

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

Caracterização da Investigação em Fraude Fiscal

José António Pereira Escórcio

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Doutor Paulo Jorge Varela Lopes Dias, Professor Auxiliar,
ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

novembro, 2020



BUSINESS
SCHOOL

Departamento de Contabilidade

Caracterização da Investigação em Fraude Fiscal

José António Pereira Escórcio

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Doutor Paulo Jorge Varela Lopes Dias, Professor Auxiliar,
ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

novembro, 2020

AGRADECIMENTOS

A elaboração desta dissertação, enquanto trabalho final de mestrado, representa o culminar de todo um processo de formação, para o qual contribuíram várias pessoas e às quais gostaria de deixar o meu agradecimento.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos meus pais, irmãos e demais família por todo o apoio manifestado para comigo, especialmente durante o percurso universitário que se mostrou repleto de desafios, felizmente ultrapassados.

Em segundo lugar, gostaria de agradecer ao Professor Doutor Paulo Dias por ter aceite orientar a minha dissertação, por desde o primeiro dia me ter transmitido a segurança de que mesmo à distância, conseguiríamos concluir este trabalho, pela partilha de conhecimentos que permitiram ultrapassar diversas dificuldades e também por toda a disponibilidade demonstrada.

Em terceiro lugar, gostaria de agradecer aos meus amigos por me acompanharem ao longo dos anos e principalmente por todo o apoio dado nos momentos mais difíceis.

Por fim, mas não menos importante, gostaria de deixar um agradecimento a todos os professores que me orientaram e que contribuíram para o meu sucesso pessoal, académico e profissional.

RESUMO

O principal objetivo deste estudo consiste na caracterização da investigação ao nível do tema fraude fiscal até outubro de 2020, tendo-se definido com objetivos específicos, por um lado, a caracterização da investigação ao nível do seu conteúdo e por outro, a caracterização dos autores.

Tendo como base a metodologia Prisma, os dados utilizados na análise foram recolhidos a partir da base Scopus, através da pesquisa de todos os documentos que apresentassem a palavra chave *tax fraud*.

Da análise aos resultados, verificou-se que existe uma predominância do tipo de investigação descritiva, sendo que o número de publicações e apresentações tem vindo a aumentar de forma sustentada ao longo dos últimos anos, verificando-se esta tendência também ao nível das citações. O tipo de documento mais frequente foi o artigo científico, verificado em cerca de 73% dos documentos selecionados. Foram identificadas 47 fontes, sendo que apenas 3 contribuíram com mais do que um documento. Verificou-se ainda que as temáticas mais associadas à fraude fiscal foram a evasão fiscal, a deteção da fraude fiscal, a conformidade fiscal e o branqueamento de capitais.

Ao nível da caracterização dos autores, o tipo de autoria mais frequente foi a coletiva, presente em aproximadamente $\frac{3}{4}$ dos documentos, sendo que o número de autores mais frequente foi de dois. No que concerne à afiliação geográfica, o continente mais representado foi o europeu sendo que todos os continentes apresentaram pelo menos um autor filiado.

Palavras-Chave: *Tax Fraud*; *Tax Evasion*; VOSviewer; Análise Bibliométrica; Prisma

JEL: H20; H26

ABSTRACT

The main purpose of this study consists in the characterization of the tax fraud investigation, until October of 2020, having been defined as specific objectives, on the one hand, the characterization of the investigation according to the subject presented and in the other hand, the authors characterization.

Based on the Prisma methodology, the data used on this analysis was collected from the Scopus database, by searching all the documents that presented the keyword tax fraud.

From the analysis of the results, it was found that there is a predominance of the descriptive investigation typology, and the number of publications and presentations has been increasing steadily over the last few years, with this trend also being seen in terms of citations. The most frequent type of document was the article, shown in approximately 73% of the selected documents. 47 sources were identified, which only 3 contributed with more than one document. It was also found that the concepts most associated with tax fraud were the tax evasion, the tax fraud detection, the tax compliance and the money laundering.

In terms of the characterization of the authors, the most frequent type was the collective one, present in approximately $\frac{3}{4}$ of the documents, with the most frequent number of authors being the duos. In matter of the geographic affiliation, the most represented continent was the European, and all the continents were represented with at least one researcher.

Keywords: Tax Fraud; Tax Evasion; VOSviewer; Bibliometric Analysis; Prisma

JEL: H20; H26

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Contributo das fontes	24
Tabela 2 - <i>h-index</i> das revistas mais relevantes	24
Tabela 3 - Tipos de autoria.....	29
Tabela 4 - Investigadores mais produtivos.....	31
Tabela 5 - Afiliação dos autores.....	34

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Regularizações voluntárias à matéria coletável, por imposto	11
Figura 2 - Valor das regularizações voluntárias à matéria coletável (M€)	12
Figura 3 - Distribuição dos documentos por tipo de investigação	18
Figura 4 - Distribuição do número de publicações/apresentações por ano	19
Figura 5 - Distribuição do número de citações por ano	20
Figura 6 - Documentos mais citados	21
Figura 7 - Referências mais citadas.....	22
Figura 8 - Tipologia dos documentos.....	23
Figura 9 - Ligações entre as fontes com base nas citações	25
Figura 10 - Distribuição dos documentos por área temática	26
Figura 11 - <i>Keywords</i> mais frequentes	27
Figura 12 - Coocorrência das <i>keywords</i>	28
Figura 13 - Número de investigações realizadas.....	30
Figura 14 - Análise das relações entre os investigadores mais produtivos	31
Figura 15 - Distribuição dos investigadores por continente.....	32

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	i
RESUMO	ii
ABSTRACT	iii
ÍNDICE DE TABELAS	iv
ÍNDICE DE FIGURAS	v
1. INTRODUÇÃO	1
1.1 Objetivo do estudo	1
1.2 Justificação do tema	1
1.3 Metodologia	2
1.4 Estrutura da dissertação.....	3
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	4
2.1 A fraude fiscal	4
2.2 A investigação em fraude fiscal	7
2.3 A fraude fiscal em Portugal.....	9
3. METODOLOGIA	13
3.1 Recolha dos dados	13
3.2 Seleção da amostra	14
3.3.1 Variáveis relacionadas com o conteúdo da investigação.....	15
3.3.2 Variáveis relacionadas com os investigadores	15
4. RESULTADOS.....	17
4.1 Caracterização da investigação	17
4.1.1 Tipo de investigação	17
4.1.2 Distribuição dos documentos por ano	19
4.1.3 Distribuição das citações por ano	20
4.1.4 Distribuição das citações por documento	21
4.1.5 Referências bibliográficas	22
4.1.6 Tipos de documento.....	23
4.1.7 Contributo das fontes.....	24
4.1.8 Relações entre as fontes.....	25
4.1.9 Categorias temáticas da Scopus.....	26
4.1.10 <i>Keywords</i> mais referenciadas	26
4.2 Caracterização dos autores	29
4.2.1 Tipo de autoria.....	29
4.2.2 Produtividade dos autores.....	30

Caracterização da Investigação em Fraude Fiscal

4.2.3	Relações entre investigadores.....	31
4.2.4	Afiliação geográfica	32
5.	CONCLUSÕES	36
5.1	Objetivos e resultados	36
5.2	Limitações do estudo.....	37
5.3	Sugestões para investigações futuras	38
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	39

1. INTRODUÇÃO

1.1 Objetivo do estudo

O principal objetivo deste estudo consiste na caracterização da investigação realizada até à data sobre a fraude fiscal, de forma a identificar o perfil dos investigadores que contribuíram para o estudo deste tema, bem como o tipo de investigação que tem sido encetado pelos mesmos.

Perante isto, procurou-se, através da análise dos documentos relacionados com esta temática, identificar o máximo de informação que permitisse por um lado, identificar as características e por outro, estabelecer comparações com base nestas.

Assim, definiu-se como objetivos específicos deste estudo a análise das características dos documentos, tendo-se para tal, subdividido as características em dois segmentos.

Num primeiro segmento, encontram-se evidenciadas as características associadas aos documentos e à própria investigação, nomeadamente o tipo de investigação, o ano de publicação/apresentação, o número de citações, as referências bibliográficas, o tipo de documento, as fontes, as categorias temáticas e as *keywords*.

Num segundo segmento foram apresentadas as características dos autores, mais especificamente o tipo de autoria, a produtividade, as relações entre os autores e a afiliação geográfica.

Assim, com este estudo pretende-se apresentar as características da investigação em torno do tema da fraude fiscal, não só do ponto de vista das tendências da investigação ao longo dos anos mas também em torno do perfil dos autores.

1.2 Justificação do tema

A investigação científica é um instrumento importante pois permite expor o trabalho dos investigadores perante um leque de utilizadores que se servem dessa informação para identificar falhas ou orientações com o propósito de suportar as suas atividades, sejam elas científicas ou não.

Segundo Pires (2019, p. 2), “estes estudos têm servido como base de orientação para estudantes, académicos e profissionais, sendo por isso extremamente necessário proceder a um conhecimento mais detalhado acerca da qualidade, características e tendências destas publicações”.

Para além da componente científica e da satisfação das necessidades dos utilizadores da informação, a realização de um trabalho científico assume também uma vertente intimamente relacionada com a satisfação das próprias ambições de quem investiga, refletindo o culminar de todo um processo de investigação e de reconhecimento para quem o pratica, sendo que a publicação de um estudo numa revista de referência assume, certamente, a figura de um prémio. Isto é, ver o seu trabalho ser aceite e reconhecido por aqueles que são a referência na sua área de estudo.

Tendo em conta a escassez de artigos relacionados com a fraude fiscal, considerou-se como útil identificar quais as características daqueles que ainda assim têm contribuído para a investigação do tema e quais é que são os determinantes dos estudos que têm realizado.

1.3 Metodologia

O processo refletido neste estudo pode ser claramente subdividido em duas fases. A primeira fase, de acordo com a metodologia Prisma compreende essencialmente a identificação do produto final da investigação, isto é, a pesquisa de todos os documentos relacionados com o conceito de fraude fiscal, tendo-se para o efeito definido como único critério de seleção o seguinte: documentos indexados à base de dados Scopus que apresentassem como palavra chave *tax fraud*.

Da pesquisa acima citada, resultaram 51 documentos e perante este facto, optou-se por não impor qualquer limite temporal nem restringir o tipo de documento, evitando assim limitar a análise aos artigos científicos, por exemplo. Ao não impor qualquer restrição na data de publicação/apresentação dos documentos, verificou-se que a análise compreenderia documentos publicados ou apresentados entre 1999 e 2020, decorrente do facto de o artigo mais antigo e o mais recente terem sido produzidos, respetivamente, nesses anos.

A segunda fase compreende a análise de cada documento, tendo sido possível extrair diversas informações, nomeadamente o tipo de investigação, o ano de publicação ou apresentação, o número de citações e o ano em que ocorreram, o tipo de documento, a fonte, a categoria temática

da Scopus, as *keywords*, o tipo de autoria, a produtividade dos autores e por fim, o país de filiação.

De modo a garantir a acessibilidade dos dados de uma forma resumida e útil, foram construídas bases de dados que apresentaram informações por cada documento.

1.4 Estrutura da dissertação

A investigação patente neste estudo foi organizada em capítulos, correspondendo cada um a uma etapa da investigação aqui desenvolvida. O primeiro compreende a introdução, na qual são explicitados os objetivos do estudo, a justificação do tema escolhido, a metodologia seguida e a forma como a apresentação do estudo foi estruturada.

No segundo capítulo foi evidenciada a revisão de literatura na qual se apresentam diversos conceitos relacionados com a temática da fraude fiscal, maioritariamente com base nos artigos utilizados na análise bibliográfica.

O terceiro capítulo compreendeu a descrição da metodologia utilizada para esta investigação, nomeadamente a forma como foram realizados a recolha, a seleção e o tratamento dos dados, bem como a apresentação das variáveis definidas.

O quarto capítulo está associado à fase de desenvolvimento, na qual são apresentados os resultados das análises aplicadas aos diversos documentos selecionados, encontrando-se os mesmos segmentados em duas partes. Uma primeira na qual são apresentadas as características da investigação e uma segunda na qual são evidenciadas as características dos investigadores.

Finalmente, no último capítulo são sintetizadas as principais conclusões da análise à investigação e as limitações do estudo, bem como sugestões para eventuais investigações futuras.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 A fraude fiscal

O conceito de fraude fiscal conjuga, em termos semânticos, os termos fraude e fiscalidade, pelo que fará sentido analisar as suas definições.

Recorrendo a um simples dicionário, pode ler-se que a fraude consiste num “ato de má-fé praticado com o objetivo de enganar ou prejudicar alguém” (Infopedia, 2020).

Quanto à fiscalidade e perante o enquadramento deste estudo, considerou-se que a melhor definição para o termo será a associada ao conceito de sistema fiscal, devidamente emanada no número 1 do artigo 103.º da Constituição, na qual é referido que “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” (Assembleia Constituinte, 2005).

Da conjugação das definições, depreende-se que a fraude fiscal será então um ato doloso no qual um sujeito pretende prejudicar o Estado no seu mecanismo de obtenção de rendimentos.

O conceito de fraude e evasão fiscal são comumente associados, sendo o segundo definido por Rad e Shahbahrami (2016: 1) como a ação “praticada pelos contribuintes para reduzir as obrigações fiscais”, acrescentando ainda que “a sua prática ilícita é normalmente realizada para deturpar questões financeiras perante o governo e as autoridades fiscais, através da entrega de falsas declarações fiscais, nomeadamente ao declarar menos receitas, menos lucros e mais ou exagerados custos.”

Desta definição, surgem algumas dúvidas sobre o que poderá, então, distinguir a fraude e a evasão fiscal. Assim e de modo a perceber em concreto, quando é que estamos perante um ato de fraude, é necessário recorrer novamente à lei de modo a ver o seu enquadramento.

De acordo com o número 1 do artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, “a fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto

à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas” (Assembleia da República, 2001).

Perante aquilo que está tipificado neste artigo, deduz-se que se está perante atos de fraude fiscal sempre que se verifiquem as situações expostas nas alíneas a) a c), sendo então a fraude fiscal uma das formas de praticar evasão fiscal.

São vários os autores que definem este tipo de fraude, entre eles Comín (2018) que afirma que a fraude fiscal constitui uma decisão económica dos contribuintes que, de forma racional, ao fazê-lo pretendem obter uma poupança fiscal cujo montante será superior aos custos que incorreriam caso não tivessem tomado essa decisão. Por outro lado, para Kozić e Dedic (2012), a fraude fiscal verifica-se quando um contribuinte, no desenvolvimento das suas atividades económicas, não cumpre com o pagamento dos impostos devidos através da violação direta da lei e da sua conduta ilícita.

A abordagem ao conceito de fraude fiscal que, tal como previamente mencionado, assume um carácter ilegal, obriga a que se esclareça que a intenção de diminuir as obrigações fiscais não constitui por si só um crime ou um ato doloso. Aliás, qualquer contribuinte sentir-se-á tentado a pagar menos impostos, por exemplo, através de benefícios fiscais e de deduções fiscalmente aceites, ou seja, é possível atingir esse fim, agindo de forma lícita.

A ponderação destas decisões poderá ser feita através do planeamento fiscal, sendo que de acordo com Nkoane (2019), a fraude fiscal configura um delito, ao contrário do planeamento fiscal que não tem, necessariamente, de assumir essa forma, sendo que em ambas o propósito dos contribuintes será reduzir ou adiar as suas obrigações. Deste modo, defendem que o planeamento fiscal é um ação que permite aos contribuintes gerir as suas obrigações fiscais através de certos ajustamentos permitidos pela lei, sendo que, a utilização de métodos ilícitos para alcançar esses fins já não se enquadrará no planeamento mas sim na fraude fiscal.

Perante isto, depreende-se que a distinção entre os dois conceitos está, de facto, na forma como são praticados, sendo que a própria legislação confere, tal como previamente mencionado, formas de reduzir as suas obrigações sem que para tal, necessitem de praticar qualquer ato ilícito.

Não obstante o facto de as obrigações fiscais serem muitas vezes um fator incómodo para os contribuintes, há que fazer uma distinção entre as pessoas singulares e coletivas, dada a dimensão dos valores que poderão estar em causa.

Assim e embora o incumprimento da lei ao nível dos impostos seja praticado quer por indivíduos e organizações, Yusof e Lai (2014) defendem que de uma forma geral, os primeiros cometem esses ilícitos de uma forma negligente, praticando-se sem qualquer interesse ou ganho pessoal, ao contrário dos segundos, que através dos seus gestores, o fazem de forma propositada e motivados por ambições pessoais e organizacionais.

Se por um lado o pagamento de menos impostos confere vantagens aos contribuintes, é expectável que configure uma desvantagem às entidades a quem esses valores seriam devidos, nomeadamente as autoridades tributárias e por consequência o Estado.

Segundo Perez-Palacin, Ridene e Merseguer (2017), a prática da fraude fiscal constitui uma ação danosa para os sistemas fiscais, representando esta conduta um enorme problema para os governos em virtude das avultadas perdas financeiras geradas todos os anos. O mesmo autor refere ainda que “a União Europeia estima a perda fiscal em 1 trilião de euros” (Perez-Palacin et al., 2017, p. 134).

Referindo-se a um imposto específico, recentemente a Comissão Europeia emitiu um comunicado no qual revela que “os países da UE perderam 137 mil milhões de euros de receitas do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em 2017” (Comissão Europeia, 2019).

Perante esta ordem de valores, tornam-se prementes o desenvolvimento e a otimização dos mecanismos de deteção da fraude que permitam identificar os infratores das obrigações, forçando-os a entregar os impostos devidos e consequentemente penalizando-os pelos delitos praticados.

Os autores Rad e Shahbahrami (2016) referem que em 1972, Gary Becker, economista e vencedor de um Prémio Nobel, apresentou um modelo económico para a evasão fiscal, considerando-a como a maior razão para a perda de receita fiscal dos estados, sendo que os níveis de evasão dependem da possibilidade dos inspetores tributários cometerem erros de diagnóstico, bem como das leis e penalizações criminais. Além disso, o criador do modelo afirmou ainda que a evasão está diretamente relacionada com as taxas de imposto e de desemprego, com o nível de receita pública e por fim, do descontentamento com o governo.

Matos et al. (2020: 2) referem que no contexto da deteção da fraude fiscal “há uma necessidade de encontrar e alavancar as relações entre os recursos, dado que a fraude pode ter origem em esquemas complexos e ilícitos”.

Segundo Vanhoeyveld, Martens e Peeters (2020: 2), perante o facto de colocar as inspeções em prática requerer muitos recursos em termos de custos e tempo, “os contextos de deteção da fraude fiscal são tipicamente confrontados com a seleção de amostras que não são representativas da população”.

Para além disso, os autores também referem que as alterações ao longo dos anos das declarações fiscais das empresas leva a que haja uma necessidade de, com regularidade, atualizar os modelos de deteção da fraude.

Deste modo, aquilo que se depreende é que o sucesso da deteção da fraude fiscal está dependente da aplicação de modelos adaptados ao contexto atual de cada sistema fiscal e que deverão, conseqüentemente, ser aplicados a amostras de maior dimensão que sejam representativas do universo em estudo.

2.2 A investigação em fraude fiscal

Através da análise aos vários artigos sobre a fraude fiscal, constatou-se que a esta temática estão associados outros conceitos, nomeadamente a evasão fiscal, a deteção da fraude, a conformidade fiscal e o branqueamento de capitais.

Segundo Kozic e Dedic (2012, pp. 463-464) a evasão fiscal representa a “ausência de receitas fiscais pelo não pagamento de impostos, o que é contrário aos objetivos que se espera alcançar através da política fiscal”, acrescentando que “se nos referimos a formas de evasão fiscal, podemos falar sobre legal ou permitida (...) e ilegal ou não permitida (...). Definindo os dois conceitos, o autor refere que a “Evasão fiscal lícita representa determinada forma de fuga ao pagamento de impostos na qual o contribuinte não terá problemas com a lei” e que a “evasão fiscal ilícita acontece quando um contribuinte, ao fugir ao pagamento de impostos tem problemas com a lei.”.

A abordagem à evasão fiscal também é realizada por Nkoane (2019, p. 295), o qual refere o seguinte: “(...) é possível que a evasão fiscal seja cometida por pura negligência. Na minha opinião, isto pode ocorrer de duas formas; primeiramente, quando um contribuinte é simplesmente ignorante (i.e. inconsciente) das leis fiscais em vigor, e segundo, quando o contribuinte está genuinamente perante uma crença errada de que a transação corresponde ao planeamento legal (...)”.

Aquilo que se subentende das afirmações dos autores é que, embora a evasão fiscal represente uma ação que vise o não pagamento de impostos, esta ação, dependendo da forma como é perpetuada, poderá ser enquadrada como lícita ou ilícita, sendo que o seu enquadramento na segunda tipologia acarretará problemas com as autoridades.

Tendo em conta que a evasão poderá ter diferentes enquadramentos mediante o incumprimento ou não das leis fiscais, urge então compreender quais os fatores que podem ou não influenciar a conformidade fiscal.

García e Navarro (2018, p. 426), afirma que o cumprimento das normas fiscais depende das obrigações autoimpostas pelos indivíduos naquele que deverá ser considerado o cumprimento de um dever social, sendo que os Estados deveriam intervir não só através da aplicação de sanções que assumam um carácter inibidor, mas também através da consciencialização das pessoas para a importância decorrente do cumprimento das obrigações fiscais, procurando assim que a perceção das pessoas sobre a equidade do sistema mude.

De uma forma geral, aquilo que o autor refere coincide com a perceção da maioria das pessoas sobre os sistemas fiscais, uma vez que a sujeição ao pagamento de impostos é comumente associada a uma penalização, por exemplo, sobre os vencimentos através do imposto sobre os rendimentos singulares. É então perante esta premissa que o autor refere o dever do Estado ao nível da consciencialização das pessoas, sendo que ao mudar a perceção das pessoas face aos impostos poderá promover um maior cumprimento das obrigações fiscais.

Ainda que as inconformidades fiscais possam decorrer de uma má perceção dos sistemas fiscais por parte das pessoas, por vezes, a origem das motivações decorre de matérias mais gravosas, nomeadamente o branqueamento de capitais.

Referindo-se à economia submergida, Cruz (2009) afirmou que a riqueza daí proveniente tem de ser submetida a uma “lavagem” de modo a ser integrada na economia legal. Esta questão é igualmente abordada por Schneider (2013, p. 699), o qual refere que “(...) o dinheiro proveniente das atividades criminosas deve ser branqueado para que haja algum lucro “legal”, para que possam ser realizados alguns investimentos ou consumos no mundo legal.”

Não obstante o facto de os ilícitos fiscais representarem perdas de receita dos Estados pela frustração dos valores que lhe são devidos, a possibilidade de essas práticas decorrerem de outros crimes associados à economia paralela acentua ainda mais a necessidade de prevenir e detetar essas ações.

De acordo com Kozic e Dedic (2012, p, 464), “(...) a maioria dos países está a tentar melhorar a eficiência dos organismos responsáveis no que diz respeito à prevenção da evasão fiscal ao colocar funcionários altamente qualificados e especializados nas administrações tributárias, ao introduzir eficientes sistemas de informação, ao detetar atempadamente e ao provar a prática desses crimes. Estão também a garantir poderes mais amplos aos organismos responsáveis, a introduzir sanções mais severas, a acelerar os procedimentos judiciais e nos casos criminais, estão a introduzir a proibição de prática de negócios aos infratores fiscais”.

Ainda que as medidas preventivas apresentam um potencial de inibição à prática de delitos fiscais, serão sempre expectáveis situações em que os infratores arrisquem de modo a garantir a prossecução dos seus objetivos. Deste modo, torna-se necessária a implementação de mecanismos de deteção da evasão e da fraude, que permitam identificar essas situações.

Segundo Vanhoeyveld et al. (2020, p. 2), “a eficiente deteção da fraude é vital uma vez que conduz à recuperação de perdas financeiras e permite uma maior dissuasão”. Por outro lado, López, Rodríguez e Santos (2019: pp. 1-2) referem que “a quantificação e deteção da fraude são uma prioridade de topo entre os objetivos mais importantes entre as repartições fiscais em diversos países. (...) Além disso, o desenvolvimento de novas tecnologias e o aumento considerável de informação disponível para efeitos fiscais (*big data*) fornece uma oportunidade de reforçar o trabalho realizado pelas repartições fiscais”.

É um facto que o desenvolvimento tecnológico constitui uma enorme ferramenta para as administrações fiscais uma vez que o volume de informação passível de ser processado e inspecionado é maior e pode sê-lo de forma agilizada, sendo que o tempo é também um fator chave uma vez que os prazos segundo os quais os inspetores podem identificar os infratores estão limitados aos prazos de prescrição das infrações tributárias.

2.3 A fraude fiscal em Portugal

A mais recente análise à evasão e fraude em Portugal encontram-se espelhados no Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” referente a 2019.

Uma das primeiras questões referenciadas neste relatório diz respeito aos fenómenos da elisão, evasão e fraude fiscal que “tendem a tornar-se cada vez mais sofisticados e, conseqüentemente, mais complexos de combater. A prioridade que as administrações fiscais têm vindo a dar a este domínio constitui a assunção de que só há verdadeiramente justiça fiscal se o esforço for repartido de forma equitativa e, bem assim, se quem tenha de pagar impostos o faça de forma efetiva e pontual” (Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais, 2020: 8).

Realizando um balanço ao ano de 2019, o mesmo relatório refere que “o ano de 2019 foi marcado por um acentuar da globalização da economia, através do desenvolvimento de novos modelos de negócio e de operações totalmente desmaterializadas, assentes em plataformas alojadas nos mais diversos pontos do globo que, por um lado constituíram um obstáculo à atuação da AT e, por outro, tornaram-se um desafio e numa verdadeira oportunidade de combate à fraude e à evasão, potenciando a promoção de uma maior justiça fiscal.” (Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais, 2020: 201).

O mencionado acima denota o quão importante é para as administrações fiscais garantir que dispõem de mecanismos de deteção de fraude atualizados, tendo de acompanhar não só as transações ocorridas entre os agentes no seu território, mas também nas transações que são feitas de e para esse mesmo território.

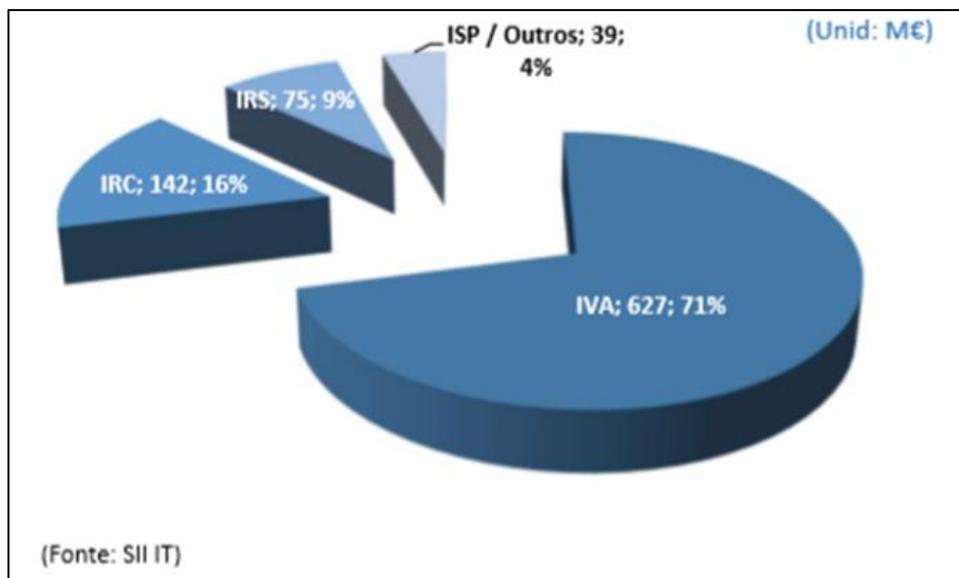
É interessante o facto de ter sido mencionada a globalização uma vez que a realização de transações entre países requer a colaboração entre administrações fiscais, promovendo-se assim também a partilha de conhecimentos com o propósito comum de identificar eventuais infrações.

Outra das questões mencionadas no relatório está relacionada com a implementação das estratégias definidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no sentido de reforçar a confiança entre o Estado e os cidadãos. O investimento realizado pelas autoridades ao nível da simplificação do cumprimento das obrigações fiscais constitui, de facto, um passo importante para uma maior transparência na relação entre o Estado e os contribuintes pois dessa forma, evitam-se por exemplo, penalizações pelos incumprimentos decorrentes de lapsos ou do simples desconhecimento das obrigações a que estão sujeitos.

Embora no relatório não estejam quantificados os valores decorrentes das práticas de fraude fiscal, foram apresentadas as divisões dos processos de inquérito criminal instaurados por crime do Regime Geral das Infrações Tributárias, no qual se verifica que 9% do total de processos diz respeito à Fraude Fiscal.

Caracterização da Investigação em Fraude Fiscal

O relatório evidencia também o valor de imposto em falta detetado pela Inspeção Tributária, sendo o mesmo apresentado na figura 1.



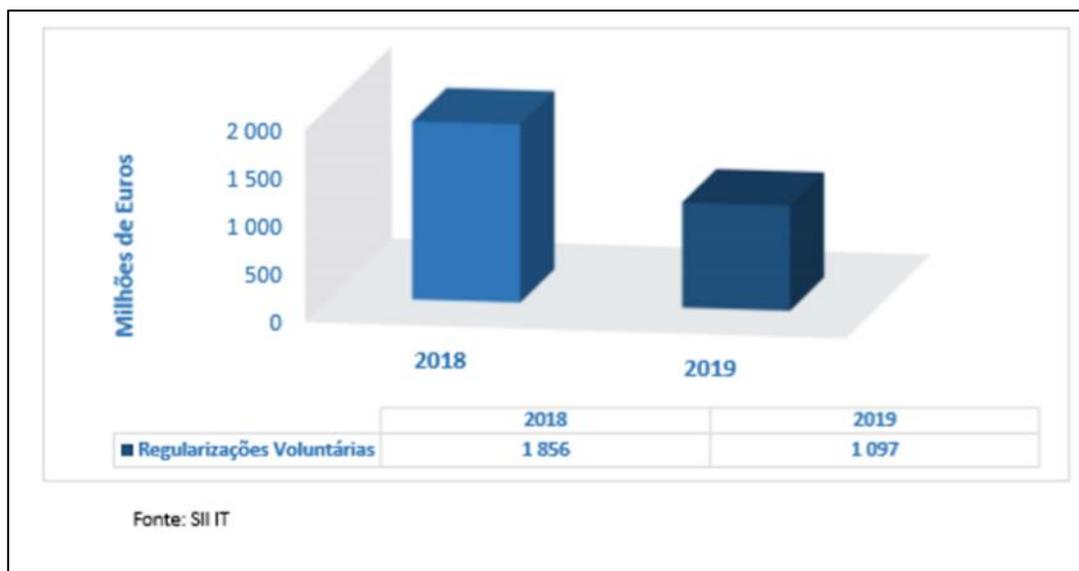
Fonte: Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais. (2020). *Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” 2019*. (p. 142)

Figura 1 - Regularizações voluntárias à matéria coletável, por imposto

Da análise à figura, é possível verificar que foram detetados 883 milhões de euros respeitantes a impostos em falta, isto é, impostos cujo os contribuintes deveriam liquidar mas que não o fariam caso as autoridades não os tivessem identificado. De entre os vários tipos de imposto, o mais relevante é mesmo o Imposto sobre o Valor Acrescentado, que representa cerca de 627 milhões, seguindo-se o IRC e o IRS, com 142 milhões e 75 milhões, respetivamente.

Perante a ordem de valores apresentadas, é de realçar o papel das administrações fiscais e dos inspetores tributários na deteção dos mesmos, uma vez que a falta de recolha dessas avultadas quantias lesaria o Estado na assunção das suas obrigações, nomeadamente na execução de investimentos e na alocação de recursos financeiros às diversas organizações públicas do país.

Para além dos valores detetados em falta, o relatório aponta ainda os montantes provenientes de regularizações voluntárias à matéria coletável. Estas regularizações, como refere o documento, podem ocorrer no âmbito de procedimentos de inspeção, sendo que ao serem confrontados com a não declaração de valores procedem aos ajustamentos necessários para que as declarações estejam corretas e transparentes. A figura 2 evidencia os valores dessas regularizações nos anos de 2018 e 2019.



Fonte: Gabinete do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais. (2020). *Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” 2019*. (p. 141)

Figura 2 - Valor das regularizações voluntárias à matéria coletável (M€)

A figura evidencia que o valor das regularizações sofreu um decréscimo entre os dois anos, sendo o mesmo justificado pela existência, em 2018, de cinco *outliers* que em conjunto apresentaram um valor próximo de 700 milhões de euros e que empolaram os valores referentes às regularizações nesse ano. É ainda de realçar o facto de no conjunto dos dois anos, terem sido voluntariamente regularizados cerca de 3 mil milhões de euros, o que releva a importância da consciencialização dos contribuintes para o cumprimento das suas obrigações fiscais.

3. METODOLOGIA

A revisão sistemática proposta combina os procedimentos estabelecidos na metodologia Prisma e os apresentados no artigo *Financial modelling with multiple criteria decision making: A systematic literature review*, da autoria de Almeida-Filho, Silva e Ferreira (2020).

A metodologia Prisma consiste numa *checklist* com 27 itens e num fluxograma de quatro etapas, visando melhorar a forma como os autores procedem ao relato das revisões sistemáticas (D. Moher et al, 2009).

A primeira etapa designa-se por identificação e consiste precisamente na identificação dos registos através de bases de dados e adicionalmente noutras fontes, culminando num cruzamento destes registos e a remoção dos duplicados.

A segunda etapa assume-se como seleção e nesta são aplicados critérios de modo a refinar os resultados obtidos na “identificação”, verificando-se assim a exclusão dos registos que não se pretende utilizar na análise.

Segue-se a terceira etapa, denominada de elegibilidade e na qual os artigos disponíveis são avaliados ao nível da sua elegibilidade, mediante os pressupostos definidos pelo investigador para definir aquilo que é ou não elegível para o seu estudo, sendo que os artigos considerados não elegíveis devem ser excluídos mediante justificação.

A última etapa é a inclusão e na qual remanescem os registos que serão incluídos na síntese qualitativa e quantitativa (nos estudos que envolvem meta-análise).

A metodologia apresentada por Almeida-Filho, Silva e Ferreira (2020) consiste numa metodologia semelhante à apresentada no Prisma, mas apresenta uma forma mais simplificada. Segundo estes autores, o estudo inicia-se com a definição dos problemas de investigação, seguindo-se a recolha e seleção dos artigos com base em critérios pré-definidos, a obtenção e apresentação dos resultados principais e por fim, a análise dos resultados.

3.1 Recolha dos dados

A primeira fase desta investigação incidiu na pesquisa dos documentos afetos à temática da fraude fiscal até à data deste estudo. Para tal, recorreu-se à base de dados Scopus e aplicou-se como critério de seleção a apresentação de *tax fraud* nas *keywords*.

Face ao número de itens resultantes da pesquisa (51), optou-se por não impor qualquer limite temporal, permitindo também assim proceder a uma análise mais extensiva à investigação em torno deste tema.

A Scopus constitui uma ferramenta bastante completa no que diz respeito às informações que apresenta para todos os documentos identificados nas pesquisas e perante a conjunto de informações apresentadas, optou-se por segregar os dados extraídos de cada artigo de modo a simplificar e agilizar todo o processo de análise, bem como a garantir que esta se realizava de forma adequada e rigorosa. Deste modo, foi criada uma base de dados em formato Excel, tendo-se optado por este software face aos instrumentos que apresenta e que foram considerados úteis e ajustados a este estudo.

3.2 Seleção da amostra

O facto de apenas terem sido identificados 51 itens através da pesquisa, impôs que não fosse realizada qualquer filtragem de modo a ter uma substância razoável passível de ser analisada, motivo pelo qual foram mantidos, para além dos artigos científicos, as comunicações em conferências, as revisões e os capítulos de livros.

Outro dos aspetos que poderia obrigar à exclusão de itens da amostra seria a acessibilidade dos documentos. Após encetar os esforços necessários para garantir o acesso a cada documento, verificou-se que 4 documentos não se encontravam disponíveis. Não obstante e apesar desta limitação, uma vez que a Scopus apresenta diversa informação relevante sobre cada publicação/apresentação, foi possível obter praticamente todos as informações necessárias à análise proposta neste estudo, pelo que se entendeu não excluir qualquer documento da análise, sendo que nos casos em que a análise requeria o acesso integral ao documento e tal não foi possível, os 4 artigos foram identificados como indisponíveis, e os restantes 47 foram alvo de análise.

3.3 Definição das variáveis de estudo

Na introdução foi referido que os objetivos específicos do estudo aqui apresentado consistem na caracterização da investigação em torno da fraude fiscal, através das análise à informação de cada documento que, ao ser segmentada por tipo de dados, permite a realização de análises e comparações, tendo-se ainda optado por definir duas tipologias de características, nomeadamente as da investigação e as dos autores.

3.3.1 Variáveis relacionadas com o conteúdo da investigação

Os dados referentes ao conteúdo das investigações foram armazenados numa base de dados no Excel, que discriminou as características dos documentos de acordo com as seguintes variáveis:

- Tipo de investigação;
- Ano de publicação/apresentação;
- Número de citações;
- Ano da citação;
- Tipo de documento;
- Fonte;
- Categoria temática da Scopus;
- *Keywords*.

Com exceção das variáveis ano da citação e keywords, todas as restantes foram dispostas em colunas, sendo que as linhas eram compostas por cada um dos documentos. Tal deveu-se à necessidade de criar duas tabelas adicionais, uma vez que cada documento poderia apresentar mais do que um dado para essas duas variáveis.

3.3.2 Variáveis relacionadas com os investigadores

No que diz respeito às informações relacionadas com os autores das diversas investigações, estas foram agregadas numa outra base de dados, de acordo com as variáveis apresentadas em seguida:

- Tipo de autoria;
- Número de artigos por autor;
- País de filiação;
- Continente de filiação.

À semelhança do verificado com a base de dados criada para a análise do conteúdo das investigações, para a análise das características dos investigadores foi necessário segregar a apresentação dos dados, recolhidos uma vez que as informações referentes ao tipo de autoria e ao número de artigos por autor diferem das respeitantes às afiliações por país e continente.

3.4 Tratamento dos dados

Tal como foi referido no ponto 3.3.1 e 3.3.2, utilizou-se o Excel para criar bases de dados que discriminassem os diversos documentos com base nas várias informações extraídas. A utilização do Excel não se limitou ao armazenamento dos dados mas também à produção de tabelas e gráficos que sintetizaram os dados selecionados para análise.

Outra ferramenta utilizada consistiu no software VOSviewer, associado à criação de mapas bibliográficos, no sentido de providenciar uma maior facilidade de análise dos dados exportados da base Scopus.

Os mapas produzidos por este software, resultam da agregação e associação dos dados extraídos diretamente da Scopus. Assim e através de clusters, são evidenciadas associações entre autores, fontes, citações e *keywords*.

No presente estudo, a utilização dos mapas bibliográficos foi aplicada na identificação das seguintes situações: artigos mais citados, referências mais citadas, ligações entre as fontes com base nas citações, coocorrência de *keywords* e relações entre investigadores. De modo a garantir o rigor da análise realizada pelo VOSviewer, foi necessário proceder a algumas correções ao ficheiro CSV extraído da Scopus, nomeadamente:

- Correção de palavras chave com o mesmo significado, mas apresentadas de forma diferente: substituição de “*tax frauds*” e “*value-added tax*” por “*tax fraud*” e “*value added tax*”;
- Correção do nome de autores que foram referenciados de forma diferente: substituição de José Portillo Navarro, Ma. por Navarro M.J.P.

4. RESULTADOS

De modo a identificar as características da investigação ao nível da fraude fiscal, foram identificadas diversas variáveis tendo em conta os tipos de dados que foram possíveis obter da análise detalhada de cada um dos documentos.

Assim e de modo a facilitar a interpretação dos resultados, optou-se por segregar a apresentação dos mesmos em duas fases, sendo que na primeira são evidenciadas as características associadas ao perfil da investigação e na segunda, as características associadas aos autores.

4.1 Caracterização da investigação

4.1.1 Tipo de investigação

A primeira variável definida para caracterizar o conteúdo das investigações foi o tipo de investigação, para a qual, através da leitura dos documentos, foi possível identificar a existência de três hipóteses: tipo de investigação descritiva, explicativa e exploratória.

No entanto e uma vez que nem todos as publicações/investigações se encontravam disponíveis para acesso, poderíamos estar perante uma limitação à realização desta análise. De modo a ultrapassar esta questão e a garantir a execução da análise proposta, optou-se por adicionar a hipótese “Indisponível”, culminando assim nas seguintes hipóteses de resposta:

- Investigação descritiva;
- Investigação explicativa;
- Investigação exploratória;
- Indisponível.

A definição e diferenciação dos três tipos de investigação foi realizada de acordo com a literatura, na qual se pode encontrar que na pesquisa descritiva o objetivo é observar e analisar, realizando-se para tal estudos, análises e interpretações de factos (Barros & Lehfeld, 2007). Por outro lado, na pesquisa explicativa, os factos são analisados e interpretados, procurando-se igualmente identificar as causas e colocar hipóteses (Lakatos e Marconi, 2011). Quanto à pesquisa exploratória, nesta são estabelecidos critérios, métodos e técnicas que visam orientar pesquisas e providenciar informações sobre o objeto das mesmas, orientando a formulação de hipóteses (Cervo e Silva, 2006).

A figura 3 representa a divisão dos 51 documentos pelas quatro opções possíveis para a variável tipo de investigação.

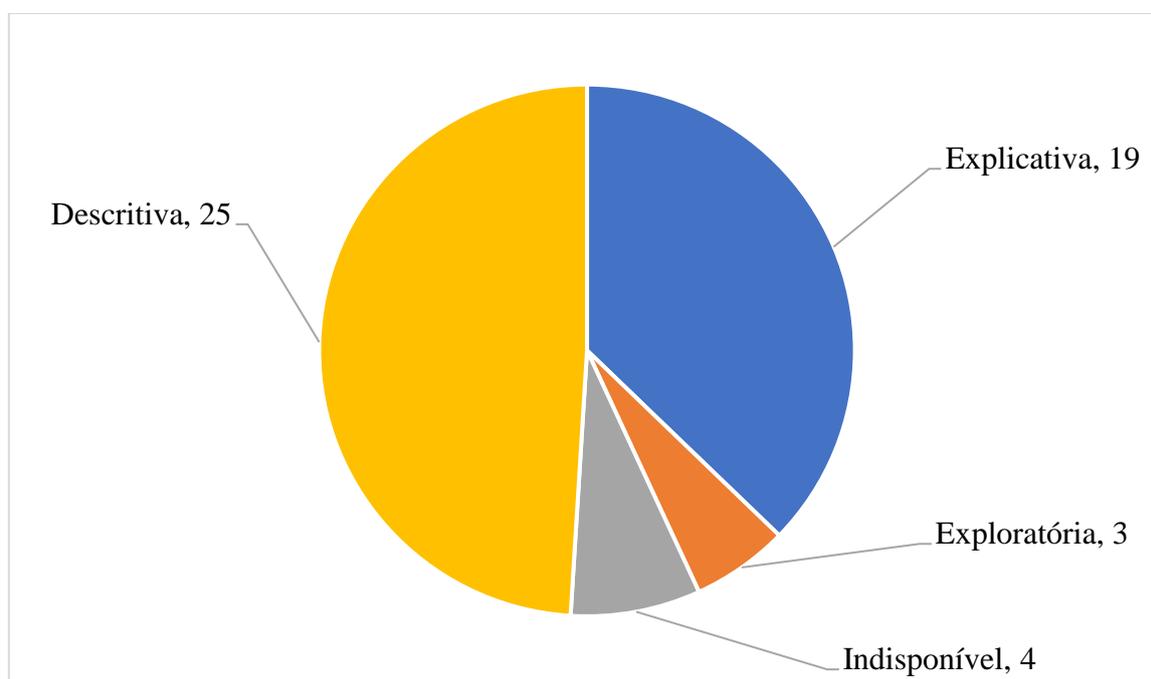


Figura 3 - Distribuição dos documentos por tipo de investigação

Através da análise da figura, é possível verificar que a tipologia de investigação mais frequente foi a descritiva, estando patente em cerca de metade dos documentos analisados. A investigação explicativa foi a segunda mais frequente, tendo sido identificada em 19 documentos. Com uma menor representatividade, encontra-se a investigação exploratória que apenas foi observada em 3 situações.

4.1.2 Distribuição dos documentos por ano

A figura 4 ilustra os resultados da análise à variável “ano de publicação/apresentação” através de um gráfico de barras, sendo através deste possível verificar que o primeiro artigo foi publicado em 1999 e o último em 2020, concluindo-se assim que o estudo compreende um período temporal de 22 anos.

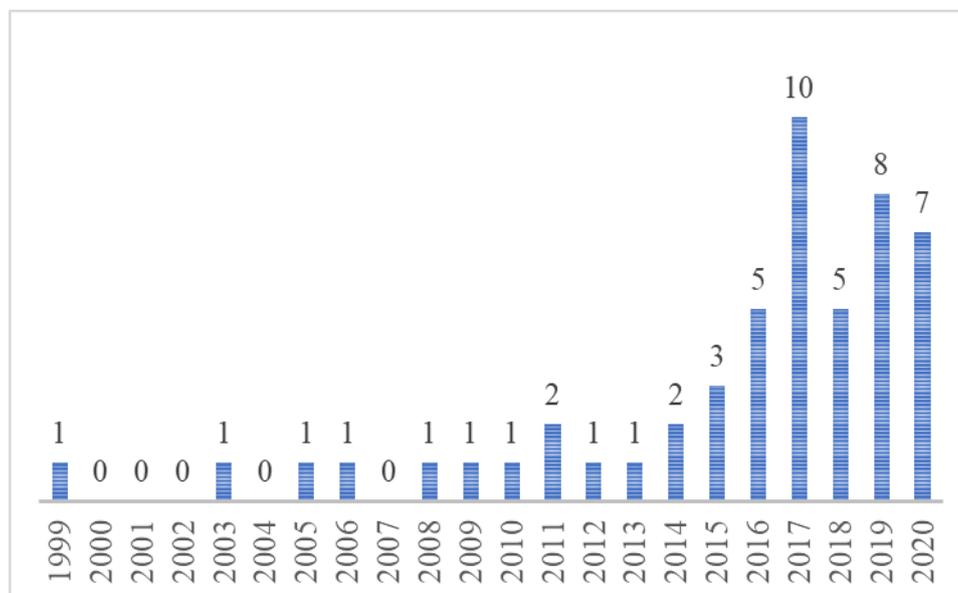


Figura 4 - Distribuição do número de publicações/apresentações por ano

Da análise à figura é possível verificar que entre 1999 e 2013, o número de publicações/apresentações variou entre 0 e 1, com exceção do ano de 2011 no qual foram produzidas 2 investigações. É então a partir de 2014 que se constata um aumento do número de documentos publicados/apresentados por ano, atingindo a marca dos 10 documentos em 2017. Nos últimos três anos analisados, foram evidenciados 20 documentos, sendo importante realçar que a análise ao ano de 2020 circunscreveu-se ao período entre janeiro e outubro, pelo que o total desse ano poderá ser superior.

4.1.3 Distribuição das citações por ano

A análise à evolução do número de citações por ano encontra-se evidenciada na figura 5 e que apresenta os dados da variável “ano da citação”. Para proceder à análise desta variável, foram identificadas todas as citações realizadas aos 51 documentos constantes na amostra e consequentemente, foi identificado o ano em que essa citação ocorreu.

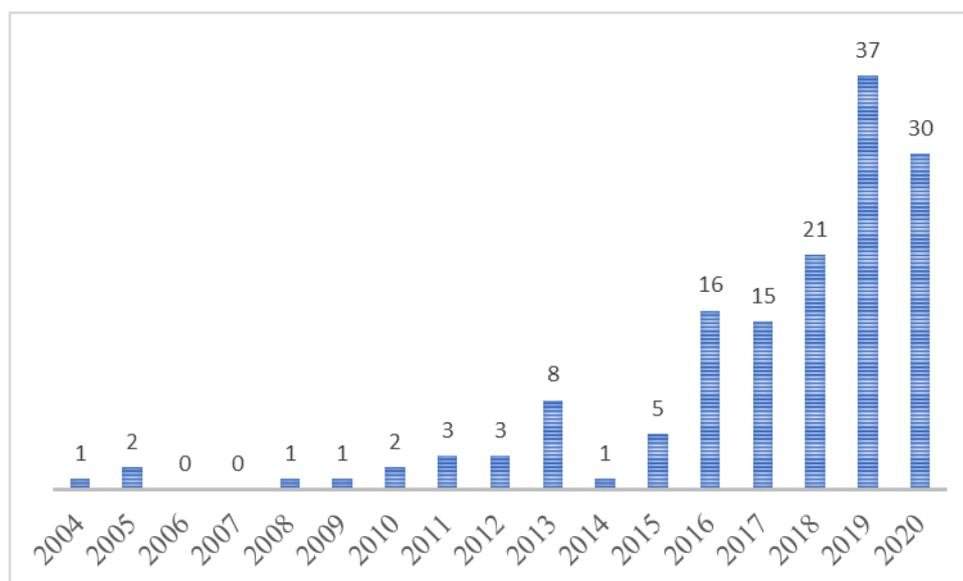


Figura 5 - Distribuição do número de citações por ano

Analisando a figura, é possível constatar que a maior concentração de citações está compreendida no período de 2016 a 2020, com um total de 119 citações. De modo a identificar uma justificação para esta mesma concentração, optou-se por comparar os dados apresentados nas figuras 4 e 5, de modo a apurar uma eventual ligação entre os números de publicações e de citações.

Ao realizar a comparação, verificou-se que de facto a maior concentração de citações ocorre aproximadamente no mesmo período em que se verifica uma maior concentração de publicações/apresentações. Esta constatação é, de certo modo, expectável, uma vez que ao serem desenvolvidas investigações sobre um determinado tema, os investigadores tendem a procurar respostas e análises realizadas por aqueles que anteriormente também o investigaram.

4.1.4 Distribuição das citações por documento

Para além da análise ao número de citações por ano, foi também possível apurar quais os artigos mais citados, apresentados na figura 6 através de um mapa de densidades. O mapa de densidades é um output produzido pelo VOSviewer, no qual são evidenciados os documentos da amostra em estudo que foram referenciados com maior frequência e que conseqüentemente mais contribuíram para outras investigações.

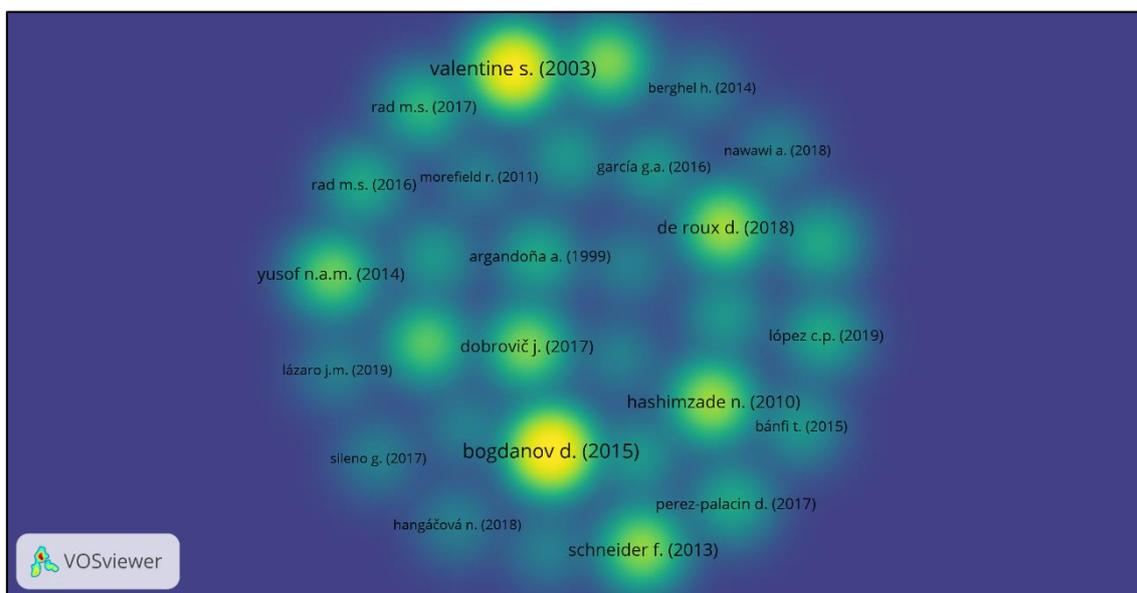


Figura 6 - Documentos mais citados

Analisando a figura, conclui-se que os artigos *How the Estonian tax and customs board evaluated a tax fraud detection system based on secure multi-party computation* da autoria de Bogdanov, Jõemets, Siim e Vaht (2015) e *Ethical Reasoning in an Equitable Relief Innocent Spouse Context* da autoria de Valentine e Fleischman (2003) foram os mais citados de entre o conjunto de artigos alvo de análise, apresentando 25 e 21 citações respetivamente. Deste modo, estes investigadores foram aqueles que deram um maior contributo aos restantes investigadores.

Para além destes artigos, é de realçar que os artigos *Tax fraud by firms and optimal auditing*, publicado por Hashimzade, Huang e Myles (2010), *The Financial Flows of Transnational Crime and Tax Fraud in OECD Countries: What Do We (Not) Know?*, publicado por Schneider (2013), *Sustainable development activities aimed at combating tax evasion in Slovakia*, publicado por Dobrovič, Gombár e Benková (2017) e *Social responsibility, professional commitment and tax fraud*, publicado por Shafer, Simmons e Yip (2016) apresentam algumas citações.

4.1.5 Referências bibliográficas

Além da análise às citações realizadas a cada documento, foi também possível analisar quais as investigações mais referenciadas nos 51 documentos em análise, isto é, quais as fontes mais utilizadas nas investigações em análise neste estudo. Para tal, recorreu-se novamente ao VOSviewer e através da utilização da ferramenta “*Co-citation analysis for cited references*” para um total de 9 referências, obteve-se o mapa patente na figura 7.

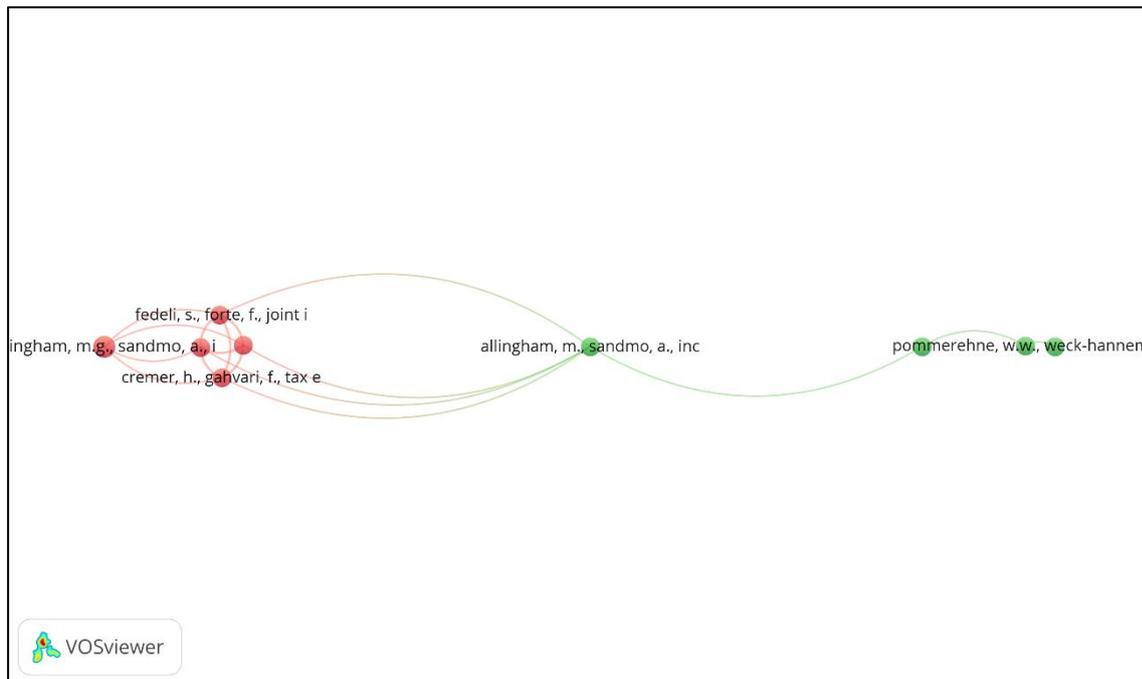


Figura 7 - Referências mais citadas

Analisando a figura é possível constatar que existem dois clusters, diferenciados pelas cores vermelha e verde, compostos da seguinte forma:

- Cluster 1: Allingham e Sandmo (1972); Fedeli e Forte (2011); Cremer e Gahvari (1993); Virmani (1989);
- Cluster 2: Allingham e Sandmo (1972); Schneider (2016); Pommerehne e Weck-Hannemann (1996).

A incorporação de vários documentos num cluster depende das associações que existem entre os mesmos. Desta forma, no mesmo cluster estarão as publicações que foram co-referenciadas mais vezes.

É de realçar o facto de no cluster 1, a investigação produzida por Allingham. e Sandmo em 1972 surgir por três vezes. Tal deve-se ao facto de o VOSviewer considerar que a referência a partes diferentes de uma publicação/apresentação constituem igualmente referências diferentes.

4.1.6 Tipos de documento

De modo a identificar quais os tipos de documentos que resultam do processo de investigação e de acordo com os dados apresentados na Scopus foi possível identificar 4 tipos de documento, tal como é apresentado na figura 8.

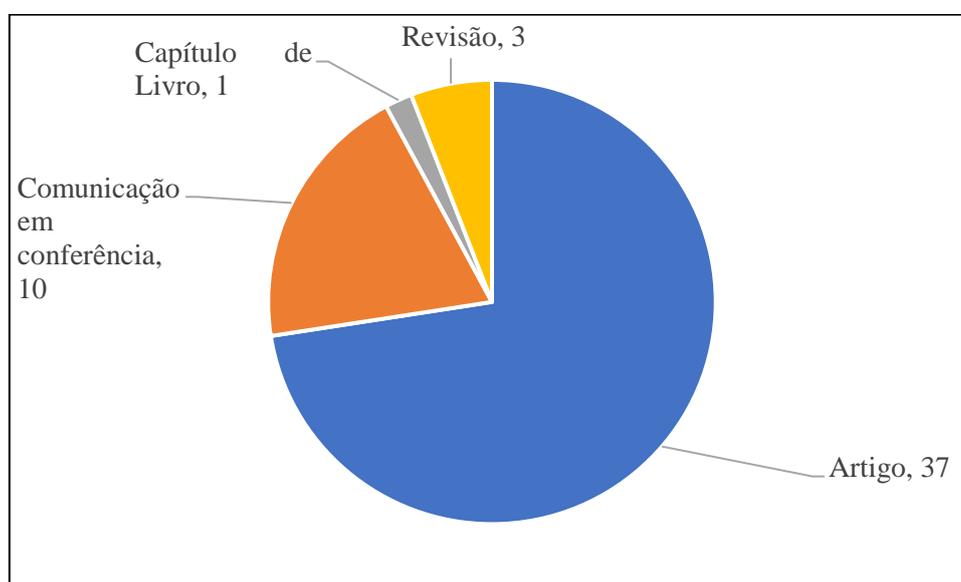


Figura 8 - Tipologia dos documentos

A figura evidencia a existência de uma maior ocorrência de artigos científicos (37), com um valor muito perto de representar cerca de $\frac{3}{4}$ do total de documentos, seguindo-se as comunicações em conferência, que com 10 documentos representa aproximadamente 20% da amostra. Com menor expressividade, surgem a revisão e o capítulo de livro, com 3 e 1 documentos respetivamente, e que juntos representam cerca de 8% dos documentos analisados.

4.1.7 Contributo das fontes

No que diz respeito à produtividade de cada fonte, construiu-se a tabela 1 que resume o contributo das fontes de acordo com o número de documentos publicados/apresentados. Assim, através desta tabela são evidenciados o número de revistas que publicam 1, 2 e 3 artigos, sendo assim possível constatar que 44 fontes contribuíram com 86,27% do total de documentos. É ainda de realçar que duas das 47 fontes, ao publicarem 2 documentos cada apresentam uma produtividade de 7,84% e também que uma fonte por si só contribuiu com 5,88% das investigações.

Tabela 1 - Contributo das fontes

Nº de documentos por fonte	Nº de fontes	Nº de documentos	Contributo (%)
1	44	44	86,27
2	2	4	7,84
3	1	3	5,88
Total	47	51	100

Tal como se pode verificar, apenas uma fonte apresenta três documentos, sendo esta a revista *Journal of Financial Crime*. Por outro lado e com um contributo de dois documentos cada para esta análise, surgem as revistas *Hacienda Publica Espanola* e *Journal of Business Ethics*.

As fontes podem ser ordenadas de acordo com a sua produtividade através de diversos índices, entre eles, o *h-index*. Esta métrica representa o número de artigos “h” que receberam pelo menos “h” citações, sendo que se procedeu à identificação destes índices para as três revistas acima mencionadas como as mais produtivas, tal como se pode verificar na tabela 2.

Tabela 2 - *h-index* das revistas mais relevantes

Fonte	<i>h-index</i>
<i>Journal of Business Ethics</i>	168
<i>Journal of Financial Crime</i>	21
<i>Hacienda Publica Espanola</i>	11

Fonte: Scimago

Os índices apresentados pelo site Scimago resultam da análise aos artigos apresentados na Scopus e publicados por revistas científicas no período compreendido entre os anos de 1993 e 2020. Assim e com um *h-index* de 168, pode-se concluir que o *Journal of Business Ethics* possui 168 artigos que foram citados, 168 ou mais vezes, aplicando-se a mesma lógica às outras duas revistas.

4.1.8 Relações entre as fontes

No sentido de apurar a existência de eventuais ligações entre as fontes dos artigos com base nas citações, foi realizada uma análise bibliométrica através do software VOSviewer, sendo o resultado desta análise apresentado na figura 9.

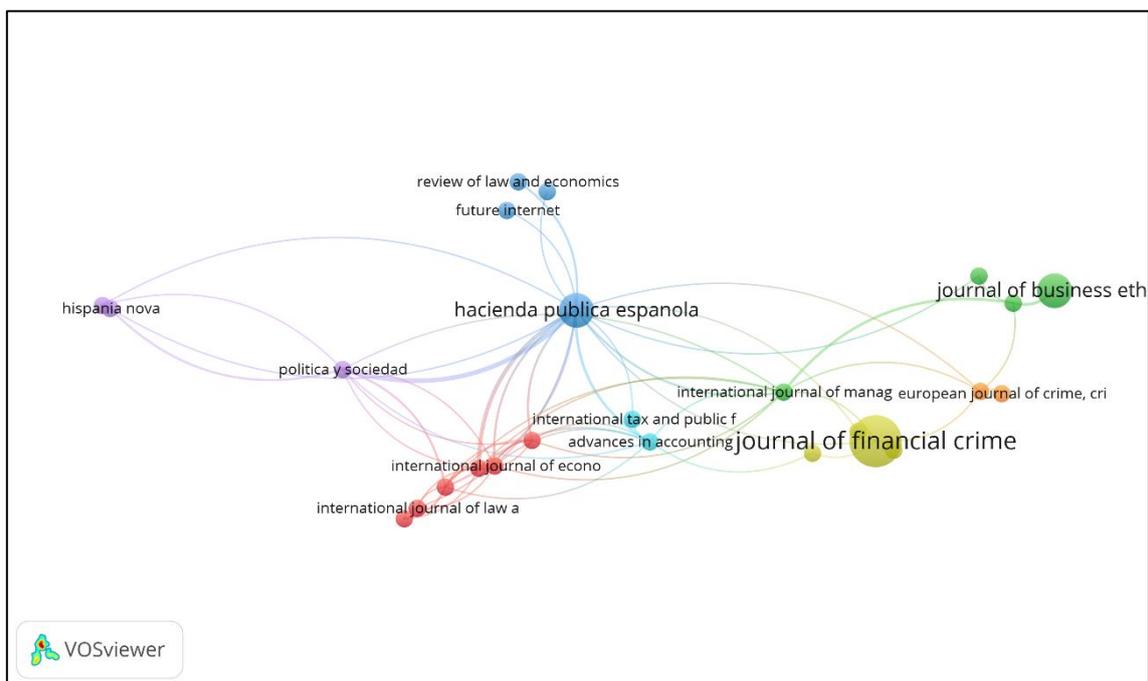
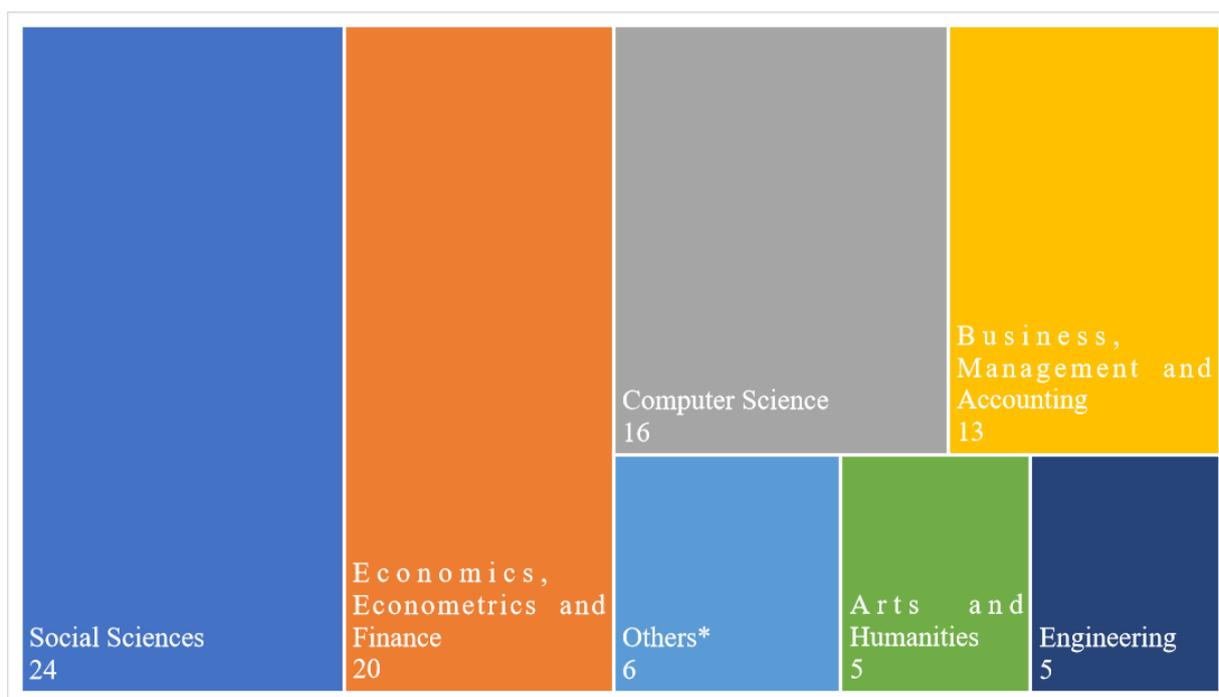


Figura 9 - Ligações entre as fontes com base nas citações

Através desta figura é possível verificar, por um lado, a existência de 7 clusters e por outro, verificar que a revista *Hacienda Publica Espanola* surge como a fonte mais importante, apresentando um total de 17 ligações. Além disso, o mapa permite ainda validar o mencionado no ponto 4.1.8. ao apresentar com escalas maiores as revistas *Journal of Financial Crime*, *Hacienda Publica Espanola* e *Journal of Business Ethics*.

4.1.9 Categorias temáticas da Scopus

Os diversos documentos apresentados na Scopus estão associados a categorias temáticas, tendo-se consequentemente identificado que esta seria mais uma forma de caracterizar a investigação do tema fraude fiscal. Para o devido efeito, na figura 10 surge um mapa de árvore que ilustra a forma como os diversos documentos foram distribuídos pelas várias categorias.



**Agricultural and Biological Sciences* (1), *Decision Sciences* (1), *Energy* (1), *Environmental Science* (1), *Mathematics* (1), *Medicine* (1)

Figura 10 - Distribuição dos documentos por área temática

Analisando a figura, é possível constatar que as categorias *Social Sciences*, *Economics, Econometrics and Finance*, *Computer Science* e *Business, Management and Accounting* são as mais relevantes, sendo ainda assim importante realçar o facto de cada documento poder ser associado a mais do que uma categoria.

4.1.10 Keywords mais referenciadas

Considerou-se também interessante verificar se existia alguma tendência ao nível das *keywords*, nomeadamente através do apuramento daquelas que foram mais utilizadas. Neste sentido e através do mapa de árvore evidenciado na figura 11, são apresentadas as oito palavras chave mais relevantes.

Caracterização da Investigação em Fraude Fiscal

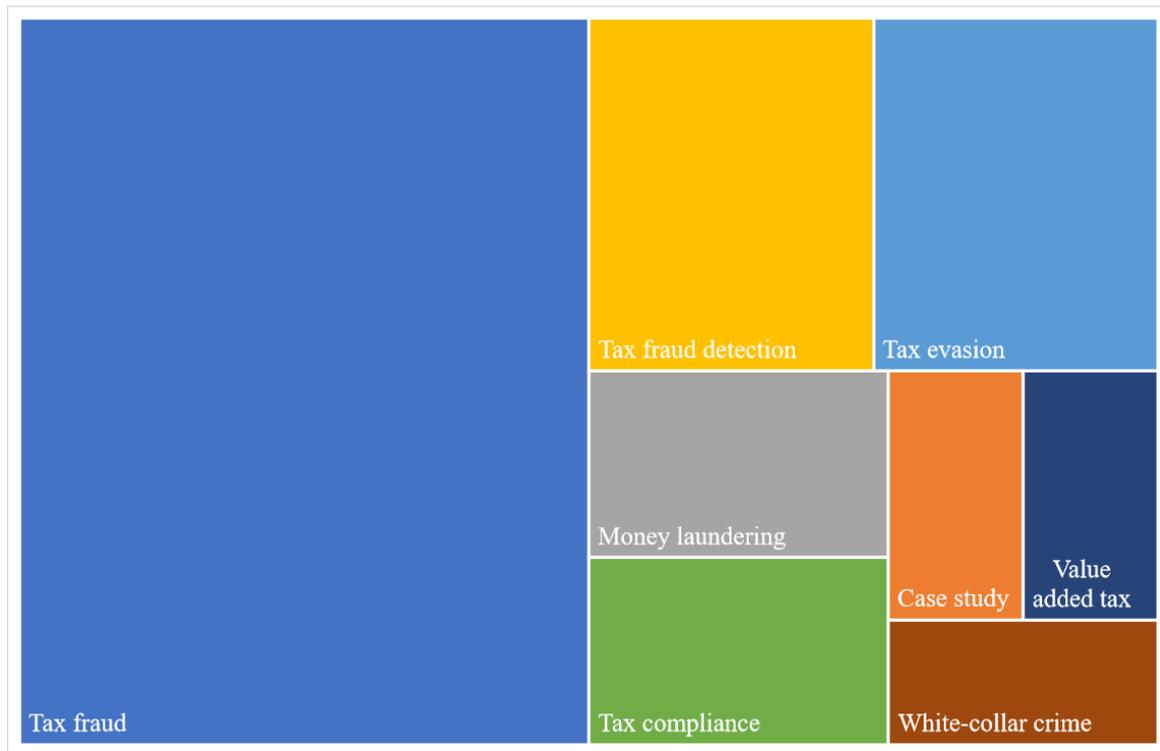


Figura 11 - *Keywords* mais frequentes

De acordo com a dimensão dos retângulos, é possível constatar que a *keyword tax fraud* é a mais frequente, seguindo-se os conceitos *tax fraud detection* e *tax evasion*. Tendo em conta estes dados e por forma a complementar a análise das palavras chave através do apuramento de ligações entre as mesmas, utilizou-se o VOSviewer, resultando daí a figura 12.

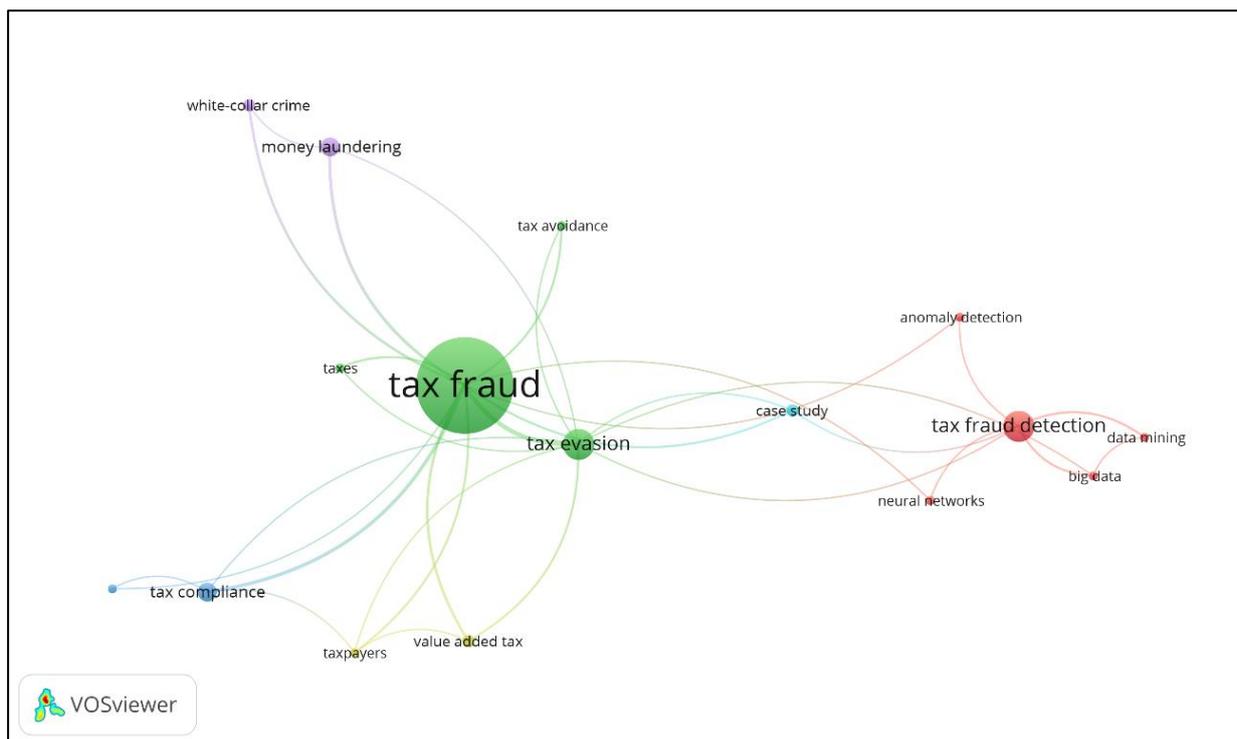


Figura 12 - Coocorrência das *keywords*

A figura 12 reforça o mencionado na análise à figura 11, apresentado, para as *keywords tax fraud, tax fraud detection e tax evasion* círculos maiores em comparação com os restantes, sendo que a primeira foi referenciada por 34 vezes e as outras duas por 9 vezes.

Em termos de coocorrência e através do número de ligações apresentadas, é de realçar a associação dos conceitos *tax evasion* (evasão fiscal), *tax fraud detection* (deteção da fraude fiscal), *tax compliance* (conformidade fiscal) e *money laundering* (branqueamento de capitais) ao conceito de fraude fiscal. De facto e atendendo ao que cada um destes conceitos representa, a associação é coerente.

Tal como mencionado na revisão de literatura, a prática da evasão fiscal pressupõe uma ação praticada de forma predominantemente deliberada pelos contribuintes, sendo a fraude fiscal uma forma de atingir esse fim através, por exemplo, da ocultação de factos ou valores que deveriam ser apresentados nas declarações fiscais. Esta ação representa uma inconformidade fiscal que ao não ser detetada, gera avultados prejuízos às administrações fiscais e por consequência aos diversos estados. Perante isto, torna-se então premente a criação de mecanismos de deteção da fraude que assegurem a entrega dos valores tributários devidos e a penalização dos infratores.

4.2 Caracterização dos autores

De modo a analisar as características dos investigadores que produziram os artigos relacionados com a temática da fraude fiscal optou-se por segmentá-los de acordo com o tipo de autoria, a produtividade, a relação entre autores e afiliação geográfica.

4.2.1 Tipo de autoria

Ao longo deste estudo foi possível evidenciar oscilações no que diz respeito ao número de indivíduos envolvidos em cada uma das investigações. Perante este facto, optou-se por proceder à identificação do número de autores por artigo, alocando esses dados aos tipos de autoria individual e coletiva. Assim, o primeiro tipo compreendeu as investigações realizadas por um único investigador e o segundo tipo as realizadas por dois ou mais investigadores. Os dados resultantes desta análise estão apresentados na tabela 3.

Tabela 3 - Tipos de autoria

Tipo de Autoria	Nº de autores	Nº de Investigações	%
Individual	Um	13	25,49
Coletiva	Dois	19	37,25
	Três	10	19,61
	Quatro ou mais	9	17,65
Total	-	51	100,00

De acordo com a tabela, é constatável a predominância do tipo de autoria coletiva, com cerca de $\frac{3}{4}$ do total de investigações. Quanto ao número de autores, 19 documentos foram produzidos por 2 autores, sendo este valor o mais frequente, seguindo-se as investigações conduzidas por 1 e 3 autores, com 13 e 10 documentos, respetivamente. O número de documentos resultantes da participação de 4 ou mais autores foi de 9.

4.2.2 Produtividade dos autores

No decorrer da análise evidenciada no ponto anterior, foram identificados ao longo dos 51 documentos um total de 116 autores, sendo que alguns destes surgiram em mais do que um documento. De modo a identificar de que forma é que esses 116 autores contribuíram para a investigação da fraude fiscal, elaborou-se a figura 13.

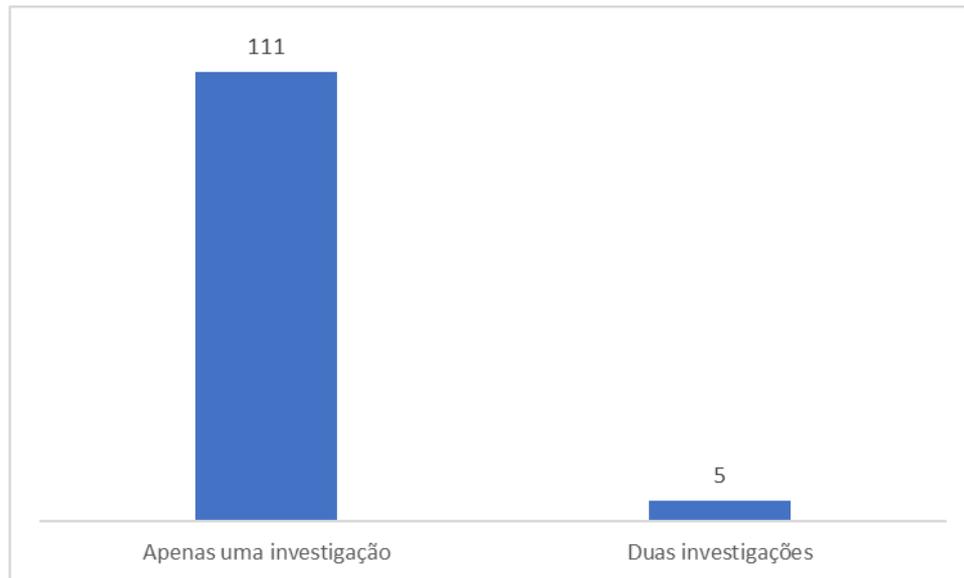


Figura 13 - Número de investigações realizadas

Ao examinar a figura, é possível constatar que o contributo máximo dos 116 autores em análise para esta investigação foi de dois documentos, tendo-se verificado esta situação com apenas 5 investigadores. De facto, verifica-se neste aspeto um acentuado contraste, com cerca de 96% dos autores a contribuir com apenas 1 documento. A tabela 4 apresenta os autores com maior contributo para o estudo em análise.

Tabela 4 - Investigadores mais produtivos

Investigadores	Produtividade
Asadollah Shahbahrami	2
Jan Dobrovič	2
María José Portillo Navarro	2
Mehdi Samee Rad	2
Pilar Ortíz García	2
Restantes	111

4.2.3 Relações entre investigadores

Tal como mencionado no ponto anterior, apenas 5 dos 116 investigadores identificados participaram em mais do que um artigo. De modo a apurar a existência de eventuais ligações entre os autores que surgem mais do que uma vez nos artigos da amostra, criou-se um mapa bibliográfico refletido na figura 14.

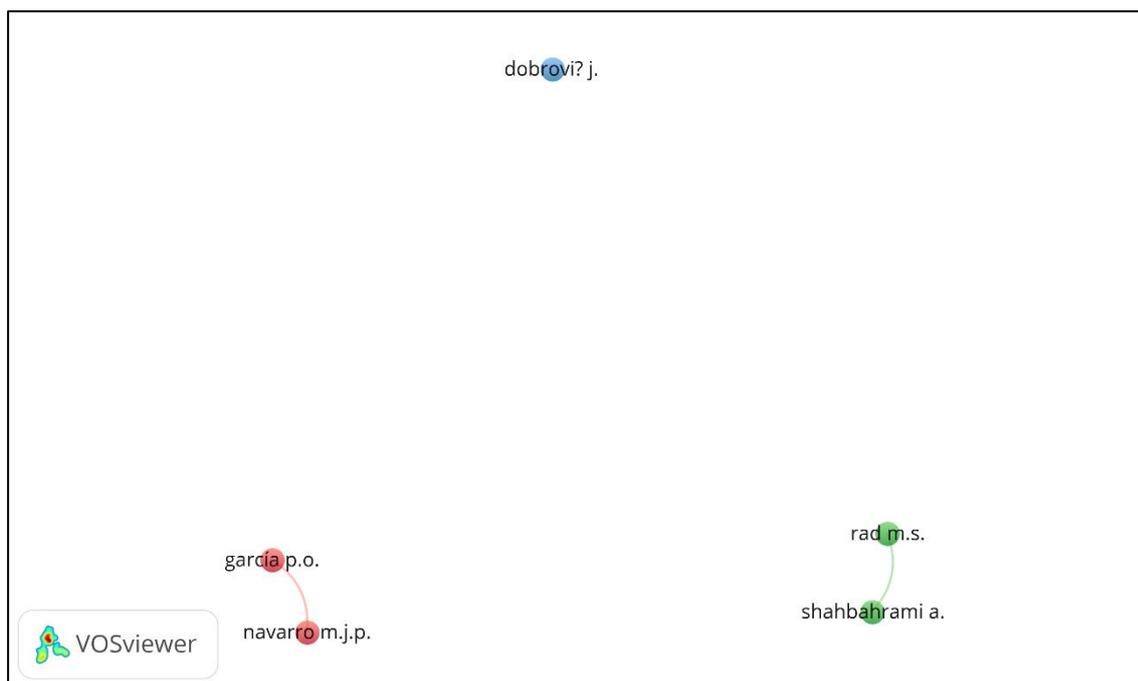


Figura 14 - Análise das relações entre os investigadores mais produtivos

Na figura, cada autor surge representado por um círculo, sendo que neste caso todos os círculos apresentam a mesma dimensão uma vez que os autores mais produtivos participaram todos no mesmo número de artigos (2). Para além disso, constata-se que dois dos três clusters possuem pares de autores associados entre si, sendo o primeiro par composto pelas autoras Pilar Ortíz García e Maria José Portillo Navarro e o segundo composto pelos autores Mehdi Samee Rad e Asadollah Shahbahrami, ambos apresentados na parte inferior do mapa.

Na parte superior do mapa surge, o investigador Jan Dobrovič surge isolado pelo facto de ter publicado artigos de forma individual ou então por não estar associado aos outros autores evidenciados no mapa.

4.2.4 Afiliação geográfica

A análise da afiliação geográfica visa permitir a identificação, com referência à data de publicação da investigação, do país e respetivo continente aos quais cada investigador se encontrava filiado.

No que concerne à segmentação da filiação por continente, é de realçar o facto de existir pelo menos um investigador por continente envolvido na investigação em torno da fraude fiscal, tal como é possível verificar através do gráfico evidenciado na figura 15.

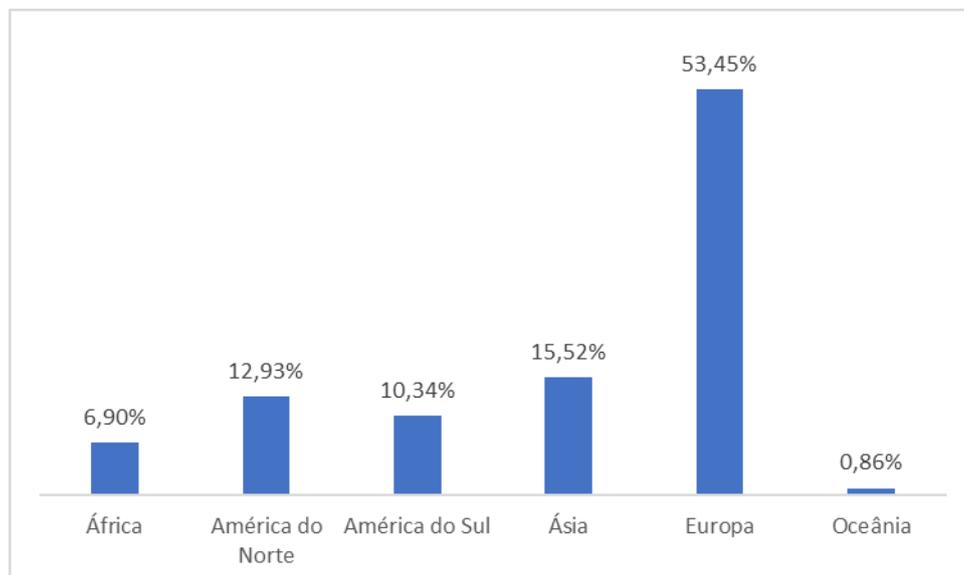


Figura 15 - Distribuição dos investigadores por continente

Caracterização da Investigação em Fraude Fiscal

O gráfico evidencia uma predominância da afiliação ao continente Europeu, com uma representatividade superior a 50%. Pouco mais de 23% dos autores encontravam-se filiados às Américas do Norte ou do Sul, em conjunto, seguindo-se o continente asiático com 15,52%, o continente Africano com cerca de 7% e por fim a Oceânia com um valor claramente simbólico de 0,86%.

Perante a elevada concentração de investigadores filiados na Europa, considerou-se oportuno analisar com maior detalhe a filiação, para além do continente, apresentado assim o número de investigadores afiliados por cada país. Esta análise encontra-se evidenciada na tabela 5.

Tabela 5 - Afiliação dos autores

Continentes	País	Nº Autores	%
África	África do Sul	1	1,72%
	Marrocos	6	5,17%
	Tunísia	1	0,87%
América	Brasil	6	5,22%
	Canadá	1	0,87%
	Chile	1	0,87%
	Colômbia	5	4,35%
	EUA	14	11,30%
Ásia	Arábia Saudita	1	0,87%
	Hong Kong	3	2,61%
	Irão	2	1,74%
	Japão	3	2,61%
	Malásia	8	6,96%
	Vietname	1	0,87%
Europa	Alemanha	5	4,35%
	Áustria	1	0,87%
	Bélgica	3	2,61%
	Bósnia e Herzegovina	2	1,74%
	Eslováquia	6	5,22%
	Espanha	15	13,04%
	Estónia	4	3,48%
	França	3	2,61%
	Holanda	3	2,61%
	Hungria	1	0,87%
	Itália	5	4,35%
	Polónia	2	1,74%
	Reino Unido	4	3,48%
	Républica Checa	6	5,22%
	Suécia	2	1,74%
Oceânia	Austrália	1	0,87%
Total	-	116	100,00%

Caracterização da Investigação em Fraude Fiscal

Da análise à tabela é possível identificar que dois países se destacam dos demais, nomeadamente a Espanha e os Estados Unidos da América, com 15 e 14 afiliados, respetivamente. Analisando por continente, em África é Marrocos o país com maior relevo, com a afiliação de 6 autores. No conjunto das Américas do Norte e do Sul, para além dos Estados Unidos, surgem destacados o Brasil e a Colômbia com respetivamente, 6 e 5 afiliados. No continente asiático, a Malásia é o país que apresenta maiores valores de filiação, com 8 autores. Na Europa, para além da Espanha, é de realçar o número de autores filiados na Eslováquia e na República Checa, com 6, na Alemanha e na Itália com 5 e na Estónia e Reino Unido com 4. A Oceânia, representada pela Austrália, apresenta apenas 1 autor filiado.

5. CONCLUSÕES

5.1 Objetivos e resultados

Os produtos finais da investigação científica, sejam eles artigos, comunicações em conferências, revisões ou capítulos de livro constituem um instrumento preponderante para toda a comunidade que se serve dessas investigações, seja para promover novos processos de investigação ou apenas para validar determinadas questões que considerem pertinentes.

Este estudo visa a caracterização da investigação em fraude fiscal, sendo este o principal objetivo desta investigação e para tal, foram analisados os documentos publicados pelos investigadores até outubro de 2020. Adicionalmente, foram estabelecidos dois objetivos específicos, sendo eles a caracterização da investigação ao nível do conteúdo dos documentos e a caracterização da investigação ao nível dos autores.

A análise realizada aos documentos teve por base a combinação da metodologia Prisma e da metodologia apresentada no artigo publicado por Almeida-Filho, A.T. et al. (2020), tendo, da seleção dos dados, resultado 51 documentos.

No que diz respeito ao primeiro objetivo específico, verificou-se que as tipologias de investigação mais frequentes foram a descritiva e a explicativa, tendo a primeira sido evidenciada em mais de metade dos documentos e a segunda por 19 vezes. No que diz respeito à evolução das publicações/apresentações ao longo dos anos, constatou-se um aumento sustentado a partir de 2014, sendo que o máximo foi atingido em 2017 com 10 documentos produzidos. Ao nível das citações realizadas aos documentos em análise, verificou-se que entre 2016 e 2020 houve uma maior ocorrência, com um total de 117 citações verificadas nesse período, podendo este valor estar diretamente associada ao facto de também nestes anos terem sido realizadas mais investigações ao nível da fraude fiscal. As investigações mais citadas foram da autoria de Bogdanov, Jõemets, Siim e Vaht (2015) e de Valentine, S. e Fleischman, G. (2003), com 25 e 21 citações, respetivamente. Quanto às publicações ou apresentações mais vezes referenciadas nas bibliografias, estas foram da autoria de Allingham. e Sandmo (1972), Cremer e Gahvari (1993), Fedeli e Forte (2011), Virmani (1989), Pommerehne e Weck-Hannemann (1996) e Schneider (2016). Relativamente aos tipos de documento, existe uma predominância clara dos artigos científicos, evidenciados em aproximadamente 73% da amostra.

No que diz respeito ao contributo das fontes, foram identificadas 47, sendo que 44 destas contribuíram com apenas um artigo. As fontes mais produtivas tratam-se de revistas, sendo que a revista *Journal of Financial Crime* publicou três artigos e as revistas *Journal of Business Ethics* e *Hacienda Publica Espanola* publicaram, cada uma, dois artigos. Ao nível das citações entre revistas, verificou-se que a revista *Hacienda Publica Espanola* foi a mais citada. No que concerne às categorias temáticas, evidenciou-se que as categorias *Social Sciences, Economics, Econometrics and Finance, Computer Science e Business, Management and Accounting* foram aquelas que agregaram mais documentos. Por fim e quanto às *keywords*, verificou-se que aquela que surge mais vezes é a *tax fraud*, sendo que por várias vezes esta foi associada às palavras chave *tax evasion, tax fraud detection, tax compliance e money laundering*.

Quanto ao segundo objetivo específico, a primeira conclusão evidenciada diz respeito ao tipo de autoria, tendo-se concluído que a aproximadamente $\frac{3}{4}$ das investigações analisadas tiveram autorias coletivas e que o número de autores mais frequente foi de dois. No que diz respeito à produtividade dos autores, dos 116 identificados, 111 participaram em apenas uma investigação, tendo os restantes 5 participado em duas. Assim, os autores mais produtivos foram Asadollah Shahbahrami, Jan Dobrovič, Maria José Portillo Navarro, Mehdi Samee Rad e Pilar Ortíz García. Finalmente, quanto à afiliação geográfica, o continente europeu foi aquele que apresentou maior percentagem de filiados, com uma representação de 53,45%, seguindo-se a Ásia (15,52%), a América do Norte (12,93%), a América do Sul (6,90%) e a Oceânia (0,86%). No que diz respeito aos países, constatou-se que a Espanha (15 autores), os Estados Unidos da América (14 autores), a Malásia (8 autores), o Brasil (6 autores), a Eslováquia (6 autores), Marrocos (6 autores) e a República Checa (6) são os países com maior número de filiados.

5.2 Limitações do estudo

Ao longo deste estudo foram identificadas quatro limitações. A primeira diz respeito ao facto de apenas terem sido analisados os documentos indexados à Scopus, não tendo por isso sido considerados outros documentos relacionados com a temática da fraude fiscal não indexados a esta base. Este fator contribuiu para que algumas análises não pudessem ser mais extensivas.

A segunda refere-se à subjetividade associada aos dados recolhidos para a variável tipo de investigação, uma vez que a sua apresentação decorreu da leitura dos documentos e foram introduzidos de forma manual na base de dados.

A terceira diz respeito à acessibilidade dos documentos, uma vez que 4 dos 51 documentos seleccionados não dispunham de acesso livre. Não obstante, nas análises realizadas procurou-se ultrapassar este fator, discriminando os dados das publicações e apresentações acessíveis e classificando os outros quatro artigos como indisponíveis.

A quarta e última limitação diz respeito à inexistência de outras investigações que aplicassem a mesma metodologia deste estudo e que estivessem relacionadas com o tema da fraude fiscal, impedindo assim que pudessem ser realizadas comparações com os resultados evidenciados.

5.3 Sugestões para investigações futuras

Tendo em conta os resultados obtidos, bem como as limitações evidenciadas no ponto anterior, sugere-se para futuras investigações o seguinte:

- Caracterização da investigação ao nível da evasão fiscal, utilizando as metodologias apresentadas neste estudo. A sugestão do tema Evasão Fiscal deve-se ao facto de esta ser mais abrangente do que a fraude, pelo que será expectável que da pesquisa resultem mais documentos;
- Caracterização da investigação ao nível da deteção da fraude fiscal, utilizando igualmente as metodologias aplicadas neste estudo. Esta temática está associada à fraude fiscal e vários autores fizeram referência a este conceito, pelo que seria interessante comparar os eventuais resultados desse estudo com aqueles que neste foram evidenciados.
- Investigar qual o facto que levou ao aumento do número de investigações relacionadas com a fraude fiscal a partir de 2014;

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abrantes, P. C., & Ferraz, F. (2017). Big data applied to tax evasion detection: A systematic review. In *2016 International Conference on Computational Science and Computational Intelligence (CSCI)* (pp. 435-440). IEEE.

Almeida-Filho, A. T. D., de Lima Silva, D. F., & Ferreira, L. (2020). Financial modelling with multiple criteria decision making: A systematic literature review. *Journal of the Operational Research Society*, 1-19.

Ameur, F., & Tkiouat, M. (2016). A Contribution of Expected Utility Theory in Taxpayers' Behavior Modeling. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(3).

Appelgren, L. (2020). A survey of models for determining optimal audit strategies. *Advances in accounting*, 100455.

Rebouças, S. B. A. (2020). Supressão fraudulenta de tributo ou inadimplemento da obrigação tributária? Sobre a real diferença entre os crimes contra a ordem tributária do artigo 1º e os do artigo 2º da Lei nº 8.137/1990. *Revista de Estudos Criminais*, 19(76), 79-98.

Argandoña, A. (1999). Ethics in finance and public policy: The Ibercorp case. *Journal of Business Ethics*, 22(3), 219-231.

Bánfi, T. (2015). A fair tax (system) or an ethical taxpayer?. *Society and Economy in Central and Eastern Europe*, 37(s1), 107-116.

Barros, A.J.S., & Leheld, N.A.S. *Fundamentos de Metodologia Científica* (3ª ed.). São Paulo: Pearson

Berghel, H. (2014). The future of digital money laundering. *Computer*, 47(8), 70-75.

Berrittella, M., & Cimino, F. A. (2017). An Assessment of Carousel Value-Added Tax Fraud in The European Carbon Market. *Review of Law & Economics*, 13(2).

Bloedorn, E., Rothleder, N. J., DeBarr, D., & Rosen, L. (2005). Relational graph analysis with real-world constraints: An application in irs tax fraud detection. *AAAI Workshop – Technical Report WS-05-07*, (pp.30-38).

Bogdanov, D., Jõemets, M., Siim, S., & Vaht, M. (2015, January). How the estonian tax and customs board evaluated a tax fraud detection system based on secure multi-party computation. In *International conference on financial cryptography and data security* (pp. 227-234). Springer, Berlin, Heidelberg.

Buettner, T., Holzmann, C., Kreidl, F., & Scholz, H. (2020). Withholding-tax non-compliance: the case of cum-ex stock-market transactions. *International Tax and Public Finance*, 1-28.

Cervo, A., Bervian, P.A., da Silva, R. *Metodologia Científica* (6ª ed.). São Paulo: Pearson.

Comin, F. (2018). The permanent corruption: the fiscal fraud in Spain. *Hispania Nova*, (16), 481-521.

Comissão Europeia. 2019. Desvio do IVA: Países da UE perderam 137 mil milhões de euros em receitas do IVA em 2017. Consultado em 20 de outubro de 2020. Disponível em https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_19_5511.

Constituição da República Portuguesa, *Diário da República n.º 86/1976*, Série I. Lisboa: Assembleia Constituinte.

- Fernández Cruz, J. Á. (2009). Fraude fiscal y lavado de capitales. *Política criminal*, 4(7), 151-170.
- de Roux, D., Perez, B., Moreno, A., Villamil, M. D. P., & Figueroa, C. (2018, July). Tax fraud detection for under-reporting declarations using an unsupervised machine learning approach. In *Proceedings of the 24th ACM SIGKDD International Conference on Knowledge Discovery & Data Mining* (pp. 215-222).
- Dobrovič, J., Gombár, M., & Benková, E. (2017). SUSTAINABLE DEVELOPMENT ACTIVITIES AIMED AT COMBATING TAX EVASION IN SLOVAKIA. *Journal of Security & Sustainability Issues*, 6(4), 761-772.
- Dobrovič, J., Rajnoha, R., Voznakova, I., & Pártlová, P. (2019). Action plan on sustainability of fight against tax fraud and tax evasion: EU countries comparison. *Journal of International Studies*, 12(4), 272-285.
- García, G. A., Azorín, J. D. B., & Vega, M. D. M. S. (2016). El rechazo al fraude fiscal en España: Antes y después de la Gran crisis. *Hacienda Pública Española*, 218(3), 33-56.
- García, P. O., & Portillo Navarro, M. J. (2018). Tax moral in the socioeconomic crisis context in Spain. *Politica y Sociedad*, 55(2), 421-440.
- Gómez-Plana, A.G., & Arzoz, P.P. 2011. Fraude Fiscal e IVA en España: Incidencia en un modelo de equilibrio general. *Hacienda Publica Espanola*, 199 (4): 9-52.
- Hangáčová, N., & Strémy, T. (2018). Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic. *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 26(2), 132-159.
- Hashimzade, N., Huang, Z., & Myles, G. D. (2010). Tax fraud by firms and optimal auditing. *International Review of Law and Economics*, 30(1), 10-17.
- Hbaieb, I. H., & Omri, M. A. B. (2019). Tax management and tax fraud: evidence from Tunisian companies. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 11(2), 132-144.
- Infopedia. (2020). Fraude. Consultado em 20 de outubro de 2020. Disponível em <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/fraude>.
- Jihal, H., Ounacer, S., Ardchir, S., & Azouazi, M. (2020). Clustering Model of False Positive Elimination in Moroccan Fiscal Fraud Detection. In *International Conference on Advanced Intelligent Systems for Sustainable Development* (pp. 125-130). Springer, Cham.
- Portillo Navarro, M. J., Ortiz Garcia, P., & Morales Gonzalez, F. (2017). Tax fraud, tourism and shadow economy in Spain. Analysis by autonomy. *Revista De Estudios Regionales*, (108), 101-123.
- König, J. 2017. Cash as a guarantee for freedom and property | [Bargeld als Garant für Freiheit und Eigentum]. *List Forum fur Wirtschafts- und Finanzpolitik*, 42 (4): 341-364.
- Kozic, M., & Dedic, I. (2012). The role of information systems in the process of prevention of tax evasion. *TECHNICS TECHNOLOGIES EDUCATION MANAGEMENT-TTEM*, 7(2), 462-468.
- Kupka, P., & Tvrdá, K 2015. Sugar trade in context of Czech organized crime | [Obchod s cukrem v kontextu českého organizovaného zločinu]. *Listy Cukrovarnické a Reparské*, 131 (4): 151-153.

- Lakatos, E. M., & Marconi, M. D. A. (1986). *Metodologia científica* (7ª ed.). São Paulo: Editora Atlas
- Lázaro, J.M. 2019. Fraud in the payment of industrial and business tax in Spain: The case of the flour mills, 1845-1907 | [El fraude en el pago de la Contribución Industrial y de Comercio en España: el caso de los harineros, 1845-1907]. *Investigaciones de Historia Económica*, 15 (3): 165-176.
- Lei n.º 15/2001 de 05 de junho. *Diário da República n.º 130/2001 - Séria I-A*. Lisboa: Assembleia da República.
- López, C.P., Rodríguez, M.J.D., & Santos, S.L. 2019. Tax fraud detection through neural networks: An application using a sample of personal income taxpayers. *Future Internet*, 11 (4).
- Matos, T., Macedo, J. A., Lettich, F., Monteiro, J. M., Renso, C., Perego, R., & Nardini, F. M. (2020). Leveraging feature selection to detect potential tax fraudsters. *Expert Systems with Applications*, 145, 113128.
- Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., & Altman, D.G., 2009. Preferred reporting items for systematic reviews and meta-Analyses: the PRISMA statement. *Journal of Clinical Epidemiology*, 62: 1006-1012.
- Morefield, R., & Ramaswamy, V. 2011. Economics and forensics of fraud and abuse by Tax-exempt religious organizations versus the First Amendment. *Journal of Applied Business Research*, 27 (2): 75-86.
- Nawawi, A., & Salin, A.S.A.P. 2018. Capital statement analysis as a tool to detect tax evasion. *International Journal of Law and Management*, 60 (5), pp. 1097-1110.
- Nkoane, P. 2019. A taxing assessment: Evaluating South African mechanisms that curtail tax fraud in cases of impeachable transactions. *Journal of Financial Crime*, 26 (1): 293-312.
- Othman, Z., Nordin, F.F., Bidin, Z., & Mansor, M. 2019. GST fraud: Unveiling the truth. *International Journal of Supply Chain Management*, 8 (1): 941-950.
- Perez-Palacin, D., Ridene, Y., & Merseguer, J. 2017. Quality assessment in DevOps: Automated analysis of a tax fraud detection system. *ICPE 2017 - Companion of the 2017 ACM/SPEC International Conference on Performance Engineering*: 133-13.
- Pires, B.E.B. 2019. *Caracterização da Investigação em Book-tax Differences*. Dissertação de mestrado não publicada, ISCTE, Lisboa.
- Rad, M.S., & Shahbahrami, A. 2016. High performance implementation of tax fraud detection algorithm. *2015 Signal Processing and Intelligent Systems Conference, SPIS 2015*: 6-9.
- Rad, M.S., & Shahbahrami, A. 2017. Detecting high risk taxpayers using data mining techniques. *Proceedings - 2016 2nd International Conference of Signal Processing and Intelligent Systems, ICSPIS 2016*.
- Relatório de Atividades Desenvolvidos de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” 2019. (2020). Consultado em 31 de outubro de 2020. Disponível em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc22/comunicacao/documento?i=relatorio-de-atividades-de-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2019>.
- Sarnowski, J., & Selera, P. 2020. European compact against tax fraud—VAT solidarity and new dimension of effective and coherent tax data transfer. *ERA Forum*, 21 (1): 81-93.

- Saxunova, D., & Szarkova, R. 2017. Combatting tax evasions. Proceedings of the 30th International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2017 - Vision 2020: *Sustainable Economic development, Innovation Management, and Global Growth*: 5873-5884.
- Schneider, F. 2013. The Financial Flows of Transnational Crime and Tax Fraud in OECD Countries: What Do We (Not) Know?. *Public Finance Review*, 41 (5): 677-707.
- Scimago. (2020a). Journal of Financial Crime. Consultado em 20 de outubro de 2020. Disponível em <https://www.scimagojr.com/journalsearch.php?q=19800188055&tip=sid&clean=0>.
- Scimago. (2020b). Journal of Business Ethics. Consultado em 20 de outubro de 2020. Disponível em <https://www.scimagojr.com/journalsearch.php?q=23859&tip=sid&clean=0>.
- Scimago, (2020c). Hacienda Publica Espanola. Consultado em 20 de outubro de 2020. Disponível em <https://www.scimagojr.com/journalsearch.php?q=7600153108&tip=sid&clean=0>.
- Shafer, W.E., Simmons, R.S., & Yip, R.W.Y. 2016. Social responsibility, professional commitment and tax fraud. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29 (1): 111-134.
- Sileno, G., Boer, A., & van Engers, T. 2017. Reading agendas between the lines, an exercise. *Artificial Intelligence and Law*, 25 (1): 89-106.
- Sullivan, B.A., Freilich, J.D., & Chermak, S.M. 2019. An Examination of the American Far Right's Anti-Tax Financial **Crimes**. *Criminal Justice Review*, **44 (4)**: 492-514.
- Thang, C. Toan, P.Q., Cooper, E.W., & Kamei, K. 2006. Application of soft computing to tax fraud detection in small businesses. *HUT-ICCE 2006 First International Conference on Communications and Electronics, Proceedings*: 402-407.
- Valentine, S., & Fleischman, G. 2003. Ethical Reasoning in an Equitable Relief Innocent Spouse Context. *Journal of Business Ethics*, 45 (4): 325-339.
- van Brederode, R.F. 2019. Countermeasures To Tax Fraud, Evasion And Avoidance: A Critical Review. In van Brederode, R. (Eds.), *Ethics and Taxation*: 323-358. Singapore: Springer.
- Vanhoeyveld, J., Martens, D., & Peeters, B. 2020. Value-added tax fraud detection with scalable anomaly detection techniques. *Applied Soft Computing Journal*, 86.
- Weidenfeld, K., & Spire, A. 2017. Punishing tax offenders in France and Great Britain: Two criminal policies. *Journal of Financial Crime*, 24 (4): 574-588.
- Williams, C.C., Round, J. 2008. The prevalence and impacts of 'envelope wages' in east-central europe. *Journal of East-West Business*, 14 (3-4): 299-323.
- Yusof, N.A.M., & Lai, M.L. 2014. An integrative model in predicting corporate tax fraud. *Journal of Financial Crime*, 21 (4): 424-432.
- Zabyelina, Y. 2016. Respectable and professional? A review of financial and economic misconduct in diplomatic relations. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 44: 88-102.