestes capítulos está incluída no Anexo C.

Indicadores relativos ao risco interno e externo do contribuinte

Introdução

Os inspetores tributários devem estar cientes de que a detecção de possível corrupção inicia-se logo na fase da designação para o procedimento de inspeção ainda antes do início do trabalho de campo. Os inspetores tributários devem, como em qualquer outro procedimento, familiarizar-se com as particularidades do negócio do contribuinte e do respetivo setor.

Uma vez no campo, ainda antes de uma eventual suspeita da presença de corrupção, o inspetor tributário deve realizar uma análise completa do enquadramento dos negócios do contribuinte, uma visita às suas instalações e uma análise em profundidade dos seus registos. Só desta forma, poderá o inspetor tributário ser capaz de obter uma imagem clara das transações do contribuinte e da forma como os agentes ou interessados poderão estar envolvidos em corrupção. Em termos de ambiente dos negócios, o inspetor tributário precisa de determinar os pontos fortes do sistema de controlo interno do contribuinte e avaliar das possibilidades dos administradores, gestores ou proprietários pagarem subornos sem serem detetados.

O inspetor tributário pode usar a visita às instalações e o tempo de permanência no local para observar a presença de quaisquer indicadores de possível suborno ou corrupção. Ao fazer perguntas relevantes para a sua inspeção relativas a quem negocia e assina contratos e autoriza pagamentos, o inspetor tributário pode ser capaz de identificar deficiências nos controlos e oportunidades para a corrupção.

Ao relacionar, por exemplo, com base na análise das contas de custos e perdas tipicamente usadas nas operações de suborno, a identificação dos principais intervenientes nas operações e quaisquer relações entre eles, a questão da utilização de um intermediário, como um consultor, a análise de contratos e o valor de bens comercializados, a análise de correspondência, registos bancários, registos de viagens, outra documentação relevante e a eventual utilização de informação de fontes externas, o inspetor tributário pode formar convicção acerca da inadmissibilidade dos encargos/pagamentos efetuados, à luz das normas tributárias nacionais.

Indicadores

Indicadores relativos ao risco externo do contribuinte

- Opera, ou está relacionado com empresas que operam, em país de alto risco¹.
- Opera em setor considerado de alto risco², tal como:
 - Construção e obras públicas
 - Serviços Públicos
 - Imobiliário e serviços jurídicos, imobiliários e a empresas
 - Petróleo e Gás
 - Mineração
 - Geração e transporte de energia
 - Farmacêutica e de saúde
- Opera num setor altamente regulado ou num setor que requer licenças e autorizações governamentais.

Indicadores relativos ao risco interno do contribuinte

Indicadores relativos à estrutura e às relações institucionais do contribuinte

- Estrutura jurídica complexa ou de caráter internacional sem benefícios comerciais, fiscais, legais aparentes.
- Possui ou controla uma entidade jurídica com pouco ou nenhum fim comercial, particularmente uma localizada *offshore*.
- Emprega, ou tem ligações comerciais com, parentes próximos do proprietário ou da administração.
- Emprega, ou tem ligações comerciais com, Pessoas Politicamente Expostas (PPE) ou parentes de PPE.

Indicadores relativos a controlos internos do contribuinte

- Ambiente ou filosofia anti-corrupção inexistente ao nível da gestão.
- Poucos ou nenhum controlo interno está em vigor, tal como uma função de auditoria interna independente para detetar e prevenir a corrupção.
- Controlos débeis sobre a contratação e o uso de consultores.

Indicadores relativos ao historial do contribuinte

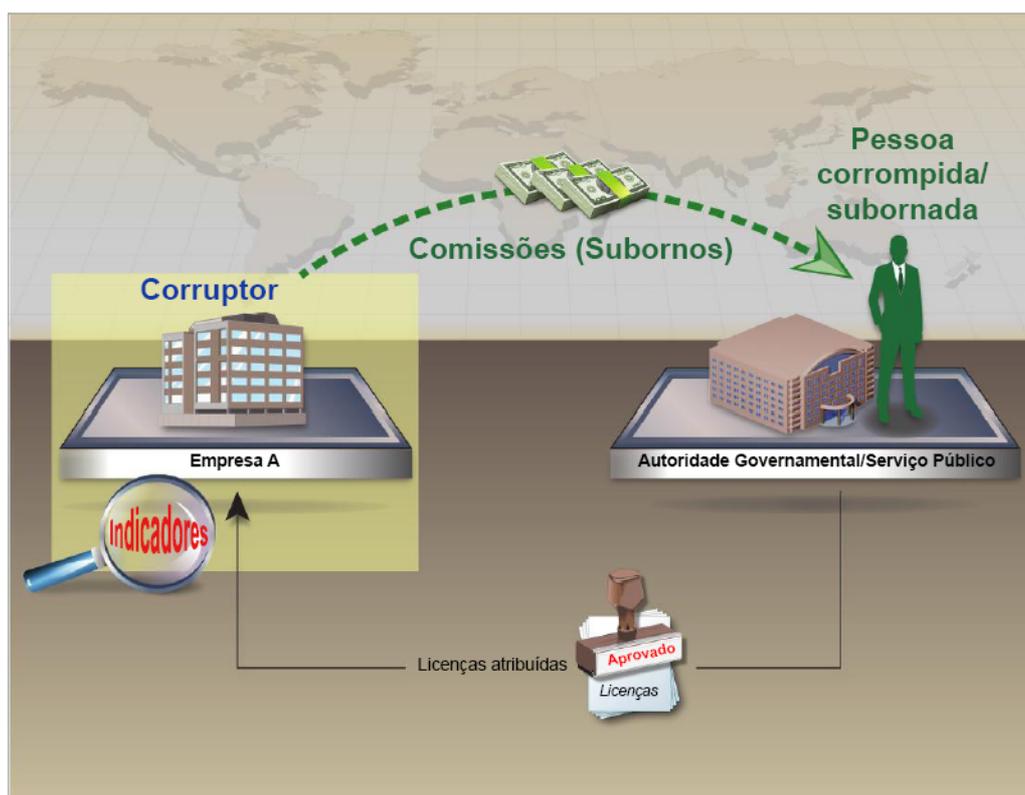
- Esteve anteriormente envolvido em suspeitas ou em litígios relacionados com qualquer tipo de crime financeiro.

Indicadores relativos à tentativa de manipular a inspeção

- Tentativas de influenciar o inspetor tributário, inclusive oferecendo um suborno.
- Tentativas de dificultar a inspeção, por exemplo, recusando-se a responder a questões ou retendo informações financeiras ou correspondência.

Exemplos

Operações em país de alto risco

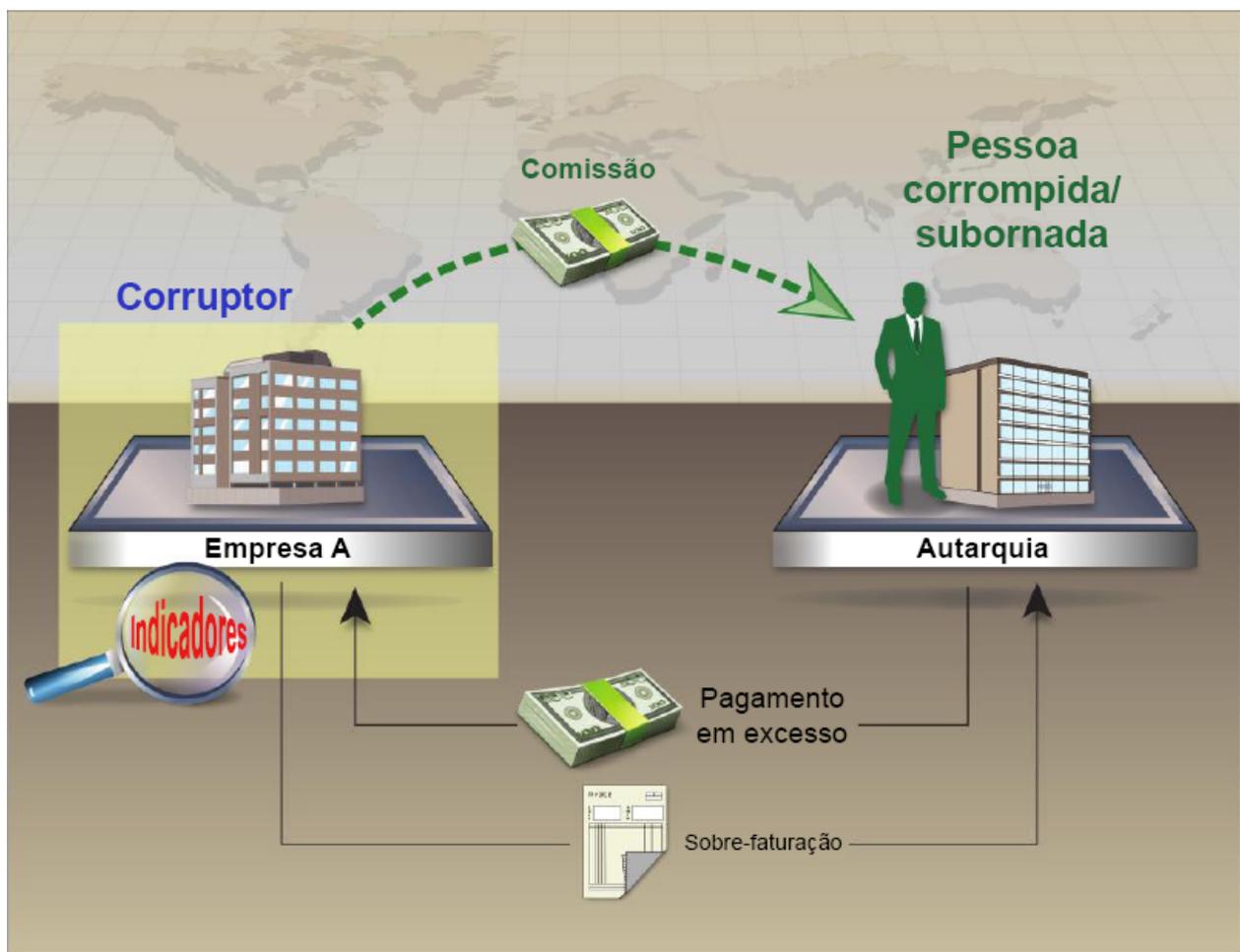


A Empresa A (corruptor) é uma empresa de construção que se encontra a construir uma grande unidade industrial no País X, que tem uma classificação muito baixa no Índice de Percepção da Corrupção, da Transparência Internacional. Durante uma inspeção, o inspetor tributário detetou pagamentos efetuados em numerário contabilizados como "comissões", totalizando USD 400.000. A Administração da Empresa A não foi capaz de apresentar uma explicação convincente para estes pagamentos, efetuados com a utilização de grandes quantias de numerário, tendo o inspetor verificado que os mesmos não estavam suportados por

quaisquer faturas (a empresa havia gerado ela própria documentos contabilísticos que usou para justificar os pagamentos). Esta situação levou o inspetor tributário a alargar as suas verificações as quais revelaram que, durante o período da construção, a Empresa A necessitava de maquinaria industrial especializada que teria que ser transportada para o local da obra. Para tal seria necessária a obtenção de uma licença de entrega que poderia demorar tempo demasiado ou, até, ser recusada. A Empresa A abordou assim os funcionários da Autoridade Governamental competente (pessoas subornadas), tendo-se oferecido para lhes pagar subornos em numerário como contrapartida da imediata emissão da licença.

Neste caso, o indicador-chave que proporcionou ao inspetor tributário suspeitar de uma eventual corrupção foi o facto da Empresa A estar a realizar um projeto de grande envergadura num país de alto risco. Outros indicadores incluíram o facto da Empresa A estar a operar num setor que exigia licenças governamentais, o facto de serem efetuados pagamentos através da utilização de grandes quantidades de numerário e destes pagamentos estarem suportados por documentos gerados pela própria empresa.

Relações de negócio com familiares



Uma Autarquia é um dos maiores clientes de uma pequena empresa de pintura, a Empresa A (corruptor). Durante uma inspeção à Empresa A, o inspetor descobriu evidências de que a quantidade de tinta que foi utilizada no trabalho efetuado à Autarquia era muito menor daquela que o respetivo contrato sugeriria e que a margem bruta da empresa era significativamente mais alta do que seria esperado dentro do setor, indicando que a empresa poderia estar, neste trabalho, em situação de sobre-faturação.

Como resultado, o inspetor decidiu realizar uma verificação junto da Autarquia, que revelou que os contratos de pintura haviam sido garantidos por um funcionário municipal (pessoa subornada) que era também familiar do dono da Empresa A. O inspetor comunicou as suas suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente, que iniciou uma investigação criminal. Esta investigação revelou que a Autarquia não tinha implementado controlos eficazes para garantir a independência na adjudicação de contratos e que o mesmo funcionário havia também garantido outros contratos para amigos e outros familiares. Esta revelou também que parte do dinheiro pago pela Autarquia à Empresa A era depois paga ao funcionário municipal, a título de comissões ilícitas. Com base nos resultados da investigação criminal, foi deduzida acusação por corrupção e crime organizado, que resultou em diversas condenações.

Neste caso, o indicador-chave que proporcionou ao inspetor tributário suspeitar de uma eventual corrupção foi o facto dos contratos municipais estarem a ser atribuídos à Empresa A por um familiar próximo do proprietário da mesma. Outros indicadores incluem a margem de lucro bruta muito alta da Empresa A obtida em contratos com um cliente específico, o facto dos contratos serem aprovados por um único indivíduo e a ausência de concursos públicos.

Nota

1. Países de alto risco incluem aqueles que não estão envolvidos em efetiva troca de informação, apresentam uma baixa classificação no Índice de Perceção da Corrupção (*Corruption Perceptions Index*) ou no Índice de Pagamento de Subornos (*Bribe Payers Index*) ambos da Transparência Internacional (*Transparency International*) ou no Índice de Sigilo Financeiro (*Financial Secrecy Index*) da Rede de Justiça Fiscal (*Tax Justice Network*).
2. Setores considerados de alto risco incluem aqueles que apresentam uma baixa classificação no Índice de Pagamento de Subornos da Transparência Internacional. A lista de setores acima referida obteve classificação baixa no índice relativo a 2011.

Indicadores relativos às operações do contribuinte

Introdução

Neste capítulo são discutidos os indicadores relacionados com as operações em que um contribuinte está envolvido. Em particular, isto respeita às partes envolvidas, incluindo intermediários e consultores, bem como aos termos das próprias operações. Há muitas razões comerciais que justificam que uma empresa que opera numa jurisdição estrangeira recorra a consultores externos: para conhecer a legislação, as práticas comerciais e as especificidades da economia local. Os consultores podem também ser usados para facilitar contactos comerciais para novos operadores. No entanto, os casos de suborno envolvem frequentemente o uso de consultores para negociar acordos e também para facilitar a execução de operações ilícitas. Por exemplo, o pagamento do suborno é muitas vezes caracterizado como honorários para o consultor, parte dos quais é então usada para pagar ao funcionário subornado. Por conseguinte, quando conjugado com outros indicadores, as relações estreitas entre o contribuinte e consultores externos pode justificar considerarem-se outras averiguações sobre a existência de eventual corrupção, tendo, no entanto, em conta que o fito predominante do inspetor é o apuramento da situação tributária do contribuinte.

Os inspetores tributários devem prestar particular atenção a quaisquer operações pouco usuais com que se deparem e que possam indicar um maior risco de possível suborno ou corrupção. As circunstâncias que tornam uma operação pouco usual são muito vastas, mas algumas das principais características incluem:

- uma transação que não se enquadra nos antecedentes ou nas circunstâncias da pessoa ou da empresa;
- uma transação que não tem explicação económica lógica ou prática;
- uma transação em que a identidade das partes envolvidas não é clara; e
- uma transação em que a origem ou o destino dos fundos não é claro.

O **Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Branqueamento de Capitais**¹ da OCDE inclui a seguinte descrição de uma operação invulgar ou pouco usual.

“Invulgar” ou “pouco usual” significa que a operação apresenta diferenças em relação às normas de determinado setor ou aos hábitos do indivíduo, tendo em conta os seus antecedentes, as atividades normais ou o rendimento declarado. Um comportamento diferente do normal ou do esperado pode representar risco. Quanto mais desigual for o comportamento ou mais frequente a ocorrência de situações invulgares ou pouco usuais, maior é o risco.

Indicadores

Indicadores relativos às partes envolvidas nas operações

- A identidade das partes envolvidas numa transação não é clara.
- Envolvimento em contratos com empresas ou prestadores de serviços que são inesperados ou estranhos ao setor do contribuinte.
- Envolvimento em contratos com uma empresa detida ou controlada por uma Pessoa Politicamente Exposta (PPE) (ou familiar de um PPE), particularmente quando o PPE está autorizado a garantir contratos ou licenças importantes para o negócio do contribuinte.
- Envolvimento em transações com empresas *offshore*, especialmente quando localizadas em países de alto risco.
- Os intermediários ou consultores estão localizados num país de alto risco ou num país onde o contribuinte não tem atividade.
- Os intermediários ou consultores usados prestam serviços a um único cliente.
- Envolvimento em transações com uma empresa registada (ou com diretores que estão registados) no domicílio de um prestador de serviços a empresas *offshore*.
- Envolvimento em bastantes transações ou transações significativas com empresas recém-criadas, pouco transparentes ou não identificáveis.
- Emissão de notas de crédito a sucursais ou entidades localizadas em países de alto risco.

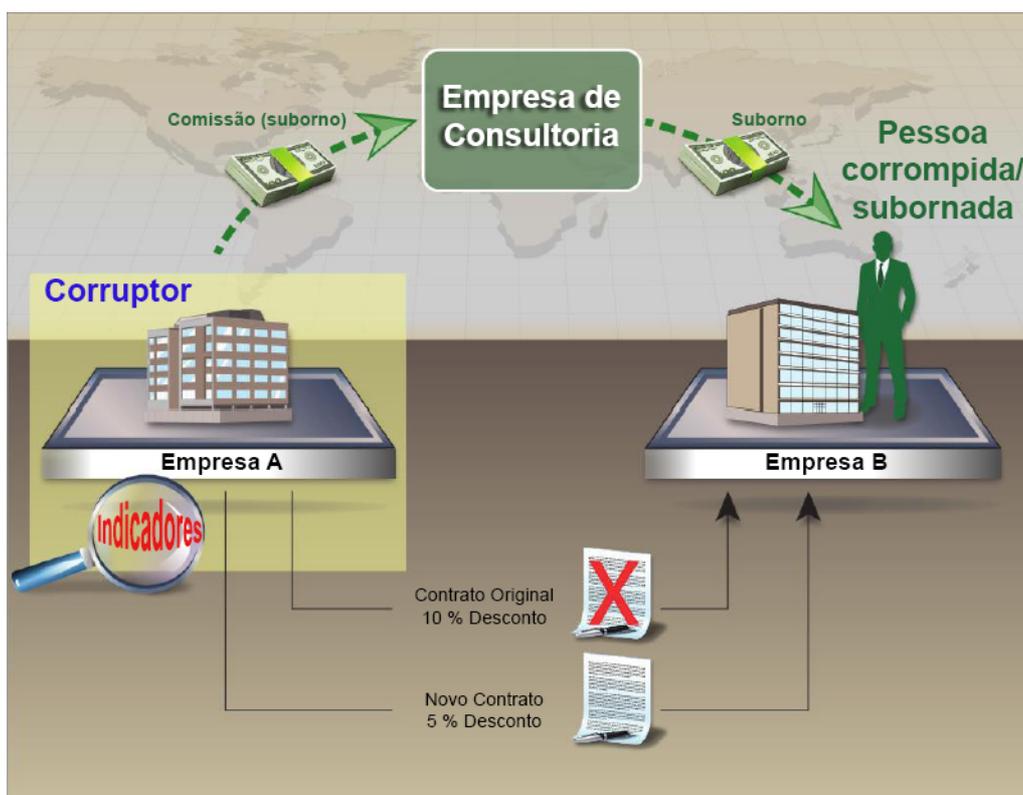
Indicadores relativos aos termos das operações

- Envolvimento em contratos ou empréstimos que não têm documentação suporte subjacente.
- Envolvimento em contratos em que a documentação não estabelece claramente os termos-chave, tais como os bens ou serviços a serem prestados, pagamentos a serem feitos, etc..
- Envolvimento em contratos que aparentam não refletir a realidade de uma operação (por exemplo, em que os bens fornecidos ou pagamentos efetuados diferem dos estabelecidos no contrato e não há documentação justificativa das discrepâncias).
- Envolvimento em contratos que aparentam não ter razoabilidade comercial, tais como:
 - Empréstimos em condições particularmente favoráveis ou desfavoráveis; ou
 - Contratos em que o pagamento dos bens ou serviços aparenta ser insuficiente ou excessivo.
- Ações fora dos termos de um contrato (por exemplo, a realização de pagamentos adicionais).
- Alterações dos contratos, tais como aumentos de preços, sem justificação comercial.
- Principais termos diferem dos termos de outras operações do contribuinte ou das normas do setor (por exemplo, a aquisição de bens ou serviços que não são normalmente usados pelo contribuinte).

- Contrato prevê pagamentos que são contingências do resultado de acordos com outras partes.
- Procedimentos normais de adjudicação não seguidos (por exemplo, a não obtenção de múltiplas ofertas de preços que normalmente seriam necessárias).
- Qualificação insuficiente de pessoas designadas para altos cargos ou existência de empregados fictícios na folha de pagamentos do contribuinte.
- Transações que não podem ser claramente explicadas pelo contribuinte.

Exemplos

Renegociação de contratos inexplicada

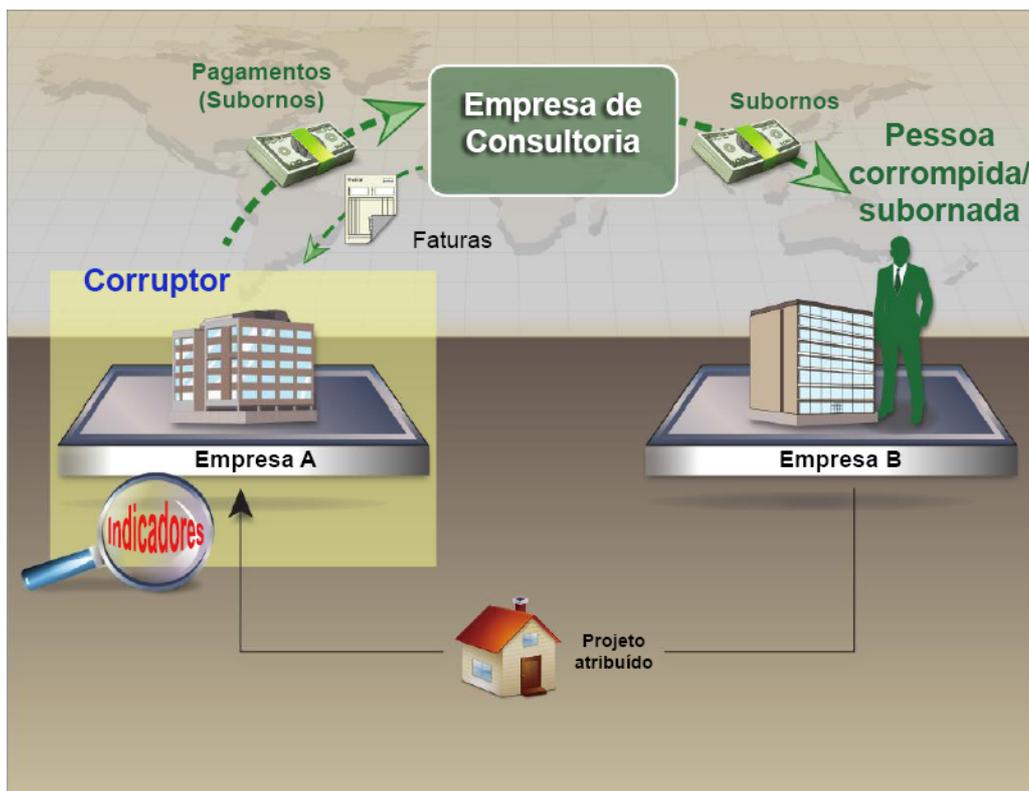


A Empresa A (corruptor) prestou serviços de manutenção a um empreiteiro de petróleo e gás, a Empresa B, que está localizado no País X. O País X tem uma pontuação baixa nos índices da Transparência Internacional (Índice de Percepção da Corrupção e Índice de Pagamento de Subornos). Estes serviços foram prestados no âmbito de um contrato de longa duração ao abrigo do qual a Empresa A faturou os serviços à Empresa B com um desconto de 10% comparado com os seus preços normais. No decurso de uma inspeção à Empresa A, o inspetor descobriu que durante o período em questão a Empresa B havia rescindido este contrato. As averiguações revelaram que, a fim de negociar um novo contrato com a Empresa B, a Empresa A tinha sido encorajada a entrar em contacto com uma Empresa de Consultoria que seria responsável pela celebração de contratos em nome da Empresa B.

A Empresa A celebrou um novo contrato com a Empresa B para fornecer os mesmos serviços. No entanto, nos termos deste novo contrato, a Empresa A faturou à Empresa B os serviços com um desconto de apenas 5%. Portanto, ao abrigo deste novo contrato, a Empresa B estava a pagar mais pelos mesmos serviços. A Empresa A também pagou uma comissão à Empresa de Consultoria, que era praticamente igual ao aumento do montante pago pela Empresa B nos termos do novo contrato. O inspetor conseguiu obter informações que mostraram que os indivíduos que detinham a Empresa de Consultoria estavam relacionados com o responsável máximo da Empresa B (Pessoa corrompida/subornada), que era também um alto funcionário do governo do País X. Isto levou o inspetor a suspeitar que a Empresa B estava a pagar em excesso pelos serviços ao abrigo do novo contrato com a Empresa A e que este montante estava a ser pago como suborno ao responsável máximo da Empresa B, através da Empresa de Consultoria.

Neste caso, o indicador-chave que proporcionou ao inspetor gerar as suspeitas de uma eventual corrupção foi não ter recebido uma explicação clara relativamente ao facto da Empresa B ter rescindido um contrato existente com a Empresa A, e, de seguida, ter negociado um novo contrato, através de um consultor ao abrigo do qual veio a pagar um preço mais elevado para os mesmos serviços. Outros indicadores incluem o facto da Empresa A operar num setor de alto risco e de ter relações comerciais com uma empresa num país de alto risco, o facto do responsável máximo da Empresa B ser um PPE e o facto deste e os detentores da Empresa de Consultoria estarem relacionados.

Operação não se enquadra no perfil do contribuinte



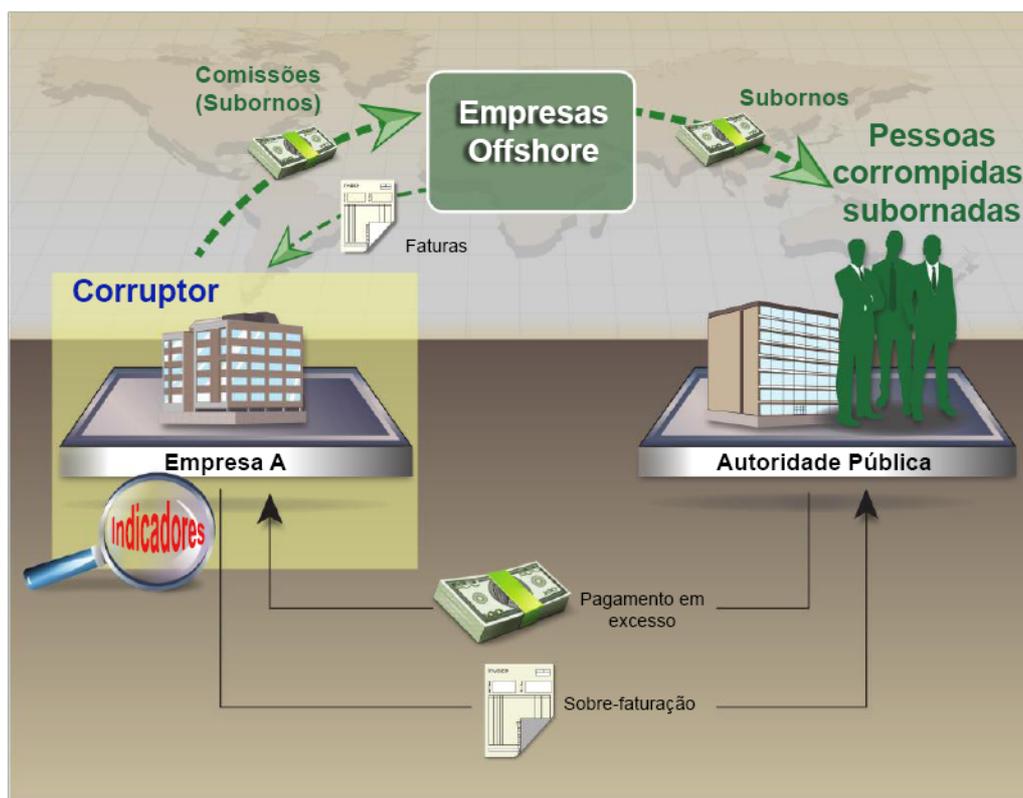
Durante uma inspeção à Empresa A (corruptor), uma empresa de promoção imobiliária, foram detetadas faturas de serviços de consultoria, totalizando USD 500.000. Estes pagamentos eram invulgares atendendo a que a Empresa A habitualmente não despendia quantias tão avultadas em contratos de consultoria. Quando solicitada a fornecer a documentação suporte destas faturas, a administração da Empresa A afirmou que não existia.

O inspetor tributário decidiu realizar verificações junto da Empresa de Consultoria emitente das faturas. Esta empresa que havia sido recentemente criada, tinha poucos clientes e era detida pela Senhora J. As faturas que a Empresa de Consultoria emitia apresentavam valores baixos a rondar os USD 1.000. A Senhora J não foi capaz de responder a quaisquer perguntas sobre as faturas emitidas à Empresa A. Em vez disso, a Senhora J contou com o seu marido, o Senhor J, para responder às indagações do inspetor. O Senhor J, que não era empregado da Empresa de Consultoria, explicou que esta Empresa forneceu à Empresa A informações e aconselhamento relativos a propriedades que estavam disponíveis para compra através de concurso público. No entanto, o inspetor verificou que a Empresa A não participou em quaisquer concursos públicos durante o período em questão. Além disso, uma das faturas era de USD 200.000, montante que parecia excessivo para as informações alegadamente prestadas.

O inspetor tributário realizou novas averiguações e descobriu que o Senhor J (Pessoa subornada) havia, de facto, trabalhado para a Empresa B, a qual se havia envolvido num grande empreendimento comercial. A Empresa B havia recentemente garantido à Empresa A um série de contratos de projeto e construção imobiliária. Isto levou o inspetor a suspeitar de que os pagamentos feitos à Empresa de Consultoria eram de facto subornos da Empresa A destinados ao Senhor J, a fim de garantir os contratos com a Empresa B.

Os indicadores-chave que levaram o inspetor tributário a suspeitar neste caso de um eventual suborno eram pagamentos de elevados montantes, relativos a consultoria, efetuados pela Empresa A, os quais não se enquadravam no perfil desta e não podiam ser explicados. Outros indicadores incluíram o facto da Empresa A estar a operar num setor de alto risco, de existirem faturas de elevados montantes a serem pagas sem documentação suporte detalhada e da Senhora J ser incapaz de fornecer ao inspetor informações sobre os serviços que a sua empresa alegadamente fornecia.

Contratos sem informação pormenorizada



Durante a realização de uma inspeção dirigida a uma empresa de energia nuclear, a Empresa A (corruptor), os inspetores tributários identificaram um grande número de pagamentos de "honorários de consultoria". As averiguações revelaram que esses pagamentos foram feitos a empresas de consultoria no âmbito de uma série de “acordos de consultoria empresarial”. Aparentemente, a Empresa A havia celebrado um acordo de consultoria empresarial concernente a um certo número de países em que havia construído ou planeado construir uma estação de energia nuclear. Em cada caso, os pagamentos efetuados representavam cerca de 5% do valor do contrato de consultoria empresarial daquele país. No entanto, todos os contratos eram muito vagos e não apresentavam detalhes sobre as contrapartidas daqueles pagamentos.

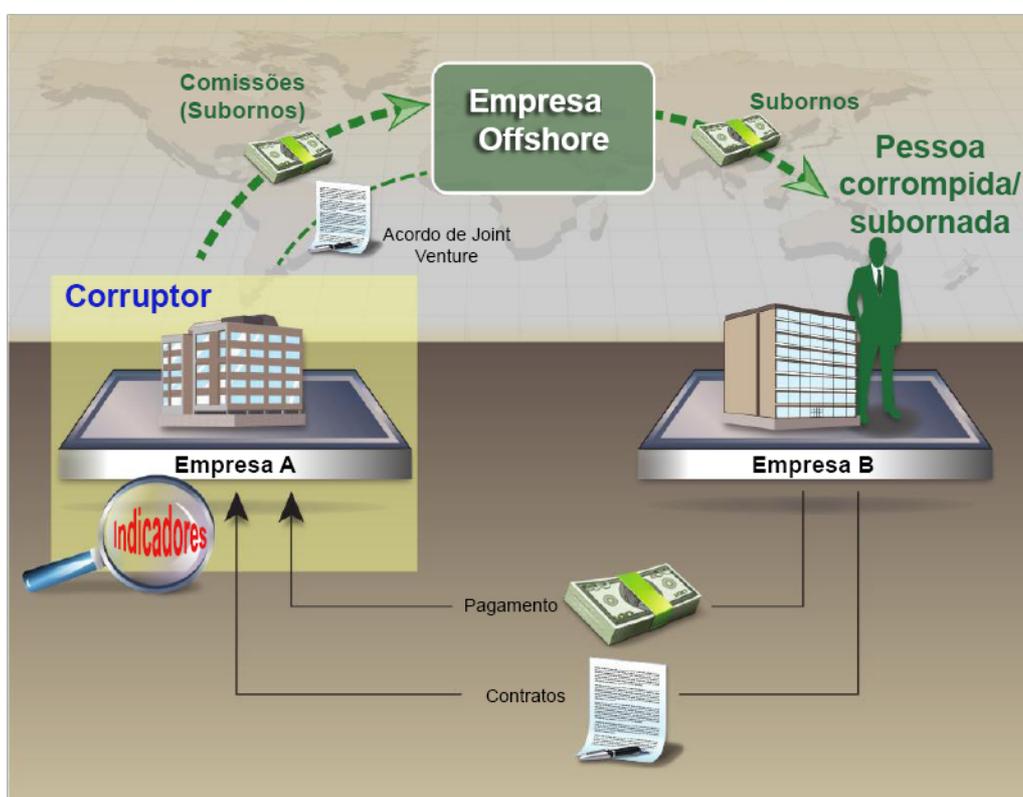
Averiguações adicionais, incluindo pesquisas na *internet* e pedidos de informação internacionais, revelaram que as empresas de consultoria eram de facto empresas *Offshore* (ou em alguns casos, sucursais de escritórios de advogados) localizadas em países que não procedem a trocas de informação fiscal e nos quais a Empresa A não tinha atividades empresariais. Uma análise dos extratos bancários levou o inspetor a suspeitar que esses pagamentos estavam de facto a ser usados para pagar subornos a funcionários das autoridades públicas estrangeiras (Pessoas corrompidas/subornadas), os quais eram capazes de influenciar a adjudicação de contratos no seu respetivo país.

Uma vez adjudicado o contrato, a Empresa A procederia então à sobre-faturação para a Autoridade Pública. O montante em excesso seria pago, como uma “comissão”, à Empresa *Offshore* e seria depois usado para pagar o suborno ao funcionário público estrangeiro. Neste caso específico, o inspetor tributário considerou

particularmente suspeita a celebração dos contratos imediatamente após uma alteração legislativa introduzida no País da Empresa A, tornando o suborno ilegal.

Neste caso, o indicador-chave que gerou ao inspetor tributário suspeitas de uma eventual corrupção foi o facto da Empresa A efetuar frequentemente pagamentos significativos relativos a consultoria, no âmbito de acordos ou contratos que apresentavam falta de informação pormenorizada, não estabelecendo claramente os serviços que seriam prestados. Outros indicadores incluíram o facto destes pagamentos serem efetuados para empresas *Offshore* e escritórios de advogados localizados em países de alto risco em que a Empresa A não operava.

Joint venture sem substância comercial

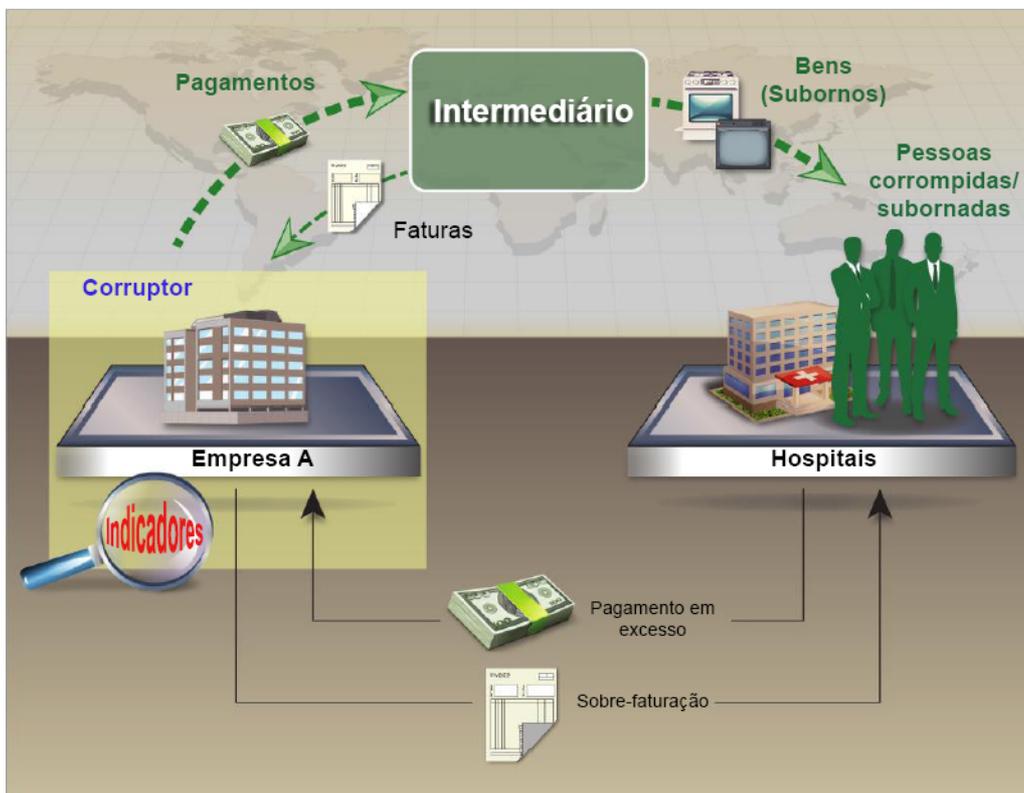


Um contrato de construção foi celebrado entre uma empresa de construção, a Empresa A (corruptor), e um operador de complexos desportivos, a Empresa B, para a construção de um novo estádio. Durante uma inspeção de rotina, o inspetor tributário constatou que a Empresa A tinha assinado um "contrato de joint venture" com uma Empresa *Offshore*. Nos termos deste contrato, a Empresa A compromete-se a construir o estádio enquanto a Empresa *Offshore* não se compromete a realizar quaisquer atividades nem assume qualquer risco. No entanto, o contrato prevê a obrigação da Empresa A pagar um montante igual a 5% do valor do contrato à Empresa *Offshore*.

Os termos deste contrato geraram suspeitas do inspetor tributário que o levaram a realizar novas averiguações. Estas revelaram que a Empresa *Offshore* era de facto uma empresa de fachada recentemente criada, detida pelo genro do diretor executivo da Empresa B (Pessoa subornada). O acordo aparentava ser um mecanismo para permitir que a Empresa A pagasse um suborno em troca da obtenção do contrato.

Neste caso, o indicador-chave que permitiu ao inspetor tributário suspeitar de uma eventual corrupção foi o facto da Empresa A ser uma das partes de um contrato de joint venture que carecia de substância comercial e no qual a Empresa *Offshore*, apesar de não realizar quaisquer atividades, recebia pagamentos. Outros indicadores incluíram o facto da Empresa *Offshore* estar localizada num país que não tinha qualquer ligação com o contrato e a relação familiar do detentor desta empresa com o diretor executivo da Empresa B.

Contrato cujos termos não refletem a realidade



No decurso de uma inspeção a uma empresa de média dimensão que vende equipamentos médicos, a Empresa A (corruptor), os inspetores tributários descobriram faturas totalizando cerca de USD 3 milhões referentes a aquisições de equipamentos médicos e acessórios. No entanto, as faturas não apresentavam correspondência com os equipamentos que estavam na posse da Empresa A ou que esta havia vendido. Novas averiguações e análises dos fluxos financeiros demonstraram que os pagamentos foram efetuados a um Intermediário, não tendo, no entanto, a Empresa A recebido quaisquer bens em troca. Em vez disso, o Intermediário utilizou o dinheiro na aquisição de bens, incluindo carros, equipamentos de hi-fi, televisores,

telefones móveis e equipamentos de cozinha, que ofereceu a administrações e a médicos de hospitais (Pessoas Corrompidas). Como contrapartida, estes indivíduos asseguravam que a Empresa A era utilizada pelos hospitais como fornecedora de equipamentos médicos, pelos quais os hospitais pagavam em excesso.

Neste caso, o indicador-chave que permitiu ao inspetor tributário gerar suspeitas de uma eventual corrupção foi o facto da Empresa A incorrer em grandes despesas ao abrigo de contratos de aquisição de equipamentos que não correspondiam aos que a empresa detinha.

Nota

1. **O Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Branqueamento de Capitais** da OCDE foi publicado em 2009 e está disponível, em várias línguas, no site da OCDE <http://www.oecd.org/ctp/crime/money-laundering-awareness-handbook.htm>.

Indicadores relativos a pagamentos e fluxos financeiros

Introdução

De forma significativa, o fenómeno da corrupção consiste na transferência ilícita de bens, que as partes envolvidas numa determinada operação procurarão disfarçar como pagamentos comerciais legítimos. No entanto, em virtude de muitos contribuintes relevarem os encargos com subornos e outros pagamentos efetuados para fins de corrupção como custo da atividade e pretenderem, por conseguinte, obter uma dedução fiscal, é provável que seja produzido um circuito de documentos que podem ser descobertos pelos inspetores tributários.

No decurso da sua atividade normal, os inspetores tributários podem deparar-se com uma ampla gama de indicadores relacionados com pagamentos ou fluxos financeiros entre as partes envolvidas em operações de suborno ou corrupção. Estes incluem qualquer aspeto que mostre que um pagamento ou fluxo financeiro é invulgar ou pouco usual, que possa estar relacionado com o montante ou a frequência anormais dos pagamentos, ou que estes são efetuados a ou recebidos de ou no âmbito de acordos, em condições que diferem do normal.

Indicadores

Indicadores relativos a pagamentos efetuados a ou recebidos de terceiros

- Pagamentos para ou de pessoas em países de alto risco, que não podem ser identificadas, ou são empresas cujos beneficiários efetivos não podem ser identificados.
- Os pagamentos efetuados ou recebidos através de intermediários em países terceiros.
- Pagamentos de elevados montantes relativos a serviços de assistência em países de alto risco.
- Pagamentos para contas sediadas no estrangeiro em nome de indivíduos ou empresas com as quais não existe uma relação comercial.
- Os pagamentos efetuados para viagem e alojamento de PPEs.
- Os pagamentos de comissões divididos em várias partes, efetuados para diferentes contas bancárias *offshore*.

- Pagamentos efetuados para países com regras de sigilo bancário, que não trocam informações bancárias.
- Pagamentos para contas bancárias sediadas em países diferentes daquele onde o destinatário está localizado.
- Pagamentos para contas bancárias pessoais, em vez de para contas empresariais.
- Pagamentos a entidades que não participaram em projetos ou operações.

Indicadores relativos aos termos de pagamento

- Pagamentos ou recebimentos de montantes elevados, frequentes ou de valores *redondos*.
- Discrepância dos procedimentos na aprovação de pagamentos.
- Pagamentos efetuados ou recebidos sem a existência de contrato escrito ou em que o contrato escrito não é claro ou não está disponível.
- Pagamento de faturas não exigidas ao abrigo de contratos.
- Pagamentos relativos a faturas que não se enquadram no perfil habitual do contribuinte (por exemplo, em termos de quantidades, tempo, localização do destinatário etc.).
- Pagamentos efetuados com base em faturas ou documentos gerados internamente em vez de faturas emitidas por terceiros.
- Pagamentos de comissões elevadas efetuados em determinadas datas (por exemplo, na conclusão dos contratos).
- Pagamentos efetuados imediatamente após o (ou antes do) recebimento de uma fatura ou assinatura de um contrato.
- Terceiros a efetuarem pagamentos diretamente aos credores em nome do contribuinte, ou a entidades controladas pelo contribuinte.
- Tratamento favorável dispensado a certos credores (por exemplo, pagar a um fornecedor mais rápido do que a outros, sem motivos claros).
- Os montantes recebidos parecem excessivos para os bens vendidos ou serviços prestados.
- Os valores pagos a intermediários ou consultores parecem excessivos.

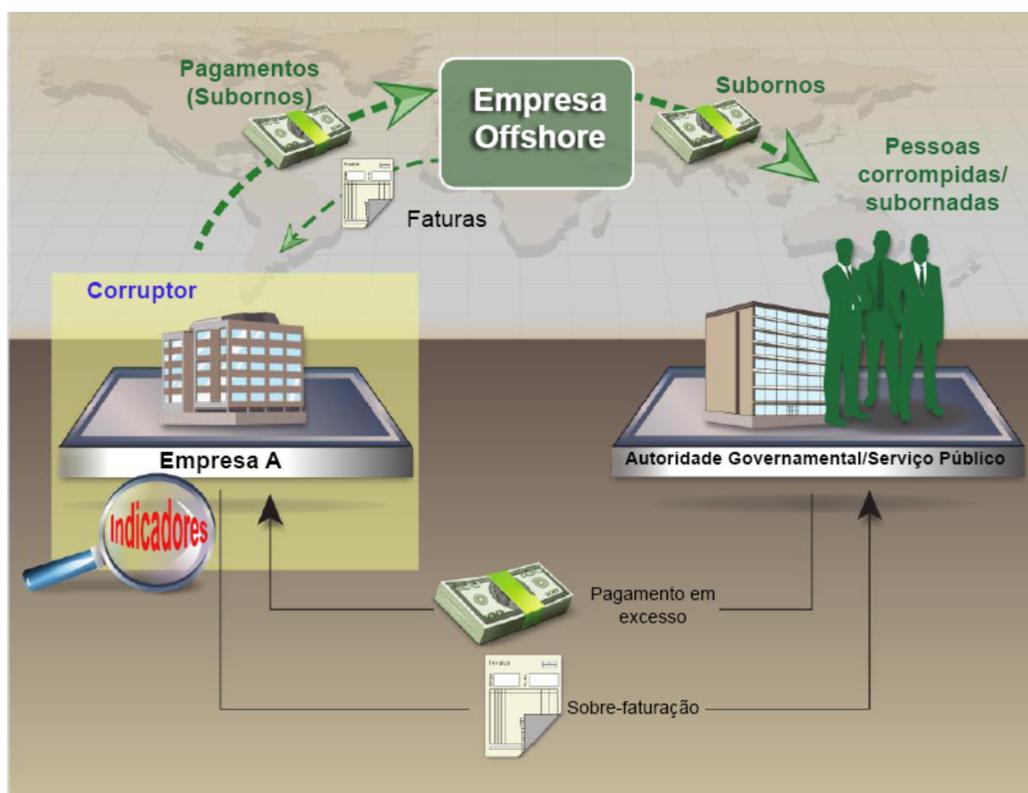
Outros indicadores relativos a pagamentos e fluxos financeiros

- Levantamentos em numerário de montantes significativos e sem explicação.
- Utilização de contas de notário ou advogado sem necessidade aparente.
- A origem dos fundos utilizados não é clara.
- Historial de frequência na abertura e no encerramento de contas bancárias.

- Pagamentos significativos efetuados para as, ou das, contas bancárias do contribuinte, sem explicação.
- Prova de pagamentos não registados na contabilidade.
- Falta de explicação satisfatória relativamente a alguns pagamentos.

Exemplos

Pagamentos de comissões para um país de alto risco



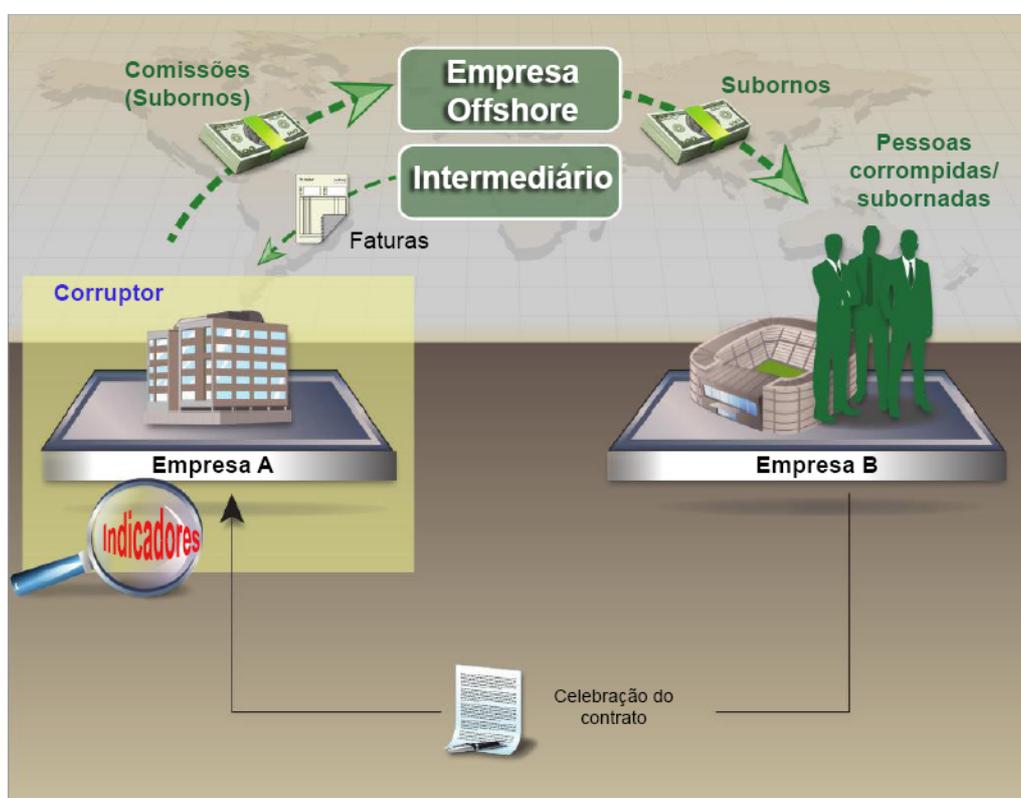
A Empresa A (corruptor) é uma empresa de impressão de moeda. Durante uma inspeção verificou-se que a Empresa A tinha efetuado pagamentos de USD 20 milhões para uma Empresa *Offshore* localizada num país que não partilha informações fiscais. Nos registos da Empresa A, estes pagamentos foram relevados como correspondendo a serviços de "gestão de negócios" respeitantes a contratos estabelecidos com o governo do País X para imprimir notas. No entanto, o inspetor tributário não encontrou qualquer evidência dos serviços prestados pela Empresa *Offshore*.

O inspetor tributário suspeitou de que os pagamentos eram de facto subornos e que o dinheiro seria, de alguma forma, pago a funcionários públicos estrangeiros (Pessoas Corrompidas) no País X, como contrapartida do contrato ser concedida à Empresa A. O inspetor tributário também suspeitou que os membros da administração da Empresa A compartilhariam o dinheiro pago à Empresa *Offshore*. Por conseguinte, o inspetor tributário notificou a Empresa A informando-a de que o encargo associado ao

pagamento para a empresa no paraíso fiscal não seria dedutível para efeitos fiscais, atendendo às suspeitas do mesmo configurar um suborno. Como resultado, o conselho de supervisão da Empresa A despediu os elementos da administração envolvidos nas operações e comunicou a situação ao Ministério Público. O novo conselho de administração informou então que a empresa deixaria de desenvolver negócios no País X.

Neste caso, o indicador-chave que permitiu ao inspetor tributário suspeitar de uma eventual corrupção foi o facto dos pagamentos de comissões avultadas estarem a ser efetuados a uma empresa situada num país de alto risco, sem que alegadamente houvesse serviços prestados como contrapartida.

Pagamentos efetuados via empresas *offshore*



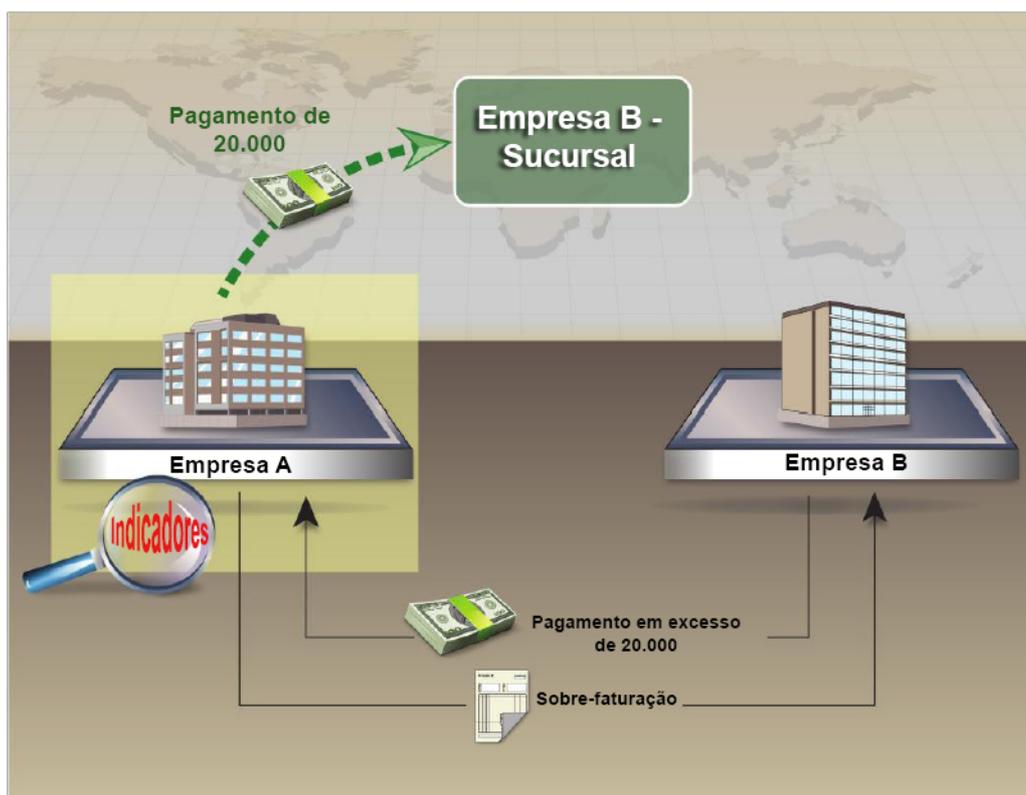
A Empresa B - empresa pública no País X - tinha autoridade para conceder um contrato de construção de um novo estádio. Para ajudá-la a obter este contrato, a Empresa A (corruptor) - uma empresa de construção - celebrou um acordo com um Intermediário. Nos termos deste acordo, o Intermediário iria obter contratos, apoiar na orientação e na realização de vistorias nos locais e fornecer outro tipo de apoio relacionado com a conclusão dos contratos. Em troca, a Empresa A pagou ao Intermediário uma comissão de USD 17,5 milhões que representava 5% do valor total do contrato.

Durante uma inspeção de rotina, o inspetor tributário descobriu que a fatura do Intermediário exigia à Empresa A que o pagamento da respetiva comissão fosse efetuado para uma Empresa *Offshore* localizada num país que não procedia à troca de informações bancárias. Averiguações adicionais revelaram que o

Intermediário e a Empresa *Offshore* eram detidas pelos mesmos indivíduos (Pessoas Corrompidas). Estes indivíduos eram também funcionários do governo do País X, empregados por conta da Empresa B, que era responsável pela concessão do contrato à Empresa A. Em substância, a "comissão" de 5% foi de facto um suborno pago pela Empresa A para os funcionários públicos estrangeiros, a fim para garantir um contrato lucrativo.

Neste caso, o indicador-chave que permitiu ao inspetor tributário suspeitar de uma eventual corrupção foi o facto da Empresa A ter sido instruída para pagar a comissão ao Intermediário através de uma Empresa *Offshore* localizada numa jurisdição de alto risco. Outros indicadores incluíram o facto da Empresa A operar num setor de alto risco, o facto do contrato de grande valor ter sido adjudicado sem concurso público e o facto do Intermediário e a Empresa *Offshore* serem ambos detidos pelos funcionários públicos estrangeiros do País X.

Sobre-faturação para alguns clientes



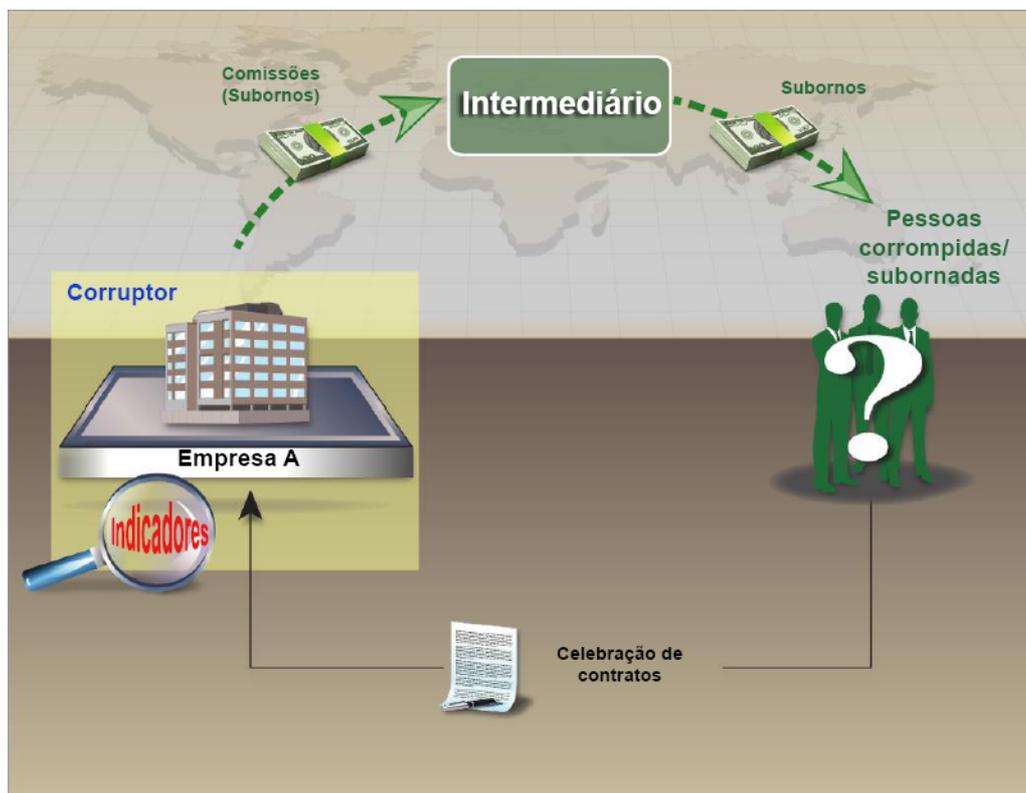
A Empresa A é uma empresa que atua no comércio internacional. Durante uma inspeção, o inspetor tributário notou que a Empresa A emitia de forma repetida faturas de montantes mais elevados para um dos seus clientes - a Empresa B – do que para outros clientes, relativamente a produtos similares. Ou seja, ao passo que emitia faturas para outros clientes, pela venda de determinados bens, no valor de USD 100.000, para a Empresa B emitia faturas no valor de USD 120.000. A Empresa B está localizada no País X que tem

controles rigorosos sobre operações cambiais. Após o pagamento das faturas pela Empresa B, a Empresa A emitia notas de crédito no valor igual ao valor pago em excesso (neste exemplo USD 20.000), para uma sucursal da Empresa B localizada num país que não procedia à troca de informações fiscais ou bancárias. De seguida, a Empresa A pagava o valor de USD 20.000 para uma conta bancária titulada pela sucursal (da Empresa B) neste país.

Quando questionada pelo inspetor tributário, a administração da Empresa A explicou que este acordo foi celebrado a fim de facilitar os negócios com a Empresa B, ajudando-a a evitar os controles rigorosos de operações de câmbio exercidos pelo País X. Com base nas informações disponíveis, não resultava claro para o inspetor tributário que esta explicação estivesse correta. O inspetor tributário tinha, no entanto, informações suficientes para suspeitar que a empresa estava envolvida em, ou a facilitar, alguma forma de corrupção, de evasão fiscal ou outra atividade criminosa grave. Por conseguinte, o inspetor tributário comunicou as suas suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente.

Neste caso, o indicador-chave que permitiu ao inspetor tributário suspeitar de uma eventual corrupção foi o facto da Empresa A, de forma rotineira, estar a sobre-faturar para um cliente em particular. Outros indicadores incluíram o facto da empresa ter emitido um grande número de notas de crédito e de ter feito pagamentos de montantes elevados para um país de alto risco.

Uso de documentos contabilísticos próprios



A Empresa A (corruptor) era uma empresa de construção que desenvolvia projetos de grande dimensão no exterior. Durante uma inspeção, verificou-se que a Empresa A recorria frequentemente a uma empresa de consultoria, Intermediário, nos contactos com governos estrangeiros para negociação dos contratos. O Intermediário recebia uma comissão de até 5% do valor do contrato. No entanto, não foram recebidas faturas do Intermediário, e todos os pagamentos das comissões foram efetuados com base em documentos contabilísticos próprios (internos) da Empresa A. Averiguações adicionais revelaram que os pagamentos ao Intermediário haviam sido efetuados em numerário e que não existiam contratos que detalhassem objetivamente os serviços por este prestados e que justificassem as comissões. Isto foi suficiente para o inspetor tributário suspeitar de que os "pagamentos das comissões" efetuados ao Intermediário eram, na verdade, subornos os quais acabariam por ser pagos a funcionários públicos (estrangeiros) noutros países. Com base nisto, o inspetor tributário apresentou as suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente para posterior investigação criminal. Os funcionários públicos estrangeiros não foram identificados.

Neste caso, o indicador-chave que permitiu ao inspetor tributário suspeitar de uma eventual corrupção foi o facto das comissões serem pagas ao Intermediário com base em documentos próprios da empresa e não faturas. Outros indicadores incluíram o facto desses pagamentos serem efetuados em numerário e os contratos entre a Empresa A e o Intermediário não apresentarem informação detalhada sobre os serviços a serem prestados.

Indicadores sobre os resultados das operações do contribuinte

Introdução

Como discutido nos capítulos anteriores, os inspetores tributários devem estar cientes de qualquer aspeto relativo ao ambiente de risco do contribuinte, as suas operações e os seus pagamentos ou fluxos financeiros que possam indicar um risco acrescido de suborno ou corrupção. Os inspetores tributários devem também estar cientes de quaisquer indicadores que indiquem ter já ocorrido suborno ou corrupção.

Ao considerar eventuais indicadores, os inspetores tributários devem seguir uma atitude de mente aberta. Praticamente qualquer característica importante do negócio do contribuinte, da sua contabilidade ou das suas finanças pessoais (ou das de familiares) que aparentem ser invulgares ou pouco usuais, e que possam não ser totalmente explicadas, podem ser um indicador de possível suborno ou corrupção. Tal poderá ser razão para que o inspetor tributário preste mais atenção a outros indicadores que podem estar presentes, ou até efetuar uma comunicação das suas suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente, ao Ministério Público ou à Unidade de Informação Financeira (UIF).

Indicadores

Indicadores relativos a resultados com impacto nos negócios do contribuinte

- Benefícios decorrentes de um tratamento favorável por agências governamentais, fornecedores ou clientes.
- Êxito invulgar ou pouco usual na obtenção e manutenção de contratos.
- Contratos ou licenças são concedidas por PPEs ou seus familiares.
- Contratos concedidos sem a necessidade de concurso público, negociações, ou documentos que normalmente seriam esperados.
- Aquisição de bens ou serviços no âmbito de contratos, sem que tenham ocorrido.
- Demissão recente de pessoas de altos cargos da empresa sem justificação clara.
- Registos que incluem correspondência incriminatória sugerindo possível suborno ou outros tipos de corrupção.

Indicadores relativos a resultados com impacto na contabilidade do contribuinte

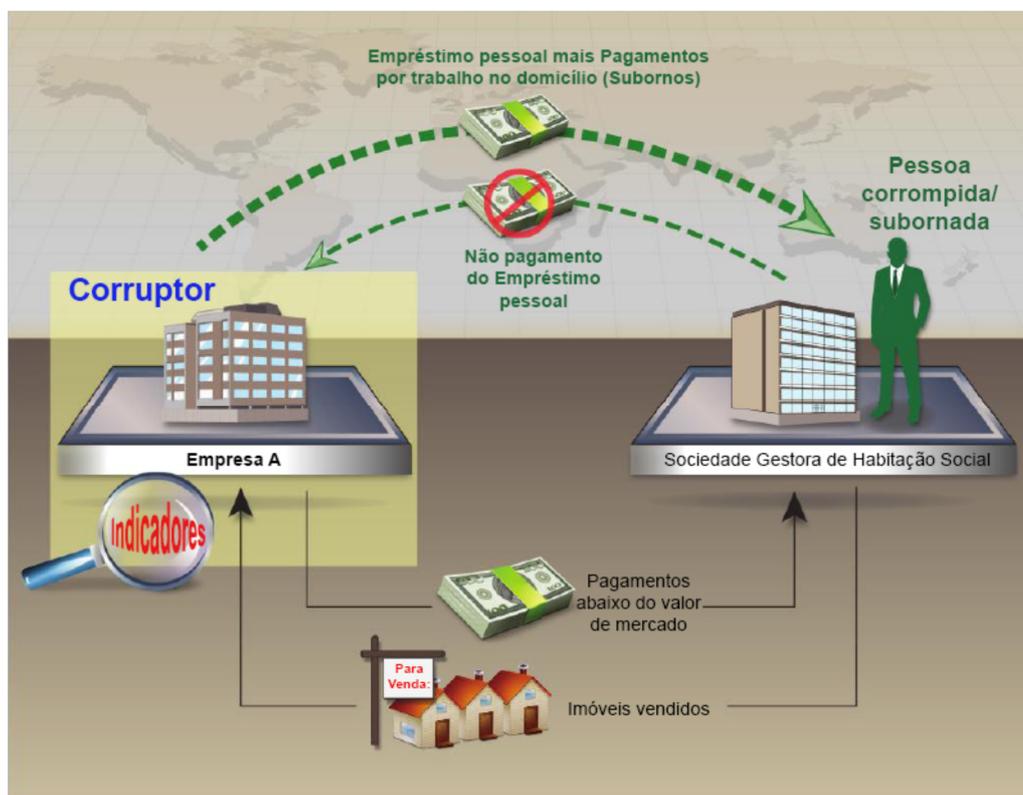
- Os principais rácios financeiros não estão em sintonia com os rácios de empresas similares.
- Perdas ou ganhos incomuns ou inexplicáveis no contexto dos contratos existentes.
- Registos mostram ausência de ganhos tributáveis, quando os mesmos são expectáveis.
- Registos incluem gastos não relacionados com as vendas ou lucros.
- Balanço releva bens ou direitos adquiridos a preços maiores ou menores que o valor de mercado, que não têm valor real ou que possam até nem existir.
- Registos de bens ou direitos alienados a preços maiores ou menores que o seu valor de mercado.
- Balanço releva um empréstimo injustificado envolvendo uma entidade não relacionada.
- Renúncia de um empréstimo com uma entidade não relacionada, sem explicação.
- Balanço releva passivos associados a ativos que não estão identificados, ou quando o valor do passivo parece excessivo.
- Empresas com aumento de capital significativo e inexplicável.

Indicadores relativos a resultados com impacto no património do contribuinte (ou dos administradores/gerentes)

- Empresa é proprietária de bens de luxo não relacionados com a sua atividade (aviões particulares, iates, imóveis residenciais de elevado valor, etc.).
- O contribuinte, um empregado ou um membro da família tem um estilo de vida ou padrão de gastos não suportados ou incompatíveis com o respetivo rendimento.

Exemplos

Tratamento favorável do fornecedor

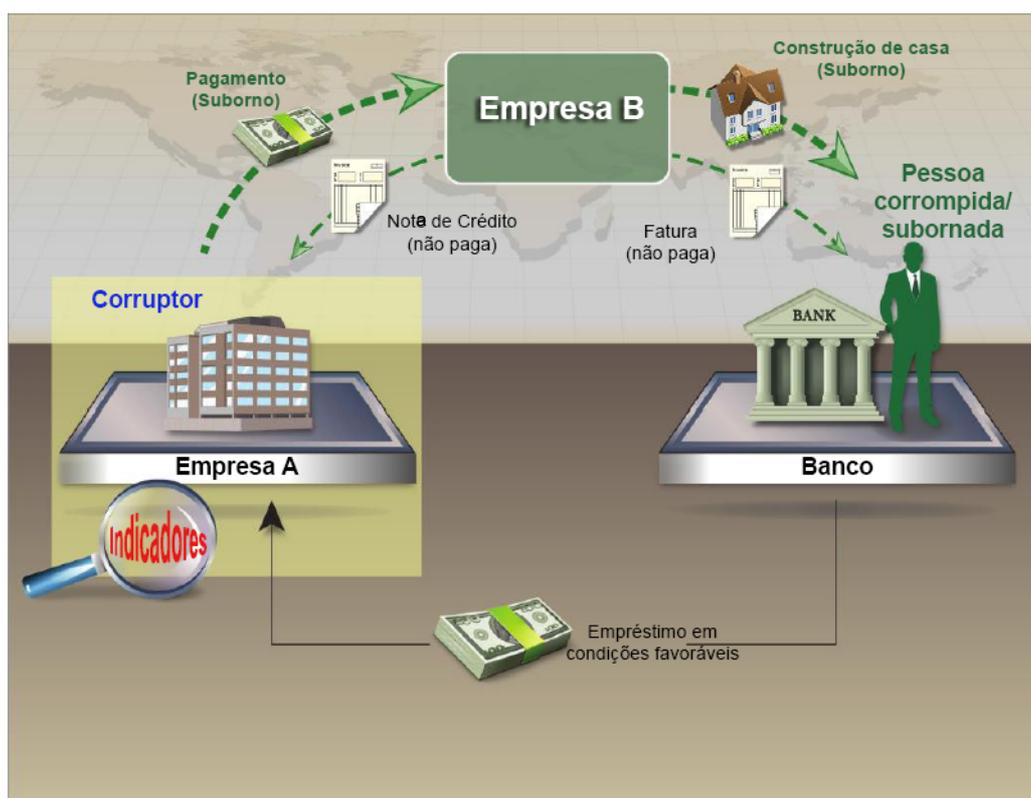


A Empresa A (corruptor) é uma empresa imobiliária. Durante uma inspeção, o inspetor tributário notou que a Empresa A tinha uma série de negociações/operações com a mesma Sociedade Gestora de Habitação Social e decidiu analisar com mais detalhe esta relação. A inspeção revelou que a Empresa A tinha adquirido diversos imóveis da Sociedade Gestora de Habitação Social, a preços que pareciam ser inferiores ao valor justo de mercado dos mesmos e em condições que eram favoráveis à empresa. Aparentemente, a empresa não compensou a Sociedade Gestora de Habitação Social por isso. No entanto, o inspetor tributário detetou que a Empresa A tinha incorrido em custos significativos decorrentes de trabalhos de renovação e re-decoração de um imóvel que não possuía.

Averiguações adicionais revelaram que o imóvel que tinha sido renovado e re-decorado era propriedade da Senhora K (Pessoa Corrompida), Presidente da Sociedade Gestora de Habitação Social. O inspetor tributário descobriu que a Empresa A havia também concedido um "empréstimo pessoal" à Senhora K, o qual não estava documentado e cujo pagamento/restituição nunca lhe foi exigido. No total, a Senhora K beneficiou indevidamente de USD 750.000 que não declarou à Sociedade Gestora de Habitação Social nem incluiu na sua declaração de rendimentos. Com base nisto, o inspetor tributário suspeitou que a Senhora K havia de facto recebido subornos da Empresa A e comunicou as suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente, que iniciou uma investigação.

Neste caso, o indicador-chave que permitiu ao inspetor tributário suspeitar de uma eventual corrupção foi o facto da Empresa A ter celebrado diversos contratos, que aparentemente lhe eram favoráveis, com a mesma Sociedade Gestora de Habitação Social. Outros indicadores incluíram o facto da Empresa A ter incorrido em despesas injustificadas decorrentes de um imóvel do qual não era o proprietário e de ter concedido um empréstimo pessoal, não documentado, à Senhora K, sem a exigência do respetivo pagamento.

Despesas injustificadas/inexplicadas



A Empresa A (corruptor) era uma empresa de gestão de projetos. Durante uma inspeção, o inspetor tributário detetou que a Empresa A recebeu uma fatura emitida pela Empresa B - uma empresa de construção - relativa a trabalhos de construção em escritórios da primeira os quais nunca haviam ocorrido. A Empresa A pagou a fatura integralmente. Posteriormente, a Empresa B emitiu uma nota de crédito para a Empresa A, mas não havia nenhuma evidência de que a esta tivesse sido restituído o preço dos trabalhos anteriormente pago. Na mesma altura, a Empresa A obteve, junto de um banco local, um empréstimo de um montante elevado, aparentemente em condições favoráveis.

O inspetor tributário decidiu efetuar averiguações/cruzamentos junto de entidades terceiras e descobriu que a Empresa B tinha de facto construído uma casa para o Senhor L (Pessoa Corrompida) - um alto funcionário do banco local. A Empresa B tinha emitido uma fatura ao Senhor L em relação aos trabalhos de construção, que tinha o mesmo valor que a fatura paga pela Empresa A. A fatura emitida ao Senhor L nunca foi paga.

Com efeito, a Empresa A tinha pago à Empresa B para construir a casa do Senhor L. A nota de crédito emitida para a Empresa A e a fatura emitida ao Senhor L foram, aparentemente, geradas para assegurar que a contabilidade da Empresa B estivesse em ordem, não havendo intenção de as cumprir. Assim, o inspetor tributário suspeitou que a Empresa A tinha pago a construção da casa do Senhor L como suborno, em troca deste exercer a sua autoridade na concessão do empréstimo pelo banco àquela empresa, em condições favoráveis. O inspetor tributário comunicou estas suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente, que iniciou uma investigação.

Neste caso, o indicador-chave que permitiu ao inspetor tributário suspeitar de uma eventual corrupção foi o facto da Empresa A incorrer em despesas, não explicadas, relativas a trabalhos que não haviam ocorrido. Outros indicadores incluíram o facto da Empresa A ter recebido uma nota de crédito, mas sem o correspondente pagamento e não desenvolver quaisquer diligências com vista à sua regularização e também da Empresa A ter, na mesma altura, recebido um empréstimo de montante elevado em condições favoráveis.

Indicadores relativos aos beneficiários dos proventos de possível suborno ou corrupção

Introdução

Nos capítulos anteriores tem sido dado enfoque principalmente ao agente pagador dos subornos ou de outros fluxos no contexto de atividades corruptas. No entanto, os inspetores tributários devem estar cientes dos indicadores relativos aos beneficiários dos subornos e de outros proventos da corrupção assim como das consequências, no plano tributário, dos rendimentos ou outros ganhos que estes auferem. Os beneficiários de possíveis subornos ou outros proventos da corrupção são indivíduos que, quer sejam funcionários públicos ou governamentais ou decisores nas empresas, procuram esconder os pagamentos que recebem ou dissimulá-los como uma outra forma de rendimento. Quando os inspetores tributários detetam indicadores de possível evasão fiscal ou branqueamento de capitais devem também considerar a possibilidade destes poderem também sugerir que o contribuinte haja beneficiado de subornos ou de outros atos de corrupção.

Muitos dos indicadores abordados nos capítulos anteriores são relevantes no contexto do procedimento de inspeção e da análise das declarações fiscais respeitantes, quer ao pagador quer ao beneficiário de subornos ou de outros pagamentos associados à corrupção. Mas, relativamente aos beneficiários, há um número significativo de indicadores que são particularmente relevantes os quais se apresentam de seguida.

Ao considerar a situação do beneficiário dos rendimentos do possível suborno ou corrupção, os inspetores tributários devem ter presente a necessidade de prestar especial atenção a quaisquer transações invulgares ou pouco usuais, o que poderá indicar um risco maior. Conforme estabelecido no capítulo anterior, as circunstâncias que tornam uma transação invulgar ou pouco comum são diversas, mas algumas das principais características de uma tal operação incluem:

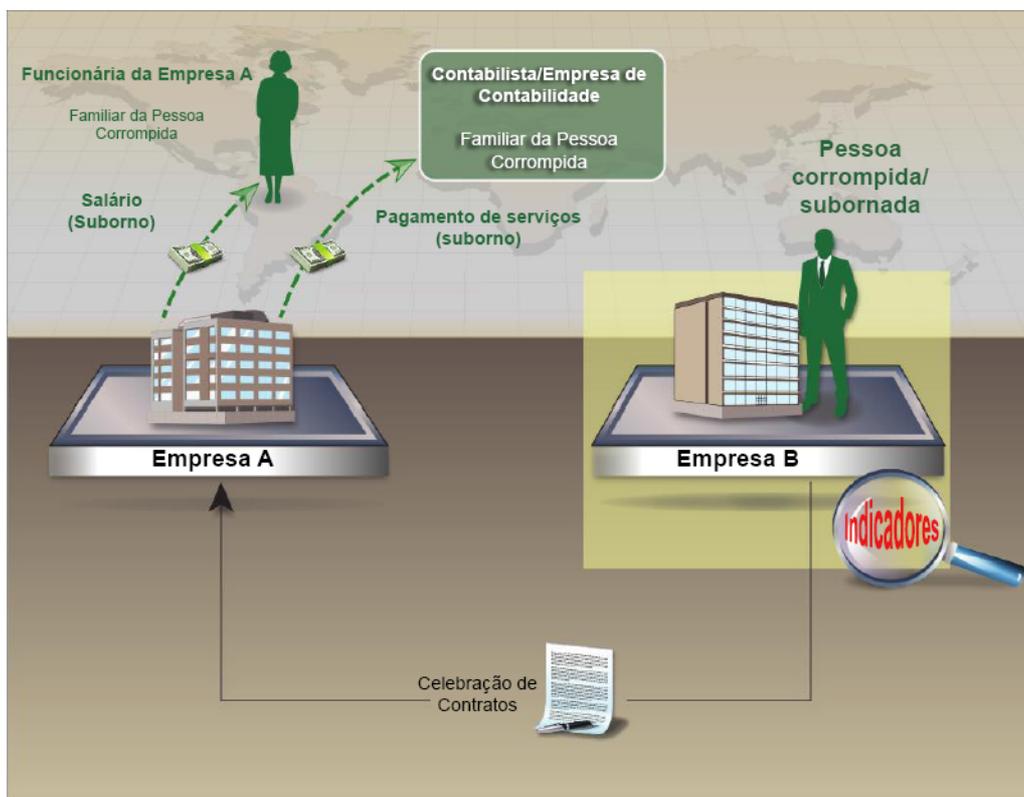
- uma operação que não se encaixa com o historial ou circunstâncias da pessoa;
- uma operação que não tem explicação económica lógica ou prática;
- uma operação em que a identidade das partes não é clara; e
- uma operação em que a origem dos fundos não é clara.

Indicadores

- Trabalhos ou obras para agências governamentais em países de alto risco.
- É responsável pela concessão de autorizações, licenças ou contratos.
- Propriedade ou controlo das entidades não relacionado com a atividade principal do beneficiário.
- Recebe comissões de trabalhos de consultoria, mas não demonstra competências, qualificação ou experiência profissional relevantes.
- Auferir rendimentos do trabalho ou de consultoria adicionais encontrando-se já totalmente ocupado.
- Apoio súbito ou pouco usual oferecido a empresas ou setores particulares.
- Referido numa Comunicação de Operações Suspeitas (*Suspicious Transaction Report - STR*) recebidas pela Unidade de Informação Financeira.
- Crescimento injustificado do património líquido (incluindo o de membros da família).
- Donativos injustificados efetuados para campanhas ou partidos políticos.
- Gastos invulgares, pouco comuns ou injustificados, efetuados principalmente em numerário (incluindo pelos membros da família).

Exemplo

Gastos invulgares, pouco comuns ou injustificados



A Empresa B é uma grande empresa de venda por correspondência. Durante uma inspeção, o inspetor tomou conhecimento de uma série de contratos de impressão que tinham sido adjudicados sem o habitual processo de aprovação. As averiguações adicionais revelaram que todos os contratos tinham sido aprovados pelo Senhor M - um quadro superior responsável pela produção do catálogo da empresa. O Senhor M foi incapaz de fornecer uma explicação convincente sobre a forma como os contratos tinham sido adjudicados. Veio também à atenção do inspetor que o Senhor M tinha recentemente começado a desfrutar de um estilo de vida com maior opulência, incluindo um carro novo e férias em destinos caros, que parecia improvável ser sustentado pelo seu salário.

O inspetor tributário efetuou confirmações junto de entidades terceiras tendo detetado que a mulher do Senhor M - a Senhora M - era empregada na Empresa A - a empresa gráfica a quem tinha sido adjudicado o maior contrato de impressão do catálogo. No entanto, embora a Senhora M constasse na folha de pagamentos e recebesse um salário, ela aparentava não desempenhar qualquer função na empresa. Além disso, verificou-se que a Empresa A e algumas outras empresas gráficas às quais haviam sido adjudicados contratos também pelo Senhor M, haviam efetuado pagamentos para a mesma empresa de contabilidade - Empresa de Contabilidade - sem lhes ter sido prestado qualquer serviço. Verificações adicionais revelaram que a Empresa de Contabilidade era detida pela filha do Senhor M. O inspetor tributário suspeitou que o salário da Senhora M e os pagamentos efetuados à Empresa de Contabilidade eram de facto subornos pagos ao Senhor

M e à sua família como contrapartida da adjudicação dos contratos de impressão pela Empresa B. As suspeitas foram comunicadas à autoridade de aplicação da lei competente que iniciou uma investigação criminal. A Empresa B também realizou as suas próprias averiguações internas.

Neste caso, os indicadores-chave que permitiram ao inspetor tributário suspeitar de possível corrupção foram o facto dos contratos terem sido aprovados pelo Senhor M sem o cumprimento do processo de aprovação normal, e o facto deste estar, simultaneamente, a desfrutar de um aumento injustificado dos seus encargos pessoais. Outros indicadores incluíram o facto da mulher do Senhor M estar empregada pela Empresa A, à qual tinha sido adjudicado um importante contrato de impressão, enquanto a sua filha recebia pagamentos por serviços de contabilidade provenientes de um número de empresas gráficas que tinham contratos com a Empresa B.

Anexo A - Lista de sites úteis e outros recursos

Na procura de mais informações sobre suborno e corrupção, os inspetores tributários devem, em primeiro lugar, ponderar as orientações da sua própria agência ou administração. Os recursos a seguir indicados poderão fornecer informações de suporte úteis e adicionais mas não substituem a legislação ou a regulamentação nacional.

Recursos da OCDE

A **Convenção sobre a Luta contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais** (*Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*) da OCDE e outros documentos relacionados contêm informações sobre instrumentos incluindo a Convenção de 1997 e a **Recomendação sobre Medidas Fiscais para Melhorar a Luta Contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais** (*Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*), de 2009, www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf. [em português, texto da convenção, <http://www.dgpj.mj.pt/sections/leis-da-justica/pdf-internacional/ciec/conv-corrupcao-agentes/downloadFile/file/ConvCorrupcaoAgentes.OCDE.pdf?nocache=1218100482.41>]

A **Recomendação para Facilitar a Cooperação entre as Autoridades Fiscais e Outras Autoridades de Aplicação da Lei no Combate à Criminalidade Grave** (*Recommendation of the Council to Facilitate Co-operation between Tax and Other Law Enforcement Authorities to Combat Serious Crimes*), de 2010, introduz um requisito para que os países estabeleçam quadros legais e administrativos eficazes e fornece orientações para facilitar a comunicação por parte das autoridades fiscais de suspeitas de crimes graves decorrentes do desempenho dos seus deveres, às autoridades de aplicação da lei competentes nacionais, <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=266>.

O **Manual de Sensibilização dos Inspetores Tributários para o Branqueamento de Capitais** (*Money Laundering Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*) da OCDE fornece

orientações aos funcionários da administração fiscal sobre o reconhecimento de possível branqueamento de capitais, www.oecd.org/tax/crime/money-laundering-awareness-handbook.htm.

O **Relatório sobre Cooperação Efetiva Inter-Agências no Combate aos Crimes Fiscais e outros Crimes Financeiros** ("Relatório de Roma") (*Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*), de 2012, contém uma análise profunda de modelos de cooperação interagência em 48 países, www.oecd.org/ctp/crime/effectiveinter-agencyco-operationinfightingtaxcrimesandotherfinancialcrimes.htm.

O **Manual sobre Troca de Informações** (*Manual on Information Exchange*), da OCDE, contém orientações sobre a cooperação internacional, incluindo o intercâmbio de informações, verificações fiscais simultâneas e a realização de verificações fiscais no exterior, www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/cfaapprovesnewmanualoninformationexchange.htm.

O **Catálogo de Instrumentos de Cooperação Internacional no Combate aos Crimes Fiscais e outros Crimes Financeiros** (*International Co-operation Against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A Catalogue of the Main Instruments*), de 2012, é um guia útil de instrumentos-chave para a cooperação internacional no combate ao crime, www.oecd.org/ctp/crime/internationalco-operationagainsttaxcrimesandotherfinancialcrimesacatalogueofthemaininstruments.htm.

A **Iniciativa CleanGovBiz** da OCDE contém informações sobre uma ampla gama de ferramentas através das quais os governos podem reforçar a sua luta contra a corrupção, www.oecd.org/cleangovbiz/.

Outras organizações internacionais

A **Convenção contra a Corrupção das Nações Unidas** é o maior instrumento internacional juridicamente vinculativo de combate à corrupção, com 165 Estados-parte, <http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/index.html>. [em português <http://www.dgpj.mj.pt/sections/relacoes-internacionais/anexosorgint2/sections/relacoes-internacionais/anexosorgint2/convencao-corrupcao/downloadFile/file/Conven%E7%E3oCorrup%E7%E3o.pdf?nocache=1203613115.15>]

O **Relatório do Grupo de Acção Financeira Internacional (GAFI) Branqueamento dos Proventos da Corrupção** (*Laundering the Proceeds of Corruption*) considera as relações entre a corrupção e o branqueamento de capitais, assim como questões que envolvem a recuperação dos produtos da corrupção, www.fatf-gafi.org/topics/methodsandtrends/documents/laundryingtheproceedsofcorruption.html.

- O **Índice de Percepção da Corrupção** (*Corruption Perceptions Index*) (www.transparency.org/research/CPI/overview) e o **Índice de Pagamento de Subornos** (*Bribe Payers Index*) (www.transparency.org/research/bpi/overview), ambos da Transparência Internacional (*Transparency International*), e o **Índice de Sigilo Financeiro da Rede de Justiça Fiscal** (*Tax Justice Network Financial Secrecy Index*) (www.financialsecrecyindex.com/) contêm informações importantes sobre os países e setores de alto risco.
- O **site da Comissão Europeia** contém informações sobre instrumentos, políticas e estratégias anti-corrupção dentro da Europa, http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/index_en.htm.
- O **site do Grupo de Estados contra a Corrupção** (GRECO) contém documentos relativos ao cumprimento por parte dos países das normas europeias anti-corrupção, www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/default_en.asp.
- O **Relatório conjunto do Gabinete para a Droga e a Criminalidade das Nações Unidas** (*United Nations Office on Drugs and Crime - UNODC*) e da *PricewaterhouseCoopers* (PwC) **Políticas e Medidas Anticorrupção das Empresas Listadas pelo Fortune Global 500** (*Anti-Corruption Policies and Measures of the Fortune Global 500*) descreve as medidas tomadas pelas empresas para combater a corrupção, www.unodc.org/unodc/en/corruption/anti-corruption-policies-and-measures-of-the-fortune-global-500.html.
- A **Câmara de Comércio Internacional** é uma organização global de negócios que defende fortes políticas internas sobre responsabilidade corporativa e anti-corrupção, www.iccwbo.org/advocacy-codes-and-rules/areas-of-work/corporate-responsibility-and-anti-corruption/

Anexo B - Informações que devem constar numa comunicação de suspeitas de possível suborno ou corrupção

De seguida apresenta-se um resumo dos tipos de informações que devem ser incluídas numa comunicação de suspeitas de possível suborno ou corrupção, por parte de um inspetor tributário, à autoridade de aplicação da lei competente ou Ministério Público. Para facilitar a comunicação de suspeitas, um país pode pretender desenvolver um formulário padrão, com espaço para estas e outras informações relevantes.

- Contactos do funcionário fiscal que preenche a comunicação.
- Nome, endereço, número de identificação fiscal e outros elementos de identificação da entidade envolvida nas atividades em que há suspeitas de ocorrer suborno ou corrupção.
- Setor de atividade.
- Países envolvidos.
- Período em que a atividade suspeita ocorreu.
- Breve resumo da atividade suspeita.
- Esboço de fatores/indicadores que indicam possível suborno ou corrupção.
- Valor de quaisquer possíveis subornos ou outros pagamentos suspeitos.
- Formas de pagamento.
- Esboço de trabalho executado e averiguações realizadas, incluindo os pedidos de informação a autoridades fiscais de outros países.
- Anexar notas/comentários detalhados do caso contendo pormenores completos de suspeitas e informações relevantes.

Anexo C - Indicadores de possível suborno ou corrupção

Não há regras absolutas sobre que eventos ou características de um contribuinte ou de uma operação que devem levar um inspetor tributário a suspeitar de possível suborno ou corrupção. Cada caso deve depender dos seus factos e circunstâncias individuais, e ser avaliado à luz da experiência do inspetor tributário. Este anexo contém a compilação dos indicadores de possível suborno ou corrupção que estão listados ao longo deste Manual. Em alguns casos, um único indicador pode ser suficiente para um inspetor tributário se sentir em condições de comunicar as suas suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente ou Ministério Público. No entanto, na maioria dos casos, a presença de um único indicador deve incentivar o inspetor tributário a considerar também outros indicadores que podem estar presentes, para construir um quadro mais completo, antes de se decidir a efetuar a comunicação.

INDICADORES RELATIVOS AO RISCO INTERNO E EXTERNO DO CONTRIBUINTE

Indicadores relativos ao risco externo do contribuinte

- Opera, ou está relacionado com empresas que operam, em país de alto risco¹.
- Opera em setor considerado de alto risco², tal como:
 - Construção e obras públicas
 - Serviços Públicos
 - Imobiliário e serviços jurídicos, imobiliários e a empresas
 - Petróleo e Gás
 - Mineração
 - Geração e transporte de energia
 - Farmacêutica e de saúde
- Opera num setor altamente regulado ou num setor que requer licenças e autorizações governamentais.

Indicadores relativos ao risco interno do contribuinte

Indicadores relativos à estrutura e às relações institucionais do contribuinte

- Estrutura jurídica complexa ou de caráter internacional sem benefícios comerciais, fiscais, legais aparentes.
- Possui ou controla uma entidade jurídica com pouco ou nenhum fim comercial, particularmente uma localizada *offshore*.
- Emprega, ou tem ligações comerciais com, parentes próximos do proprietário ou da administração.
- Emprega, ou tem ligações comerciais com, Pessoas Politicamente Expostas (PPE) ou parentes de PPE.

Indicadores relativos a controlos internos do contribuinte

- Ambiente ou filosofia anti-corrupção inexistente ao nível da gestão.
- Poucos ou nenhum controlo interno está em vigor, tal como uma função de auditoria interna independente para detetar e prevenir a corrupção.
- Controlos débeis sobre a contratação e o uso de consultores.

Indicadores relativos ao historial do contribuinte

- Esteve anteriormente envolvido em suspeitas ou em litígios relacionados com qualquer tipo de crime financeiro.

Indicadores relativos à tentativa de manipular a inspeção

- Tentativas de influenciar o inspetor tributário, inclusive oferecendo um suborno.
- Tentativas de dificultar a inspeção, por exemplo, recusando-se a responder a questões ou retendo informações financeiras ou correspondência.

INDICADORES RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DO CONTRIBUINTE

Indicadores relativos às partes envolvidas nas operações

- A identidade das partes envolvidas numa transação não é clara.
- Envolvimento em contratos com empresas ou prestadores de serviços que são inesperados ou estranhos ao setor do contribuinte.

- Envolvimento em contratos com uma empresa detida ou controlada por uma Pessoa Politicamente Exposta (PPE) (ou familiar de um PPE), particularmente quando o PPE está autorizado a garantir contratos ou licenças importantes para o negócio do contribuinte.
- Envolvimento em transações com empresas *offshore*, especialmente quando localizadas em países de alto risco.
- Os intermediários ou consultores estão localizados num país de alto risco ou num país onde o contribuinte não tem atividade.
- Os intermediários ou consultores usados prestam serviços a um único cliente.
- Envolvimento em transações com uma empresa registada (ou com diretores que estão registados) no domicílio de um prestador de serviços a empresas *offshore*.
- Envolvimento em bastantes transações ou transações significativas com empresas recém-criadas, pouco transparentes ou não identificáveis.
- Emissão de notas de crédito a sucursais ou entidades localizadas em países de alto risco.

Indicadores relativos aos termos das operações

- Envolvimento em contratos ou empréstimos que não têm documentação suporte subjacente.
- Envolvimento em contratos em que a documentação não estabelece claramente os termos-chave, tais como os bens ou serviços a serem prestados, pagamentos a serem feitos, etc..
- Envolvimento em contratos que aparentam não refletir a realidade de uma operação (por exemplo, em que os bens fornecidos ou pagamentos efetuados diferem dos estabelecidos no contrato e não há documentação justificativa das discrepâncias).
- Envolvimento em contratos que aparentam não ter razoabilidade comercial, tais como:
 - Empréstimos em condições particularmente favoráveis ou desfavoráveis; ou
 - Contratos em que o pagamento dos bens ou serviços aparenta ser insuficiente ou excessivo.
- Ações fora dos termos de um contrato (por exemplo, a realização de pagamentos adicionais).
- Alterações dos contratos, tais como aumentos de preços, sem justificação comercial.
- Principais termos diferem dos termos de outras operações do contribuinte ou das normas do setor (por exemplo, a aquisição de bens ou serviços que não são normalmente usados pelo contribuinte).
- Contrato prevê pagamentos que são contingências do resultado de acordos com outras partes.
- Procedimentos normais de adjudicação não seguidos (por exemplo, a não obtenção de múltiplas ofertas de preços que normalmente seriam necessárias).
- Qualificação insuficiente de pessoas designadas para altos cargos ou existência de empregados fictícios na folha de pagamentos do contribuinte.
- Transações que não podem ser claramente explicadas pelo contribuinte.

INDICADORES RELATIVOS A PAGAMENTOS E FLUXOS FINANCEIROS

Indicadores relativos a pagamentos efetuados a ou recebidos de terceiros

- Pagamentos para ou de pessoas em países de alto risco, que não podem ser identificadas, ou são empresas cujos beneficiários efetivos não podem ser identificados.
- Os pagamentos efetuados ou recebidos através de intermediários em países terceiros.
- Pagamentos de elevados montantes relativos a serviços de assistência em países de alto risco.
- Pagamentos para contas sediadas no estrangeiro em nome de indivíduos ou empresas com as quais não existe uma relação comercial.
- Os pagamentos efetuados para viagem e alojamento de PPEs.
- Os pagamentos de comissões divididos em várias partes, efetuados para diferentes contas bancárias *offshore*.
- Pagamentos efetuados para países com regras de sigilo bancário, que não trocam informações bancárias.
- Pagamentos para contas bancárias sediadas em países diferentes daquele onde o destinatário está localizado.
- Pagamentos para contas bancárias pessoais, em vez de para contas empresariais.
- Pagamentos a entidades que não participaram em projetos ou operações.

Indicadores relativos aos termos de pagamento

- Pagamentos ou recebimentos de montantes elevados, frequentes ou de valores *redondos*.
- Discrepância dos procedimentos na aprovação de pagamentos.
- Pagamentos efetuados ou recebidos sem a existência de contrato escrito ou em que o contrato escrito não é claro ou não está disponível.
- Pagamento de faturas não exigidas ao abrigo de contratos.
- Pagamentos relativos a faturas que não se enquadram no perfil habitual do contribuinte (por exemplo, em termos de quantidades, tempo, localização do destinatário etc.).
- Pagamentos efetuados com base em faturas ou documentos gerados internamente em vez de faturas emitidas por terceiros.
- Pagamentos de comissões elevadas efetuados em determinadas datas (por exemplo, na conclusão dos contratos).
- Pagamentos efetuados imediatamente após o (ou antes) do recebimento de uma fatura ou assinatura de um contrato.

- Terceiros a efetuarem pagamentos diretamente aos credores em nome do contribuinte, ou a entidades controladas pelo contribuinte.
- Tratamento favorável dispensado a certos credores (por exemplo, pagar a um fornecedor mais rápido do que a outros, sem motivos claros).
- Os montantes recebidos parecem excessivos para os bens vendidos ou serviços prestados.
- Os valores pagos a intermediários ou consultores parecem excessivos.

Outros indicadores relativos a pagamentos e fluxos financeiros

- Levantamentos em numerário de montantes significativos e sem explicação.
- Utilização de contas de notário ou advogado sem necessidade aparente.
- A origem dos fundos utilizados não é clara.
- Historial de frequência na abertura e no encerramento de contas bancárias.
- Pagamentos significativos efetuados para as, ou das, contas bancárias do contribuinte, sem explicação.
- Prova de pagamentos não registados na contabilidade.
- Falta de explicação satisfatória relativamente a alguns pagamentos.

INDICADORES SOBRE OS RESULTADOS DAS OPERAÇÕES DO CONTRIBUINTE

Indicadores relativos a resultados com impacto nos negócios do contribuinte

- Benefícios decorrentes de um tratamento favorável por agências governamentais, fornecedores ou clientes.
- Êxito invulgar ou pouco usual na obtenção e manutenção de contratos.
- Contratos ou licenças são concedidas por PPEs ou seus familiares.
- Contratos concedidos sem a necessidade de concurso público, negociações, ou documentos que normalmente seriam esperados.
- Aquisição de bens ou serviços no âmbito de contratos, sem que tenham ocorrido.
- Demissão recente de pessoas de altos cargos da empresa sem justificação clara.
- Registos que incluem correspondência incriminatória sugerindo possível suborno ou outros tipos de corrupção.

Indicadores relativos a resultados com impacto na contabilidade do contribuinte

- Os principais rácios financeiros não estão em sintonia com os rácios de empresas similares.
- Perdas ou ganhos incomuns ou inexplicáveis no contexto dos contratos existentes.
- Registos mostram ausência de ganhos tributáveis, quando os mesmos são expectáveis.
- Registos incluem gastos não relacionados com as vendas ou lucros.
- Balanço releva bens ou direitos adquiridos a preços maiores ou menores que o valor de mercado, que não têm valor real ou que possam até nem existir.
- Registos de bens ou direitos alienados a preços maiores ou menores que o seu valor de mercado.
- Balanço releva um empréstimo injustificado envolvendo uma entidade não relacionada.
- Renúncia de um empréstimo com uma entidade não relacionada, sem explicação.
- Balanço releva passivos associados a ativos que não estão identificados, ou quando o valor do passivo parece excessivo.
- Empresas com aumento de capital significativo e inexplicável.

Indicadores relativos a resultados com impacto nos bens pessoais do contribuinte (ou dos administradores/gerentes)

- Empresa   proprietária de bens de luxo não relacionados com a sua atividade (aviões particulares, iates, imóveis residenciais de elevado valor, etc.).
- O contribuinte, um empregado ou um membro da família tem um estilo de vida ou padrão de gastos não suportados ou incompatíveis com o respetivo rendimento.

INDICADORES RELATIVOS AO BENEFICIÁRIO DOS PROVENTOS DE POSSÍVEL SUBORNO OU CORRUPÇÃO

Indicadores

- Trabalhos ou obras para agências governamentais em países de alto risco.
-   responsável pela concessão de autorizações, licenças ou contratos.
- Propriedade ou controlo das entidades não relacionado com a atividade principal do beneficiário.
- Recebe comissões de trabalhos de consultoria, mas não demonstra competências, qualificação ou experiência profissional relevantes.

- Aufere rendimentos do trabalho ou de consultoria adicionais encontrando-se já totalmente ocupado.
- Apoio súbito ou pouco usual oferecido a empresas ou setores particulares.
- Referido numa Comunicação de Operações Suspeitas (*Suspicious Transaction Report - STR*) recebidas pela Unidade de Informação Financeira.
- Crescimento injustificado do património líquido (incluindo o de membros da família).
- Donativos injustificados efetuados para campanhas ou partidos políticos.
- Gastos invulgares, pouco comuns ou injustificados, efetuados principalmente em numerário (incluindo pelos membros da família).

Nota

1. Países de alto risco incluem aqueles que não estão envolvidos em efetiva troca de informação, apresentam uma baixa classificação no Índice de Perceção da Corrupção (*Corruption Perceptions Index*) ou no Índice de Pagamento de Subornos (*Bribe Payers Index*) ambos da Transparência Internacional (*Transparency International*) ou no Índice de Sigilo Financeiro (*Financial Secrecy Index*) da Rede de Justiça Fiscal (*Tax Justice Network*).
2. Setores considerados de alto risco incluem aqueles que apresentam uma baixa classificação no Índice de Pagamento de Subornos da Transparência Internacional. A lista de setores acima referida obteve classificação baixa no índice relativo a 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO ECONÓMICA E DESENVOLVIMENTO

A OCDE é um fórum único onde os governos trabalham em conjunto para enfrentar os desafios económicos, sociais e ambientais da globalização. A OCDE também está na vanguarda dos esforços para compreender e ajudar os governos a responder a novos desenvolvimentos e preocupações, tais como a governação das sociedades, a economia da informação e os desafios do envelhecimento da população. A Organização oferece as condições onde os governos podem comparar experiências de políticas, procurar respostas para problemas comuns, identificar boas práticas e trabalhar para coordenar políticas nacionais e internacionais.

Os países membros da OCDE são: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estónia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Países Baixos, Nova Zelândia, Noruega, Polónia, Portugal, República Eslovaca, Eslovénia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos. A União Europeia participa nos trabalhos da OCDE.

As Publicações da OCDE (*OECD Publishing*) disseminam amplamente os resultados da compilação de estatísticas da Organização e da pesquisa sobre questões económicas, sociais e ambientais, bem como as convenções, diretrizes e padrões acordados pelos seus membros.

Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Fenómeno da Corrupção

O propósito deste Manual é sensibilizar os inspectores tributários para questões relacionadas com o fenómeno da corrupção. Este Manual fornece orientações sobre a forma de reconhecer indicadores de possível corrupção no decurso de uma ação de inspeção.

Conteúdo

O que são suborno e corrupção?

O papel da administração fiscal no combate ao suborno e corrupção

O papel dos inspectores tributários

Indicadores de possível suborno ou corrupção

Indicadores relativos ao risco interno e externo do contribuinte

Indicadores relativos às operações do contribuinte

Indicadores relativos a pagamentos e fluxos financeiros

Indicadores sobre os resultados das operações do contribuinte

Indicadores relativos ao beneficiário dos proventos de possível suborno ou corrupção

Anexo A - Lista de sites úteis e outros recursos

Anexo B - Informações que devem constar numa comunicação de suspeitas de possível suborno ou corrupção

Anexo C - Indicadores de possível suborno ou corrupção

A versão original deste Manual foi publicada pela OCDE sob os títulos *Bribery and Corruption Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors* e *Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux* © 2013 Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris

Versão Inglesa: (ISBN 9789264205222/ /DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264205376-en>)

Versão Francesa: (ISBN 9789264206021/ /DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264206038-fr>)

Esta tradução é publicada por acordo com a OCDE. Não é uma tradução oficial da OCDE.

www.oecdbookshop.org – OECD online bookshop

www.oecd-ilibrary.org – OECD e-library

www.oecd.org/oecddirect – OECD title alerting service