

ALGUMAS MEDIDAS DE COMBATE À EVASÃO FISCAL*

José de Campos Amorim

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1. O FENÓMENO DA EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL
2. A PRÁTICA DA EVASÃO FISCAL
3. AS VIAS POSSÍVEIS DE “FUGA” AOS IMPOSTOS
 - 3.1. O comportamento *intra legem*
 - 3.2. O comportamento *extra legem*
 - 3.3. O comportamento *contra legem*
4. OS MEIOS DE LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL
 - 4.1. Os paraísos fiscais
 - 4.1.1. Definição de paraíso fiscal
 - 4.1.2. Medidas de combate aos paraísos fiscais
 - a) A inversão do ónus da prova
 - b) A imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado
 - 4.2. Os preços de transferência
 - 4.3. Sociedades de base (“Base companies” ou “sociétés écran”)
 - 4.4. Subcapitalização
 - 4.4.1. Aspectos genéricos
 - 4.4.2. O coeficiente de endividamento
 - 4.4.3. As dificuldades de aplicação do regime de subcapitalização
 - 4.5. A utilização abusiva de convenções para evitar a dupla tributação (“treaty shopping”)

* Texto resumido da lição apresentada no concurso de provas públicas para provimento de um lugar de Professor Coordenador, na área científica de Direito, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto em Outubro de 2006.

5. AS NORMAS ANTI-ABUSO

- 5.1. Cláusula geral anti-abuso
- 5.2. Normas especiais anti-abuso
- 5.3. Normas sectoriais anti-abuso

6. OUTRAS MEDIDAS DE LUTA CONTRA A EVASÃO E A FRAUDE FISCAIS

- 6.1. Medidas dissuasivas
- 6.2. O recurso aos métodos indirectos
- 6.3. O levantamento do sigilo bancário
- 6.4. Acesso à informação privilegiada de certas classes de profissionais
- 6.5. A troca e cruzamento de informações (entre os vários sectores da Administração tributária)
- 6.6. Aplicação de sanções penais e não penais

CONCLUSÃO

BIBLIOGRAFIA

INTRODUÇÃO

Ao longo destes últimos anos, os Estados têm vindo a implementar um conjunto de medidas destinadas a combater a evasão fiscal. Uma série de dispositivos internos e internacionais tentam, bem ou mal, limitar os efeitos negativos para a economia da evasão e a fraude fiscais. De todo o universo de medidas criadas, propomo-nos aqui apresentar aquelas que melhor contribuíram para a luta contra este fenómeno.

Naturalmente que não podemos abordar a totalidade das medidas em vigor, nem levantar todas as questões respeitantes à luta contra a evasão fiscal, pois seria uma tarefa que extravasaria o pretendido para um trabalho desta natureza, por isso limitar-nos-emos a indicar algumas das medidas mais significativas e que mereceram a nossa atenção.

Procuraremos assim e de forma sumária, efectuar o enquadramento legal dessas medidas, identificando as questões mais controversas, e analisaremos algumas das suas implicações no plano fiscal, bem como a sua relação com as outras normas e princípios do ordenamento jurídico.

O que se pretende é que este trabalho mais não seja do que uma apresentação geral de algumas das medidas mais comuns de luta contra a evasão fiscal, e que sirva de plataforma de partida para uma análise mais profunda dos vários dispositivos de combate à evasão e fraude fiscais existentes ao nível interno e internacional.

1. O FENÓMENO DA EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL

O fenómeno da evasão fiscal internacional surge com o desenvolvimento das relações comerciais e financeiras internacionais¹, o aumento dos fluxos financeiros a nível mundial, a eliminação das barreiras à livre circulação das pessoas, mercadorias, serviços e capitais, a internacionalização das empresas, e a permissividade de alguns países em relação a este fenómeno.

O seu impacto negativo na economia nacional e internacional obriga os Estados a reverem os seus sistemas fiscais tradicionais, concebidos num contexto de economia fechada, cujo traço mais marcante consistia apenas no alargamento das bases e na redução das taxas de tributação, o que se revelou, evidentemente, insuficiente perante a amplitude do fenómeno.

A evasão fiscal tem colocado especiais dificuldades às administrações fiscais, não apenas porque a mobilidade dos capitais implica a necessidade de evitar que as transferências se façam elidindo o pagamento de impostos, mas também porque certos países permitem a adopção de medidas de concorrência fiscal desleal, atraindo fluxos financeiros com a garantia de não serem tributados. A existência de regimes fiscais mais favoráveis constitui um factor de injustiça entre os Estados.

Perante esta situação, foram promovidas, a nível internacional, várias iniciativas, como a elaboração em 1998 pela OCDE do relatório “Concorrência Fiscal Prejudicial – um tema global emergente”, no qual se apresentam algumas medidas de combate aos paraísos fiscais², designadamente fixando os seus critérios de qualificação³, e em que se tente eliminar as distorções e as práticas fiscais prejudiciais provocadas pelos paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais⁴

¹ Luís Menezes Leitão, «Evasão e fraude fiscal internacional», Colóquio sobre A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1993, p. 303 e segs, e Pierre Levine, «La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales», Librairie Général de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1988, p. 29.

² OCDE, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, Paris, 1998.

³ OCDE, op. cit., pp. 53 e ss.

⁴ Do relatório «Concorrência Fiscal Prejudicial - um tema global emergente» ressaltam-se três aspectos: a) A cooperação dos paraísos fiscais; b) A eliminação das práticas fiscais prejudiciais dos países membros; e c) Acordo para a troca de informações.

Ao nível da União Europeia, foram adoptadas várias medidas⁵, entre as quais se destaca o Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas, aprovado em 1 de Dezembro de 1997 pelo Conselho da União Europeia e pelos Ministros das Finanças dos Estados membros⁶, e outras iniciativas da Comissão relativas à eliminação dos diferentes níveis de tributação na União Europeia⁷.

Ao nível interno, adoptou-se, igualmente, um conjunto de medidas de combate e controlo das práticas mais comuns de evasão e fraude fiscais, nomeadamente a norma geral anti-abuso, consagrada no n.º 2 do art.º 38.º da L.G.T., as normas especiais anti-abuso (v.g. relativas a preços de transferência, à subcapitalização, conforme previsto nos artigos 58.º e seguintes do CIRC), e presunções fiscais (v.g. presunções de rendimentos de capitais), e ficções jurídicas (v.g. transparência fiscal).

Para além destas medidas, foram introduzidos outros dispositivos como o levantamento do sigilo bancário, a troca e o cruzamento de informações entre os vários sectores da Administração tributária e outras pessoas colectivas, bem como adoptadas normas anti-abuso, medidas preventivas, correctivas e repressivas de luta contra a evasão e fraude fiscais.

Muitas delas vão a seguir ser analisadas, não sendo possível, porém, uma análise profunda e pormenorizada de cada uma. É reconhecidamente impossível tipificar todas as formas de evasão fiscal e discriminar todos os meios tradicionais de combate à evasão fiscal. A abordagem que pretendemos aqui fazer não entra forçosamente nos vários aspectos que a legislação e a doutrina obrigam a considerar, mas centra-se naqueles aspectos que têm maior relevo para o tema da evasão fiscal.

⁵ António Carlos dos Santos e Clotilde Celorico Palma, «A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial», CTF, n.º 395, Julho-Setembro 1999, pp. 9-36.

⁶ União Europeia, Código de Conduta, fiscalidade das Empresas, Lisboa, CEF, 2000.

⁷ Neste sentido, veja-se a Comissão Europeia, «Para um mercado interno sem obstáculos fiscais. Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da União Europeia. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, Bruxelas, 23-10-2001, COM (2001) 582», publicada em CTF, n.º 404, Outubro-Dezembro 2001, pp. 151-225 (164), que salienta a necessidade de eliminação dos regimes fiscais preferenciais prejudiciais dentro da Comunidade, de modo a conseguir uma maior redução da elevada disparidade fiscal existente.

2. A PRÁTICA DA EVASÃO FISCAL

Vários motivos levam as pessoas a furtarem-se ao pagamento de impostos. Para além da elevada carga fiscal que pesa sobre os contribuintes⁸, contribuem igualmente para a prática generalizada da evasão fiscal a complexidade da lei fiscal⁹, a falta de meios humanos e logísticos e a incapacidade da Administração fiscal em fiscalizar as operações duvidosas.

Por outro lado, subsiste na comunidade um sentimento generalizado de impunidade relativamente à prática de ilícitos de natureza fiscal, agravado pelo conhecimento público do reduzido número de condenações judiciais¹⁰, e do impacto menor que tem na sociedade a condenação dos crimes económico-financeiros¹¹.

Basta ver, por exemplo, o elevado número de profissionais liberais¹² que sistematicamente declaram como resultado da sua profissão

⁸ “(...) a pesadíssima pressão fiscal dos modernos Estados Sociais de Direito que são até qualificados, por vezes, pela doutrina, como Estados Fiscais, por oposição aos antigos Estados Patrimoniais, deu origem a uma fuga estrutural à tributação, que tem atingido nas últimas décadas níveis inimagináveis” - Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.ª edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000.

⁹ Esta complexidade é agravada com a utilização, cada vez mais frequente, pelo legislador de normas especiais anti-abuso, que tornam mais complexas as normas tributárias e inacessível o seu conteúdo ao contribuinte comum.

¹⁰ De acordo com o Instituto Nacional de Estatística (INE) – <http://www.ine.pt> - no ano de 2002 em todo o Território Nacional estavam a ser julgados 869 processos por crimes fiscais e aduaneiros, a sua duração média era de 14 meses e neles foram julgados 1123 arguidos, dos quais foram condenados 784 (507 com pena de multa e 214 com pena de prisão).

¹¹ “A par de tantos outros países civilizados, e com especial incidência nos tempos recentes, Portugal tem vindo a sofrer de um estigma com sérias consequências em termos de política financeira: a fuga aos impostos, ou evasão fiscal. Curiosamente, em termos sociais, é o infractor fiscal, amiúde, desculpabilizado pelos restantes cidadãos, como se a sua omissão ou fraude fosse antes uma manifestação de inteligência e um prémio. Inverter esta perspectiva é tarefa difícil, exigindo mesmo uma alteração de mentalidades. Como reflexo negativo deste estado de coisas, diminuem as receitas do Estado e aumenta a carga fiscal - como é consabido - o que gera, em novo ciclo, a apetência por fugas ao fisco ainda mais elaboradas e sofisticadas”. Citação do Acórdão do Tribunal de Círculo de Oliveira de Azeméis de 24/05/96, publicado em <http://www.cidadevirtual.pt>

¹² “Os trabalhadores por conta própria misturam as suas contas bancárias pessoais e profissionais e não há intercomunicação entre os ficheiros da DGCI e da Segurança Social. Foram estes os dois maiores pasmos da OCDE ao tratar da situação fiscal portuguesa. Para além, claro, da situação do IVA e do grau de incumprimento na pequena empresa”.

rendimentos muito abaixo do que seria normal para as suas actividades, ou sociedade comerciais que declaram resultados de exercício¹³ negativos, nulos ou muito reduzidos.

No domínio, em particular, dos impostos especiais sobre o consumo (IEC), regista-se uma falta de harmonização fiscal entre os vários Estados membros da União Europeia, a inexistência de mecanismos eficazes de controlo interno em matéria de circulação de mercadorias, a impossibilidade prática de efectuar inspecções sistemáticas à maioria dos operadores económicos.

No caso do Imposto sobre o tabaco manufacturado (IT), a principal causa da evasão fiscal prende-se com as operações irregulares de trânsito comunitário externo de tabaco iniciadas ou terminadas em Portugal. A evasão realizada no domínio do comércio de tabaco não comunitário prejudica não apenas os orçamentos dos Estados individualmente considerados, mas também o próprio orçamento da União Europeia.

Quanto à evasão fiscal do Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), a fuga deve-se principalmente a situações de fraude na expedição de Espanha para Portugal de produtos petrolíferos. O facto de as taxas de ISP serem mais baixas em Espanha favorece o desenvolvimento do tráfico de combustíveis entre os dois países.

De acrescentar, ainda, a quebra da receita liquidada de Imposto Automóvel (IA), devida à utilização abusiva do regime de isenção na transferência de residências, e a apresentação de documentação falsa (v.g., livretes, certificados de cancelamento de residência).

Por fim, de salientar a situação alarmante do Imposto sobre o álcool (ISA) e as bebidas alcoólicas (ISBA), que constitui um caso preocupante de evasão fiscal muito superior a qualquer outro produto¹⁴.

Estas situações de evasão e fraude fiscais têm conduzido ao aumen-

José Luís Saldanha Sanches, O Natal do Sinaleiro e Outras Crónicas, Dom Quixote, 1.^a edição, Março de 2004, pág. 43.

¹³ “ (...) para efeitos de IRC (...) o nosso legislador optou – seguindo aliás uma tendência genérica entre os Estados da OCDE – pelo conceito de rendimento acréscimo. Com esta opção, o legislador considerou que a tributação das pessoas colectivas é estabelecida de forma ampla, abarcando todo o acréscimo patrimonial de poder económico num dado período (...) ”, D. Feio, J. S. Rodrigues, M. D. Soares e outros, Jurisprudência Fiscal Anotada, Supremo Tribunal Administrativo, Almedina 2002, pág. 15.

¹⁴ Registou-se, por exemplo, durante os anos de 1994 a 1998, uma taxa de evasão de 12,99%

to da economia paralela¹⁵, ao acréscimo da concorrência fiscal desleal, ao agravamento da situação dos particulares e das empresas cumpridoras¹⁶, ao fomento da corrupção¹⁷ e do branqueamento de capitais¹⁸, ao financiamento ilegal de partidos políticos, clubes desportivos e outras instituições, e o sentimento de injustiça fiscal relativamente aos contribuintes que não cumprem as suas obrigações fiscais, e que, deste modo, penalizam os contribuintes cumpridores. Isto tudo, levado ao extremo,

¹⁵ Estima-se que a economia informal gere em Portugal um produto superior a 20% do PIB. Cf. Intervenção do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais na apresentação da legislação sobre o combate à evasão e fraude fiscais na Assembleia da República em 23 de Junho de 2005. Cf. www.portugal.gov.pt

¹⁶ “A fuga ao pagamento de impostos é o obstáculo que mais prejudica a produtividade das empresas portuguesas, limitando mesmo a entrada de empresas competitivas e de investidores estrangeiros em Portugal, revela um estudo encomendado pelo Ministério da Economia à consultora McKinsey, no âmbito da estratégia «Portugal 2010», plano que visa elevar o rendimento per capita dos portugueses para a média da União Europeia (...)” “(...) a informalidade, ou seja, o incumprimento de obrigações fiscais, sociais e ambientais por parte das empresas, é responsável por 28% do diferencial de produtividade entre as empresas nacionais e as suas congéneres de cinco países europeus tomados como referência” (...) “A informalidade permite, explica o relatório da McKinsey, que as empresas menos produtivas não saiam do mercado, porque acabam por ter vantagens em relação às restantes (...). “As empresas formais são mais produtivas do que as empresas informais, mas quando analisadas depois de impostos, são menos competitivas», refere o documento da McKinsey, frisando que é por esta razão que as empresas mais produtivas não conseguem tirar do mercado as menos produtivas” (...) “Estas conclusões correspondem à primeira etapa do estudo encomendado à consultora norte-americana pelo Governo, com o objectivo de elaborar um diagnóstico detalhado sobre as barreiras à produtividade e ao crescimento económico em Portugal”. – Diário Económico, edição electrónica de 14/11/2004.

¹⁷ “(...) quando a evasão fiscal se torna uma possibilidade de fácil concretização, apenas dependente do fiscal ou do funcionário competente, gera-se uma impunidade geral, que anula completamente os princípios de equidade da Administração fiscal. Rapidamente é engolida a distância que vai da corrupção até aos fenómenos de extorsão, praticados pelos próprios funcionários, gerando-se algo muito para além da pressão normal da evasão fiscal um fenómeno organizado, duradouro, complexo e lesivo, com origem nalguns a quem incumbe acautelar os interesses do Estado.” – Maria José Morgado, José Vegar, *Fraude e Corrupção em Portugal*, O inimigo sem rosto, 3.ª edição, Dom Quixote, 2003, pág. 69.

¹⁸ Alain Buzelay, “Secret bancaire, évacion fiscale et blanchiment de l’argent en Europe”, *Revue du Marché Commun et de l’Union Européenne*, n.º 453, Dezembro 2001, p. 664 e segs.

pode chegar até a pôr em risco a própria sobrevivência do Estado¹⁹.

3. AS VIAS POSSÍVEIS DE “FUGA” AOS IMPOSTOS

Podemos distinguir várias vias possíveis para os contribuintes de se colocarem ao abrigo do pagamento de impostos. Temos as vias legais (3.1), as vias anti-jurídicas (3.2) e as vias ilícitas (3.3).

3.1. O comportamento *intra legem*

São comportamentos *intra legem* os comportamentos que se destinam a diminuir o imposto a pagar, dentro dos limites da lei existente. Trata-se de actos de poupança fiscal, de planeamento fiscal, de gestão fiscal ou de engenharia fiscal, designados na terminologia inglesa de *tax planning*. Aqui, o sujeito passivo age de acordo com a lei – *secundum legem* -, não tendo por intenção de violar, directa ou indirectamente, qualquer norma legal²⁰.

Com o planeamento fiscal os particulares e as empresas procuram pagar menos impostos, utilizando, para o efeito, as normas mais apropriadas e adequadas à sua real situação fiscal, actuando sempre dentro do quadro jurídico existente. A poupança fiscal é um direito que assiste a qualquer contribuinte e que tem por base o princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica.

Os contribuintes têm toda a liberdade de conformar os seus negócios como bem lhes aprouver, desde que não viole expressa e directamente os preceitos da lei fiscal e que actue dentro dos limites da lei.

Importa aqui lembrar que, em matéria de poupança fiscal, as próprias leis tributárias contêm normas de desagravamento fiscal (normas negativas de tributação), tais como as exclusões tributárias, as deduções específicas, os abatimentos à matéria colectável, o reporte de prejuízos, as isenções fiscais, os benefícios fiscais e as zonas francas de baixa tri-

¹⁹ “Os números da receita corrente do Estado até Julho de 2003, revelados pela Direcção-Geral do Orçamento, apontam para um decréscimo, em relação a Julho de 2002, de 8,3 % no IRS, de 14,4 %, no IRC, de 5% no imposto sobre produtos petrolíferos, de 0,3 % no IVA e de 6,3 % no imposto sobre o tabaco. Na sua totalidade, a receita corrente baixou 2,8%”, Maria José Morgado e José Vegar, obra citada.

²⁰ Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, Direito Tributário, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000, p. 161.

butação²¹ (v.g. a zona franca da Madeira).

Alguns factores externos, derivados da heterogeneidade das leis fiscais dos vários países, podem estar a facilitar o planeamento fiscal praticado pelas empresas de dimensão internacional. É o caso, por exemplo, do regime dos preços de transferência (artigos 58.º do CIRC), assente no conceito de relações especiais, e sujeito a uma diversidade de tratamentos nos vários países.

Os cidadãos têm toda a liberdade de efectuar o melhor planeamento fiscal, não podendo, obviamente, por exemplo, recorrer a um negócio “para através dele atingir fins diversos dos que representam a sua estrutura típica”²², o que constituiria uma forma jurídica de negócio indirecto, ou utilizar as normas fiscais para a montagem de operações complexas de planeamento fiscal com o objectivo de fugir ao pagamento de impostos, como sucede, por exemplo, no caso de operações de planeamento fiscal destinadas a diminuir o IVA a entregar ao Estado.

Perante estes comportamentos dos contribuintes, ainda que lícitos (elisivos), os Estados introduziram no ordenamento jurídico várias medidas de luta contra a evasão fiscal, tais como as normas anti-abuso, as presunções fiscais, e conceitos jurídicos mais abrangentes²³, por forma

²¹ As zonas de baixa tributação têm normalmente as seguintes características: taxas de imposto reduzidas, ou mesmo nenhuns impostos, sobre alguns ou todos os tipos de rendimento ou de capital; um elevado sigilo bancário e comercial; ausência de controlo cambial sobre depósitos estrangeiros em moeda estrangeira; um sector financeiro diversificado; meios de comunicações modernos; diversidade de veículos e produtos fiscais (tais como holdings, fundações, sociedades comerciais e seguradoras, poucas ou nenhuma convenções para evitar a dupla tributação e cláusulas de troca de informações e ainda instituições e governos estáveis.

Há critérios gerais para definir uma zona de baixa tributação em termos de comparação entre taxas de impostos nacionais e estrangeiros:

a) Uma comparação baseada nas taxas de impostos nominais (Alemanha);
b) Uma comparação baseada nas taxas de impostos efectivas (Japão);
c) Uma comparação baseada nos impostos efectivamente pagos (Reino Unido, Noruega). Cf. Tiago Caiado Guerreiro, *O novo regime fiscal das SGPS. Como estruturar e organizar um processo de optimização fiscal*, Vida Económica, 2003, p. 91.

²² Alberto Xavier, “O negócio indirecto em Direito Fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 147, Lisboa, p. 25.

²³ O conceito de prédio para efeitos do art. 2.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, é mais abrangente do que o conceito civilístico do n.º 2 do art. 202.º do Código Civil. A noção de lucro para efeitos da tributação das empresas é também bastante alargada – art. 17.º do CIRC.

a incluírem realidades económicas mais vastas²⁴.

Isto não significa que todos os comportamentos dos contribuintes devam ser considerados actos ilícitos. Há negócios que as partes querem mesmo realizar, não havendo qualquer divergência entre a vontade real e a vontade declarada, “mas sim uma divergência entre a “estrutura do acto, definida pela sua causa típica, e a finalidade última a que as partes se propõem e que não é a que normalmente caracteriza aquela causa”²⁵. Estes negócios, realizados por motivos de “poupança fiscal”, não podem ser vistos como “negócios simulados”, porque são negócios que as partes querem realmente realizar.

Também, estes negócios, efectuados por razões de ordem fiscal – não podem ser considerados como negócios realizados “em fraude à lei” – já que “a norma fiscal não proíbe a realização de qualquer fim,

A noção de transmissão é utilizada no Direito Fiscal de forma mais abrangente do que é considerada em termos jurídicos, para assim tornar tributáveis um maior leque de operações. Dispõe o art. 2.º do CIS: “1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial. 2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios. 3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano. 4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.

²⁴ No acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) proferido em 28/05/2003 (recurso n.º 1968/02), no qual estava em causa saber se numa determinada situação tinha havido lugar, ou não, a transmissão a título gratuito e para efeitos fiscais de determinadas fracções autónomas, tendo em vista a liquidação de imposto sobre sucessões e doações, foi decidido que o que interessa para o Direito Fiscal é a transferência real e efectiva dos bens e não a transferência jurídica dos bens do direito civil. Ali se disse que para efeitos de transmissão “O próprio art. 90.º do Código (anterior Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41 969, de 24 de Novembro de 1958) basta-se com a mudança nos possuidores dos bens, sendo desnecessária a mudança nos donos dos bens”.

²⁵ Alberto Xavier, “O negócio indirecto em Direito Fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 147, Lisboa, p. 20.

nem prescreve a adopção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins, pertencendo, assim, à categoria das normas insusceptíveis de fraude”²⁶.

Por fim, não podem ser consideradas situações de abuso de direito, já que “se está perante uma esfera de liberdade do particular na escolha dos meios oferecidos pelo Direito para a realização dos seus interesses, e esta liberdade não é um direito subjectivo, ao qual se possa aplicar a teoria do abuso de direito”²⁷.

3.2. O comportamento *extra legem*

O comportamento dos contribuintes pode não constituir um acto ilícito, abusivo, anormal ou atípico abrangido pelas normas fiscais anti-abuso, mas pode, todavia, situar-se fora da área de abrangência da lei fiscal – *extra legem* –, sendo o comportamento vulgarmente designado de elisão fiscal.

Esta forma de evasão tributária ou de evitação fiscal – *tax avoidance* na terminologia anglo-saxónica –, não se traduz na redução da carga fiscal, mas na “intenção manifesta de tornear o ordenamento jurídico-tributário, para conseguir um objectivo oposto aos valores que o estruturam”²⁸. Trata-se de um comportamento elisivo por parte do contribuinte que se situa para lá da previsão legal das normas tributárias, estando associado, muitas vezes, a uma forma de uma habilidade fiscal ou negócio de destreza fiscal.

Esta situação ocorre naqueles casos em que os contribuintes utilizam expedientes para fugirem à previsão legal das normas tributárias, realizando, por exemplo, negócios jurídicos que escapam às normas de incidência fiscal ou exercendo certas práticas contabilísticas que lhes são mais favoráveis e que podem, assim, conduzir ao apuramento de um lucro fiscal menor. São os denominados negócios jurídicos fiscalmente

²⁶ Alberto Xavier, “O negócio indirecto em Direito Fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 147, Lisboa, p. 22.

²⁷ Alberto Xavier, “O negócio indirecto em Direito Fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 147, Lisboa, p. 25.

²⁸ José Luís Saldanha Sanches, “Abuso de Direito em matéria fiscal: Natureza, alcance e limites”, *CTF*, Abril-Junho 2000, p. 14.

menos onerosos, que, apesar de lícitos²⁹, são negócios antijurídicos³⁰.

Nas situações de evasão fiscal lícita, celebram-se negócios verdadeiros e realmente queridos pelas partes (não simulados), mas destinados a evitar a tributação ou, no mínimo, a diminuir o montante de imposto a pagar, acabando, na verdade, por constituir um verdadeiro abuso de direito³¹. A situação de evasão fiscal lícita não deve ser, contudo, associada à fraude fiscal, que só se deve verificar no caso de “incumprimento de uma obrigação tributária através de meios que impedem o seu conhecimento ou a sua cognoscibilidade”³².

Mesmo assim, a lei proíbe a evasão fiscal lícita, para que os utilizadores não cometam determinados abusos. Tal função limitadora compete à cláusula geral anti-abuso, prevista no artigo 38.º da LGT³³, às diversas cláusulas especiais anti-abuso (por exemplo, os art. 58.^º³⁴, 59.º, 60.º e 61.º do CIRC), que se encontram dispersas pelos vários códigos fiscais – *anti tax avoidance clauses*³⁵ (na terminologia anglo-saxónica,

²⁹ Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, “A evasão e a fraude fiscal face à interpretação da lei fiscal”, Fisco, n.º 32, Junho 1991, p. 20.

³⁰ São antijurídicos porque não são ilícitos e não lhes é aplicada qualquer sanção. Não são, todavia, completamente regulares, porque a lei tributária permite que, para efeitos de tributação, a Administração fiscal corrija a matéria colectável deles resultante.

³¹ A norma anti-abuso pode, aqui, ser objecto de uma interpretação à luz da figura do abuso de direito prevista no artigo 334.º do Código Civil, tanto mais que é aplicável subsidiariamente à LGT, nos termos do artigo 2, al. d). Ver Tiago Caiado Guerreiro, 1999, p. 40.

³² Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, “A evasão e a fraude fiscal face à interpretação da lei fiscal”, Fisco, n.º 32, Junho 1991, p. 20.

³³ A norma geral anti-abuso foi inicialmente consagrada no Código de Processo Tributário e só posteriormente foi incluída na Lei Geral Tributária, pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho.

³⁴ Por exemplo ao nível do regime dos preços de transferência, assente no princípio da plena concorrência, previsto no art. 58.º e segs. do CIRC. São pressupostos da aplicação deste regime a existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa; o estabelecimento entre ambos e por causa dessas relações de condições especiais diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes e que o resultado obtido com base na contabilidade seja diferente do que o que se apuraria na ausência dessas relações - neste sentido ACSTA de 22/09/2004 (recurso n.º 119/04), publicado em <http://www.dgsi.pt>. Vide ainda o art. 77.º, n.º 3 da LGT, quanto à exigência de fundamentação da correcção à matéria colectável feita pela Administração fiscal, quando existe violação pelo contribuinte das regras dos preços de transferência.

³⁵ As jurisdições fiscais anglo-saxónicas foram pioneiras na utilização das cláusulas anti-abuso.

cujas jurisdições fiscais foram pioneiras na consagração destas regras), e ainda às normas fiscais de incidência, que utilizam conceitos amplos.

Para combater os comportamentos elisivos dos particulares, atribuiu-se à Administração tributária o poder de qualificar os actos praticados pelos contribuintes e de proceder à subsequente correcção da matéria colectável, permitindo assim à Administração fiscal actuar nos casos de elisão fiscal lícita e ilícita.

Ao contrário da evasão fiscal, a “elisão fiscal internacional (*tax avoidance*), não pode ser assemelhada ao conceito de evasão fiscal (*tax evasion*), pois não está em causa, necessariamente, um acto ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária (conexa com mais do que uma ordem jurídica), prestando falsas declarações ou recusando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de actos (em princípio) lícitos, praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos”³⁶.

Não há na elisão fiscal lícita uma violação directa e frontal das normas jurídicas. Há, sim, prática de actos ilícitos quando o contribuinte exerce actos ilícitos e culposos que constituem uma infracção fiscal violadora de normas fiscais, como é o caso do não pagamento voluntário de um imposto já liquidado e vencido, do uso pelo contribuinte de um qualquer expediente fraudulento destinado a evitar a liquidação do imposto, da apresentação de falsas declarações, falso balanço, operações fictícias, etc.

3.3. O comportamento *contra legem*

A evasão fiscal pode também resultar da prática de actos ilícitos. Toda a poupança fiscal realizada através de actos proibidos por lei corresponde à evasão fiscal ilícita, igualmente designada por “evasão fiscal fraudulenta”³⁷ ou *tax evasion* segundo a doutrina anglo-saxónica.

A evasão fiscal ilícita resulta do comportamento do contribuinte que pratica actos proibidos por lei, e que se recusa a pagar uma obri-

³⁶ Alberto Xavier, 1993, p. 291.

³⁷ A fraude fiscal é “toda e qualquer acção ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária” – Sampaio Dória, A evasão fiscal legítima: Conceitos e problemas, pág. 42 – citado por Patrícia Noiret Silveira da Cunha, A Fraude Fiscal no Direito Português, Revista Jurídica n.º 22, Março 1998.

gação tributária já constituída³⁸. De forma geral, são todos aqueles comportamentos ilícitos dos contribuintes – contra *legem* – sujeitos a sanções criminais e não criminais (ex. contra-ordenações, juros compensatórios, execuções fiscais).

Trata-se, por exemplo, da declaração de rendimentos ou lucros inferiores ao real, da ocultação de certos proveitos ou dedução de certos custos inexistentes, do recurso a diversos expedientes, como a simulação de negócios, a falsificação de documentos, a falsificação da contabilidade, a emissão e utilização de facturas falsas, a apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros, a destruição dolosa da escrita fiscal, o abuso de confiança fiscal, etc.³⁹.

De todo o exposto, assume particular relevância a simulação de negócios⁴⁰, que se tem verificado em muitas situações, e que consiste na divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o intuito de levar a Administração fiscal a liquidar menos ou nenhum imposto.

A simulação de negócios jurídicos é qualificada de crime de fraude fiscal no art. 103.º, n.º 1, c), do RGIT, e no art. 39.º, n.º 1 da LGT, que diz que a tributação deve recair sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado⁴¹. Este normativo assenta no chamado

³⁸ Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, “A evasão e a fraude fiscal face à interpretação da lei fiscal”, *Fisco*, n.º 32, Junho 1991, p. 21.

³⁹ Sobre estas matérias, ver Nuno de Sá Gomes, *A infracção e o processo fiscal*, Universidade Évora, 1990, e *Relevância jurídica, penal e fiscal, das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes*, em C.T.F. n.º 377, Jan.-Março 1995.

⁴⁰ O código Civil dá a noção de simulação relativa no art. 241.º: “1. Quando sob o negócio simulado exista um outro que as partes quiseram realizar, é aplicável a este o regime que lhe corresponderia se fosse concluído sem dissimulação, não sendo a sua validade prejudicada pela nulidade do negócio simulado 2. Se, porém, o negócio dissimulado for de natureza formal, só é válido se tiver sido observada a forma exigida por lei”.

⁴¹ Trata-se de uma das normas jurídico-fiscais destinadas a combater a evasão fiscal ilícita. A simulação prevista no art.º 39.º da LGT é a simulação relativa e não a absoluta. Na simulação absoluta só existe o negócio simulado (as partes não quiseram realizar nenhum negócio), não há nenhum negócio real. Na simulação relativa, além do negócio jurídico real (dissimulado, oculto) há um negócio aparente (ainda que um ou vários dos seus elementos possam não ser reais). Em princípio, a nulidade afecta apenas o negócio simulado porque é ele que viola directamente a lei. Todavia, a tributação do negócio jurídico real (dissimulado) constante de documento autêntico (onde está previsto o negócio simulado) depende de decisão judicial que declare a sua nulidade, mas tal ónus não

princípio da prevalência da substância sobre a forma, também enunciado de uma forma mais geral no art. 11.º, n.º 3, da LGT e que, no que diz respeito à interpretação das normas tributárias, considera o seguinte: “Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”. Deve-se ter em conta aqui a vertente económico-financeira da interpretação, porque, por detrás da norma fiscal, estão relações económicas ou relações com efeitos económicos⁴².

A interpretação das normas fiscais por parte da Administração tributária tem que obedecer às regras e aos princípios gerais da interpretação e da aplicação das leis⁴³, e se, ainda assim, persistirem dúvidas, a interpretação a fazer deve atender à substância económica do negócio⁴⁴, prevalecendo a substância económica sobre a forma jurídica dos actos ou negócios jurídicos. A sujeição dos contribuintes aos impostos deve, portanto, ser aferida em termos económicos e não apenas em termos puramente jurídicos⁴⁵.

“Tal não autoriza, porém, o intérprete a procurar apenas determinar economicamente o seu conteúdo, mas este também não deve cair no extremo oposto de devolver a interpretação dos conceitos jurídicos a outros ramos do Direito, o que levaria a esquecer o elemento teleológico na interpretação da norma fiscal”⁴⁶. O intérprete deve tentar estabe-

se confunde com os poderes de correcção da matéria tributável, legalmente atribuídos à Administração tributária, previstos no art. 39.º, n.º 2, 1.ª parte, da LGT.

⁴² João Taborda da Gama, “Acto elisivo, acto lesivo”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 1999, p. 308.

⁴³ Sendo certo que, em nenhum caso a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes (mesmo que em documento autêntico) vincula a Administração tributária (art. 36.º, n.º 4, da LGT).

⁴⁴ O art. 11.º da LGT, sob a epígrafe interpretação dispõe: “1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. 2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. 3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários. 4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica”.

⁴⁵ Tiago Caiado Guerreiro, O novo regime fiscal das SGPS. Como estruturar e organizar um processo de optimização fiscal, *Vida Económica*, 2003, p. 87.

⁴⁶ Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, “A evasão e a fraude fiscal face à interpretação

lecer, sobretudo, uma maior aproximação entre a interpretação literal e a teleológica⁴⁷.

Por exemplo, a Administração fiscal usa habitualmente os seus poderes de correcção da matéria colectável em matéria de tributação do rendimento das pessoas colectivas (IRC) e do rendimento das pessoas singulares (IRS) para determinar o valor real dos actos ou negócios a tributar.

Assim, se o valor constante de um contrato de compra e venda de um bem imóvel for inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel é este o valor a considerar para determinação do lucro tributável, segundo o artigo 58.º-A do CIRC, a menos que o contribuinte faça a “prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis”, não lhe sendo então aplicável o disposto no artigo 58.º, conforme dispõe o artigo 129.º do CIRC⁴⁸.

Conforme também resulta da primeira parte do art. 39.º, n.º 2 da LGT, a Administração fiscal tem poderes, por exemplo, para corrigir a matéria tributável independentemente de existir uma decisão judicial de nulidade do negócio jurídico⁴⁹. A Administração fiscal não necessita de obter uma declaração judicial de nulidade de uma compra e venda para poder tributar um negócio jurídico real constante de documento autêntico, uma vez que nunca pôs em causa a existência e validade do negócio jurídico em causa, apenas entendeu que um dos seus elementos essenciais – o preço – não era o que realmente tinha sido declarado na

da lei fiscal”, Fisco, n.º 32, Junho 1991, p. 29.

⁴⁷ Jorge Bacelar Gouveia, “A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal”, CTF, n.º 373, Jan.-Março 1994, p. 37.

⁴⁸ Ver ainda os arts. 29.º, n.º 4, 52.º e 65.º, n.º 4, todos do CIRS; os arts. 16.º, n.º 3, 26.º, n.º 2, 47.º, n.º 4, 53.º, n.º 11, 58.º, n.º 11 e 58.º-A, n.º 6, todos do CIRC; e ainda o art. 31.º do CIMT.

⁴⁹ “O fisco está vinculado à realidade dos efeitos jurídicos dos actos ou negócios realizados pelos particulares, mas não está vinculado à qualificação (*nomen iuris*) dada pelos sujeitos aos seus próprios actos. O Fisco tem o poder-dever de requalificar ou recaracterizar o acto jurídico de harmonia com a sua verdade material jurídica” – Alberto Xavier, *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma anti-elisiva*, Dialéctica, São Paulo, 2001, pág. 37, citado em Gustavo Lopes Courinha, *A cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua compreensão*, Almedina 2004.

escritura⁵⁰.

Em conclusão geral, os actos praticados pelo contribuinte pode ser *intra legem* (planificação fiscal), *extra legem* (elisão fiscal), ou *contra legem* (evasão fiscal)⁵¹.

4. OS MEIOS DE LUTA CONTRA CERTAS PRÁTICAS DE EVASÃO FISCAL

A persistência de níveis elevados de evasão fiscal força a adopção de medidas unilaterais, bilaterais e multilaterais de combate à evasão fiscal nos casos de recurso aos paraísos fiscais, preços de transferência, sociedades de base, subcapitalização, e “treaty shopping”.

4.1. Os paraísos fiscais

4.1.1. Definição de paraíso fiscal

Uma das formas mais comuns de evasão fiscal internacional é de recorrer aos paraísos fiscais. O paraíso fiscal é geralmente “um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões”⁵².

Os paraísos fiscais têm sido utilizados para reduzir a carga fiscal, ocultar prejuízos e rendimentos, branquear capitais, e, sobretudo, permitir que os negócios sejam colocados fora do escrutínio das administrações fiscais⁵³.

Regra geral, os paraísos fiscais caracterizam-se, principalmente, pelo regime fiscal extremamente favorável em termos de impostos sobre o rendimento⁵⁴, pela ausência de controlo das actividades desenvolvidas

⁵⁰ Acórdão do STA de 19/02/2003, recurso n.º 1757/02.

⁵¹ Cf. Charles Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, 1990.

⁵² Luís Menezes Leitão, «Evasão e fraude fiscal internacional», Colóquio sobre A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1993, pp. 301-330 (306 e ss.).

⁵³ OCDE, 1998, op. cit., p. 22.

⁵⁴ Os efeitos negativos reais ou potenciais da descida das taxas efectivas de tributa-

e de restrições cambiais, pela permanência do sigilo bancário e comercial, pela falta de transparência e ausência de troca de informações, e pelo facto das actividades desenvolvidas nas zonas insulares não terem qualquer recurso de valor económico significativo e sustentado⁵⁵.

De entre os vários tipos de paraísos fiscais existentes, destacam-se, por uma lado, os paraísos fiscais gerais e, por outro lado, os paraísos fiscais especializados. Os primeiros caracterizam-se pelo seu carácter globalmente incentivador (ex: Mónaco, Jersey, Vanuatu, etc), e os especializados pelo seu carácter parcialmente incentivador⁵⁶, isto é, pelo regime de não tributação nalguns sectores de actividade ou em determinadas regiões (ex: Luxemburgo para as empresas holding).

O facto de os paraísos fiscais atraírem capitais e rendimentos de outros países⁵⁷, com base na ausência ou quase inexistência de tributação dos rendimentos⁵⁸, gera uma perda de receitas para os outros países,

ção para níveis inferiores aos dos outros países são enumerados no relatório de 1998 da OCDE (parág. 30): «distorcem os fluxos financeiros e indirectamente os fluxos de investimento real; minam a integridade e a justiça das estruturas fiscais; desencorajam o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes; redesenham o nível e composição dos impostos e da despesa pública; causam desvios indesejados de carga fiscal para bases fiscais menos móveis como o trabalho, a propriedade e o consumo; e aumentam os custos administrativos e de cumprimento para as administrações fiscais e para os contribuintes».

⁵⁵ Cf. entre outros, Maria Teresa Barbot Veiga de Faria, «A diferenciação de tratamento fiscal como instrumento de desenvolvimento das economias isoladas e de pequena dimensão», em *Economia e Prospectiva*, n.º 13/14, Jul/Dez 2000.

⁵⁶ Cf. entre outros Pierre Levine, op. cit., pág. 63 e segs.

⁵⁷ Levine refere-se a este elemento subjectivo como sendo a intencionalidade de atrair capitais e «permitir a sua reciclagem internacional operando na sua passagem uma punção fiscal que se bem que não significativa do ponto de vista quantitativo lhe permitirá aumentar de forma não negligenciável os seus recursos públicos», op. cit., pág. 5 e 61. Deve considerar-se inerente à definição do paraíso fiscal um elemento subjectivo que consiste no facto de o território pretender intencionalmente acolher fugas de capitais e rendimentos provenientes de outros Estados.

⁵⁸ Alguns paraísos fiscais não têm tributação alguma, como as Ilhas das Bermudas e Mónaco. Outros têm uma tributação muito reduzida, como as Ilhas Virgens Britânicas. Alguns, ainda, possuem uma tributação reduzida ou nula para o capital externo e uma tributação normal para o residente. Nesse grupo está o Panamá.

Existem também aquelas zonas que oferecem baixa tributação ou mesmo isenção para determinadas espécies de investimento e, para essas ou outras espécies, oferecem sigilo bancário absoluto, segurança e discrição. É o caso da Suíça, Luxemburgo, Holanda e Bélgica.

e induzem distorções concorrenciais desleais e dificuldades de equilíbrio orçamental⁵⁹.

Para combater a evasão fiscal promovida pelos paraísos fiscais é necessário, antes de mais, resolver o problema da definição do conceito de paraíso fiscal. O problema é que não existe uma definição rigorosa e única de paraíso fiscal⁶⁰, apenas foram apresentados pela OCDE critérios gerais. O Relatório da OCDE de 1987 começou por defini-los da seguinte maneira: “podem ser considerados como países que se apresentam abertamente como paraísos fiscais, permitindo escapar ao imposto que seria normalmente devido nos países de fiscalidade relativamente elevada”⁶¹.

No Relatório da OCDE de 1998, “Concorrência Fiscal Prejudicial – um tema global emergente”⁶², estabelecem-se os critérios que identificam um país como paraíso fiscal:

- a ausência ou baixa tributação em impostos sobre o rendimento;
- a ausência de troca efectiva de informação sobre as empresas e as pessoas físicas, facilitada pela existência de segredo comercial, bancário e a permissão de “contas anónimas”;
- a falta de transparência relativamente ao funcionamento do sistema legislativo, das normas jurídicas e das práticas administrativas;

Uma outra espécie de paraíso fiscal é a zona franca que oferece uma tributação menor do que a do resto do Estado, como forma de fomentar a economia de algumas zonas desfavorecidas. É o caso do Funchal, na Ilha da Madeira, e de algumas cidades da Irlanda, que oferecem taxas tributárias reduzidas para certas espécies de investimento.

⁵⁹ Esta situação tem vindo a confrontar os governos dos países afectados pela erosão das suas bases tributárias com a necessidade de estabelecer um equilíbrio entre, por um lado, defender e (ou) reconstituir a sua base tributável e, por outro lado, evitar que uma carga fiscal excessiva afaste os agentes económicos e o investimento do seu país.

⁶⁰ No Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, «L'évasion et la fraude fiscales internationales – quatre études», de 1987, que passaremos a designar por Relatório da OCDE de 1987, pág. 21 diz-se que se pode defender «que o conceito de paraíso fiscal tem um carácter de tal modo relativo que não teria alguma utilidade consagrar esforços para o tentar definir».

⁶¹ OCDE, Relatório de 1987, pág. 21 e segs.

⁶² Título original em inglês: «Harmful Tax Competition: an emerging global issue». Este relatório aprovado em 1998 pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, foi elaborado na sequência do trabalho que lhe foi cometido pelos Ministros e pelos Chefes de Estado do G7, em 1996: «Desenvolvimento de medidas para combater os efeitos de distorção da concorrência fiscal prejudicial no investimento e nas decisões financeiras e as consequências para as bases fiscais nacionais».

– a ausência de actividades substanciais interessadas em atrair investimento que não sejam por razões de natureza meramente fiscal.

Com estes critérios, o objectivo da OCDE é não só de definir regras comuns, mas também de dissuadir a criação de novos paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais, e promover uma “concorrência fiscal leal”⁶³ entre os Estados.

Não há dúvidas de que estes critérios de identificação não são suficientes e que devem existir outros elementos de identificação dos paraísos fiscais, tais como a definição artificial da base tributável, a atribuição de deduções, as isenções, os créditos fiscais e outros benefícios às operações efectuadas num paraíso fiscal, o não acolhimento dos princípios internacionais de fixação dos preços de transferência, como os que estão previstos nas Directivas da OCDE de 1995⁶⁴, a isenção do pagamento de imposto no país de residência relativamente aos rendimentos estrangeiros, a existência de taxas ou de bases tributáveis negociáveis, o exercício de actividades por motivos essencialmente de ordem fiscal, a diferença entre as actividades desenvolvidas e o volume do investimento e do rendimento obtido, e a falta de uma rede ampla de convenções para evitar a dupla tributação.

Os Estados não têm a mesma definição da noção de paraíso fiscal, e admitem, nalguns casos, conceitos mais abrangentes, tais como o de regime fiscal privilegiado ou fazem uma referência ao nível de tributação em vigor nesses paraísos fiscais⁶⁵.

Em certos países, a definição de paraíso fiscal é feita por comparação com o próprio sistema fiscal do Estado, como é o caso da expressão, já referida, de “regime fiscal privilegiado” (art. 238.º-A, al. 2, do *Code Général des Impôts* Francês), de “país submetido a um regime de tributação notavelmente mais vantajoso” (arts. 54.º e 344.º § 2 do CIR Belga de 1992). A legislação alemã adoptou um conceito absoluto de paraíso fiscal, considerando como tal todo e qualquer território que tribute a uma taxa inferior a 25% os rendimentos de empresas instala-

⁶³ Clotilde Celorico Palma, “A OCDE e o Combate às Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial: Ponto da Situação e Perspectivas de Evolução”, *Fiscalidade*, n.º 16, 2003, p. 55.

⁶⁴ *Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OCDE, 1995.

⁶⁵ O Relatório da OCDE de 1987 dá vários exemplos de países com regime fiscal privilegiado.

das no seu território (§ 8, abs. 3 da AStG). Alguns países publicaram, a título indicativo, um lista de Estados e territórios que podem ser considerados como paraísos fiscais (Austrália, França, Bélgica, Portugal e Japão⁶⁶), enquanto que outros indicam os Estados que não consideram como paraísos fiscais, como o Reino Unido, que após ter qualificado como paraísos fiscais os países em que o imposto é inferior a 75% do que o correspondente no Reino Unido, acabou por publicar uma lista de países excluídos dessa qualificação⁶⁷.

Como se pode verificar, o conceito de paraíso fiscal admite várias definições: uma definição comparativa, uma definição absoluta e uma enumeração casuística.

A adopção de um conceito absoluto de paraíso fiscal parece-nos extremamente redutora na medida em que não basta que taxas sejam mais baixas ou que um país se abstenha de tributar determinadas actividades para que seja considerado como paraíso fiscal. Um país que não tribute as mais-valias poderia, segundo este critério, ser considerado como paraíso fiscal relativamente a outro Estado que as tributa⁶⁸. Por outro lado, os países não podem querer impor o seu sistema fiscal ou o seu nível de tributação aos outros países.

Também a solução da enumeração casuística pode não ser adequada tendo em conta as constantes modificações no modo de funcionamento dos paraísos fiscais, que obrigam a uma constante actualização da lista de paraísos fiscais.

A solução que nos parece mais apropriada é a de adoptar um conceito relativo de paraíso fiscal e de aprovar, cumulativamente, uma lista

⁶⁶ O Japão tinha publicado uma extensa lista negra de paraísos fiscais, mas esta lista foi eliminada em Abril de 1992, tendo sido substituída por um teste que avalia se a tributação efectiva do território em causa é inferior a 25%. Cfr. Daniel Sandler, *Pushing the boundaries: the interaction between tax treaties and controlled foreign company legislation*, London, The institute of taxation, p. 21 e Tasuku Honjo, «Japan», em IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol LXXXXVIIb- Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends, Rotterdam, Kluwer, 2001, pp. 641-654 (642).

⁶⁷ Cfr. Daniel Friel, «United Kingdom», em IFA, *Cahiers*, vol. LXXXVIIb, pp. 869-902 (870). Esta actuação explica-se por razões de cortesia nas relações internacionais. Cfr. O Relatório da OCDE de 1987, p. 21-22.

⁶⁸ Neste sentido, ver Maurice H. Collins, «Evasion and avoidance of tax at the international level», em *European taxation*, vol. 28 - 1988, n.º 9, p. 294; Luís Menezes Leitão, 1993, p.307.

de Estados ou territórios que se encontrem a funcionar como tal.

Não se encontra na legislação portuguesa uma verdadeira definição de paraíso fiscal. A definição de paraíso fiscal consagrada na Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 tem sido criticada pela doutrina⁶⁹, pelo facto admitir três critérios alternativos, que actualmente constam dos art. 59.º, n.º 2 e 60.º, n.º 3, do CIRC:

a) o território de a residência da entidade constar da lista aprovada por portaria do Ministério das Finanças;

b) a entidade residente no território não ser tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou IRC;

c) ou quando o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

O primeiro critério prevê a adopção de uma lista de paraísos fiscais, que pode, como já foi referido, ficar desactualizada a qualquer momento. Depois, este critério restringe as possibilidades de contestação judicial, mesmo nos casos em que uma sociedade tenha suportado um imposto semelhante ao IRC português e pago mais de 60% do que seria devido em Portugal (vide actual art. 59.º, n.º 2, CIRC, a contrario).

O segundo critério tem a ver com o facto de uma entidade não ser tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou IRC português. Parece que o legislador quis considerar paraísos fiscais todos os Estados que não adoptaram o modelo português de impostos sobre o rendimento.

O último critério é referente ao montante do imposto pago e que é igual ou inferior a 60% do que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português. Recai sobre os contribuintes a obrigação de fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território não conste da lista aprovada pelo Ministério das Finanças (n.º 3 do art. 59.º e o art. 60.º, n.º 7 c) do CIRC). O que significa que o contribuinte tem que provar perante as Finanças que o imposto pago pelos não residentes não é inferior ao que seria pago em Portugal. Obriga-se o contribuinte a provar que

⁶⁹ Cfr. Menezes Leitão, «Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal», em *Fisco* n.ºs 107-108, Março de 2003, pp. 35-45 (39 e ss.).

as entidades residentes em qualquer parte do mundo não se encontram sujeitas a um regime fiscal privilegiado. “Parece uma solução típica de um regime de autarcia económica, que nada tem a ver com a actual situação económica mundial”⁷⁰.

De referir, por último, que todos os critérios que venham a ser adoptados pelos Estados devem prever medidas de combate aos paraísos fiscais, e a outros territórios com regimes fiscais preferenciais, privilegiados ou mais favoráveis.

4.1.2. Medidas de combate aos paraísos fiscais

Os artigos 59.º (Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado) e 60.º do CIRC (Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado ou CFC’s) introduzem duas medidas específicas anti-abuso que visam lutar contra os paraísos fiscais: a inversão do ónus da prova e as disposições tipo “Subsecção F” (“Subpart F rules”) ou “CFC” (“Controlled Foreign Companies”).

a) A inversão do ónus da prova

Inspirada no artigo 238.º-A do *Code général des impôts* francês, o artigo 59.º do CIRC veio instituir a regra da “inversão do ónus da prova” relativamente às operações efectuadas com entidades instaladas em paraísos fiscais.

A inversão do ónus da prova da Administração fiscal para os contribuintes é uma medida típica das medidas anti-abuso. Embora represente uma diminuição da segurança dos contribuintes, aumenta o grau de eficácia da norma, e não desprotege os contribuintes cujos investimentos tenham uma ligação real e directa com os territórios da sede das sociedades em questão.

A regra da inversão do ónus da prova, prevista no artigo 59.º do CIRC, exige que a empresa portuguesa faça a prova de que a solução fiscal escolhida corresponde às exigências empresariais e não fiscais. Em relação aos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime

⁷⁰ Luís Manuel Menezes Leitão, “O controlo e combate às práticas tributárias nocivas”, CTF, Jan.-Junho de 2003, n.º 409-410, p. 125.

fiscal privilegiado, estabelece o artigo 59.º, nº 1 do CIRC que “não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.

Essas importâncias ficam sujeitas a uma taxa de tributação autónoma agravada de 35%, que se eleva a 55% relativamente a contribuintes isentos ou que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art. 81.º, n.º 8 do CIRC), salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado (art. 73.º, nº 6 do CIRS).

Não são assim admitidos como encargos dedutíveis, os pagamentos efectuados às sociedades instaladas em paraísos fiscais, a menos que o contribuinte faça a prova de que as despesas correspondem a operações efectivas e que não apresentam um carácter anormal ou exagerado.

No caso de operações simuladas, não cabe à Administração fiscal demonstrar a falsidade da operação efectuada mas ao contribuinte provar que as operações realizadas com entidades instaladas em paraísos fiscais são verdadeiras e não possuem um carácter anormal ou exagerado.

Para tal, não basta a apresentação de documentos escritos, tais como os contratos celebrados entre as partes, visto que podem os próprios ser simulados, nem a demonstração do pagamento do preço, porque não está aqui em causa o pagamento do preço; o que deve ser demonstrado é a efectiva prestação de serviços, a contratação de empréstimos, a utilização de direitos da propriedade industrial, etc. Deve ser feita aqui a prova⁷¹ da importância real das vantagens do contrato celebrado, e que os encargos suportados constituem a justa remuneração dessas vantagens, comparativamente com os custos de serviços análogos no mercado.

⁷¹ Luís Manuel Menezes Leitão, *idem*, p. 126.

b) A imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitos a um regime fiscal privilegiado

As disposições tipo “Subsecção F” (“Subpart F rules”) ou “CFC” (“Controlled Foreign Companies”), previstas no 60.º do CIRC, permitem a tributação no Estado de residência dos rendimentos auferidos pelas sociedades de base instaladas em paraísos fiscais, pertencentes a sócios residentes, mesmo que não tenha havido distribuição de lucros.

O artigo 60.º do CIRC consagra um regime de transparência fiscal e determina que, em certas situações, sejam imputados aos sócios residentes os lucros obtidos por sociedades, por eles controladas, residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, independentemente de ter existido distribuição de lucros⁷².

De acordo com o princípio da transparência fiscal, são imputados aos sócios residentes os rendimentos auferidos pelas sociedades de base por eles controladas, bem como os lucros não distribuídos ou os rendimentos qualificados, de acordo com a sua participação nas respectivas sociedades.

Na base deste princípio, as disposições tipo “Subsecção F”, que já foram implementadas em vários países⁷³, visam desincentivar a trans-

⁷² Alberto Xavier, «Direito Tributário Internacional. Tributação das Operações Internacionais», Livraria Almedina, 1993, p. 329, e p. 328 e segs. Está-se, aqui, perante uma situação triangular, em que estão envolvidas três soberanias fiscais: (a) o Estado português, da residência da entidade participante; (b) o Estado estrangeiro, de regime fiscal privilegiado, onde se situa a residência da sociedade participada; (c) o Estado estrangeiro terceiro onde se situa o estabelecimento estável a que está afectada a participação social.

⁷³ Nos Estados Unidos desde 1937 (este normativo foi introduzido como Subpart F do «Internal Revenue Code» baseado na legislação de 1937 respeitante às «personal holding companies»), na Alemanha e no Canadá em 1972, no Japão em 1978, na França em 1980 e no Reino Unido em 1984. A aplicação geral destas disposições a todas as sociedades não residentes apenas existe nos Estados Unidos e Canadá. A Alemanha, Japão, França e Reino Unido restringem a sua aplicação às sociedades residentes em paraísos fiscais. Nos Estados Unidos a tributação é feita inversamente à taxa de tributação já aplicada à sociedade não residente. Assim, se esta sofrer uma tributação semelhante à taxa normal de imposto o rendimento já não será tributado nos Estados Unidos (Cf. John E. Rogers / Edward P. Lemanowicz, «United States», em IFA, Cahiers, vol. LXXXVIB, pp. 903-926 (908 e ss.). Normalmente estes regimes contêm ainda disposições destinadas a evitar a dupla tributação económica, em caso de haver distri-

ferência de rendimentos para as sociedades controladas onde são acumulados os lucros⁷⁴. De notar que em Janeiro de 2001, 23 países tinham adoptado ou estavam em vias de adoptar uma legislação similar^{75 76}.

A legislação relativa às CFC pode ser aplicada às sociedades estrangeiras controladas, independentemente da jurisdição onde estão instaladas (método mundial - “transactional approach”), ou à certas jurisdições consideradas de baixa tributação (método da jurisdição - “jurisdictional approach”).

Os países que adoptam o método mundial⁷⁷ aplicam-no apenas em relação a certos rendimentos qualificáveis⁷⁸. Os países que adoptam o método da jurisdição na sua forma mais pura imputam aos sócios residentes todo o lucro da CFC (método da entidade “entity approach”).

buição efectiva de dividendos.

⁷⁴ OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Paris, 1987, pp. 35, 46 e ss, e 60 e ss. O Relatório faz uma avaliação do resultado da introdução destas medidas nos diversos países. Mais recentemente, cfr. Daniel Sandler, *Pushing the boundaries: the interaction between tax treaties and controlled foreign company legislation*, London, The institute of taxation, pp. 18 e ss.

⁷⁵ Rosemary Portner, «Validity of CFC Rules in a Changing World: A German Perspective», *Tax Notes International*, Vol. 27., n.º 14, 30 de September 2002, pág. 1679.

⁷⁶ É curioso observar que todos os países criticam as CFC, mas depois usam-nas activamente para tornarem as suas exportações mais competitivas. Por exemplo, a UE ganhou no seio da OMC um processo contra os EUA, que acusou de violar as leis da concorrência por utilizar zonas de baixa ou nula tributação para sediar indústrias viradas para a exportação. Os EUA afirmaram estar dispostos a reduzir a utilização destas CFC nas exportações, assim que a UE reduzir os subsídios estatais à Airbus.

⁷⁷ Em 2001, apenas três países, os Estados Unidos, o Canadá e Israel seguiram o método mundial. Relatório Geral do Congresso da IFA de 2001, «Limits on the use of low tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends», *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXVIb. De acordo com este relatório os restantes países adoptaram o método da jurisdição, com excepção da Nova Zelândia que optou por um sistema misto. É de notar especialmente a diversidade de critérios retidos pelos países que estabeleceram este tipo de normas.

⁷⁸ Os rendimentos qualificáveis variam de legislação para legislação, mas persiste como denominador comum a inclusão de rendimentos passivos. Mas também não existe um conceito único de rendimento passivo que se contraponha a um rendimento activo definido as mais das vezes por exclusão. Cada legislação que recorre a este conceito estabelece a sua definição própria. Os juros, os dividendos e royalties e, de um modo geral, os rendimentos de títulos mantidos em carteira (portfolio holdings) são considerados como rendimentos passivos embora em certas circunstâncias (ex: juros obtidos no âmbito de uma actividade bancária) possam ser qualificados como rendimento activo.

A adopção de legislação CFC é especialmente relevante para os países que, na tributação dos rendimentos, adoptaram o princípio da universalidade ou da tributação a nível mundial, e o método da imputação na eliminação da dupla tributação. Para os que adoptaram o princípio da territorialidade ou o método da isenção para evitar a dupla tributação, o diferimento da tributação, via CFC, não tem qualquer relevo, salvo na perspectiva de evitar uma dupla não tributação a que a ausência de legislação pode neste caso conduzir⁷⁹.

Também a aplicação destas regras não visa todas as sociedades estrangeiras, mas apenas as sediadas em paraísos fiscais, definidos nos termos acima referidos (art. 60.º, n.º 3 do CIRC). Esta imputação depende também de o sócio deter directa ou indirectamente uma participação social de, pelo menos, 25% ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em 50%, por sócios residentes, uma participação de 10% (art. 60.º, n.º 1 do CIRC).

As disposições tipo “Subsecção F” têm em vista desincentivar a transferência de rendimentos para as sociedades estrangeiras controladas localizadas em zonas de baixa ou nula tributação. A legislação sobre tributação de CFC é ineficaz no caso, por exemplo, das holdings dinamarquesas, inglesas, belgas ou mesmo luxemburguesas, que estão sediadas em Estados-membros da União Europeia e “protegidas” por directivas comunitárias.

Questão juridicamente controvertida é a de saber se as disposições sobre a tributação de CFC se aplicam a certos tipos de rendimentos activos ou passivos⁸⁰. Alguns países não fazem a distinção entre as vá-

⁷⁹ A França país que segue o princípio da territorialidade introduziu legislação CFC com a finalidade de evitar situações de não tributação.

⁸⁰ “Rendimentos passivos referem-se, de uma forma geral, aos rendimentos dos investimentos. Este tipo de rendimentos é facilmente desviado para uma CFC (por exemplo, uma holding) estabelecida numa zona de baixa ou nula tributação para evitar a tributação nacional. Assim, a maioria dos países que imputam aos sócios apenas certos tipos de rendimento aplicam as suas medidas anti-abuso apenas aos rendimentos passivos. O ponto principal na definição de rendimento passivo é o de distingui-lo do rendimento procedente de um rendimento activo, o qual, regra geral, não é imputado aos accionistas nacionais de uma CFC. Há duas maneiras essenciais de definir rendimento passivo:

a) tal rendimento pode ser definido de forma geral ou especificamente, pela listagem dos tipos comuns de rendimentos do investimento, tais como dividendos, juros, rendas, royalties e ganhos de capital provenientes da alienação de acções e outros “rendimentos activos”. Os EUA definem-no desta forma.

rias espécies de rendimentos (activos ou passivos, rendimentos derivados de vendas e/ou de serviços entre partes relacionadas) gerados pela entidade empresarial estrangeira, e consideram todo o rendimento imputável aos accionistas residentes. Por exemplo, o Reino Unido considera todo o tipo de rendimento, com excepção dos ganhos de capital. A Noruega considera que quando a CFC é residente num país em que não existe uma convenção com a Noruega, todos os lucros são imputados aos sócios, mas quando a CFC é residente num país convencionado com a Noruega, apenas os lucros resultantes de actividades “passivas” são imputados aos sócios.

4.2. Os preços de transferência

Os preços de transferência praticados pelas empresas permitem a evasão fiscal, quer a nível interno, quer a nível internacional.

Importa começar por definir os preços de transferência que são os valores atribuídos aos bens e serviços pelos agentes económicos nas

b) o rendimento passivo pode ser definido indirecta ou negativamente como o rendimento total de uma CFC menos o rendimento da empresa. A Alemanha utiliza este método para definir rendimento passivo.

As rendas e os royalties podem ser aplicados quer como rendimentos activos quer como rendimentos passivos, dependendo das circunstâncias. Nos EUA, os royalties são considerados rendimentos activos se a CFC desenvolveu ou acrescentou valor substancial ao direito licenciado no decorrer normal das suas actividades comerciais.

A expressão base *company income* refere-se, geralmente, ao rendimento de uma CFC, mais do que ao rendimento passivo, o qual é imputado aos accionistas nacionais da empresa. A maioria das definições inclui dois requisitos básicos:

a) o rendimento deve provir de transacções entre a CFC e uma parte relacionada;

b) o rendimento deve emergir de vendas feitas ou serviços prestados fora do país onde a CFC está localizada, a não ser que seja permitida uma isenção. A Alemanha, o Japão e o Reino Unido fornecem isenções para empresas dedicadas a negócios com partes não relacionadas, apenas se a empresa estrangeira tiver uma operação comercial “substancial e independente” no país estrangeiro. Isto significa, habitualmente, que a empresa deve ser gerida de forma independente, e ter um estabelecimento estável, com uma quantidade suficiente de empregados e recursos para levar a cabo o seu negócio. Não são reconhecidas nenhuma excepções pelo Japão, Reino Unido ou Estados Unidos ao tratamento de transacções com partes relacionadas fora do mercado local, como rendimento tributável nas mãos dos accionistas”. Cf. Tiago Caiado Guerreiro, O novo regime fiscal das SGPS. Como estruturar e organizar um processo de optimização fiscal, Vida Económica, 2003, p. 93-94.

trocas que efectuam entre si, incluindo as transferências de bens e prestações de serviços que têm lugar no âmbito dos estabelecimentos e divisões independentes que integram a mesma unidade económica⁸¹.

Os contribuintes que mantêm entre si relações especiais, em particular as empresas multinacionais, manipulam, muitas vezes, os preços de transferência por forma a deslocar os seus lucros tributáveis, sem qualquer deslocação de capital, para zonas de menor tributação⁸².

Para garantir esta operação, criam-se empresas intermediárias, localizadas em paraísos fiscais, que adquirem bens a um preço baixo e revendem-nos a um preço mais elevado a uma outra empresa do grupo, situada noutro território, o que permite um esvaziamento da base tributável no país de origem e no país de destino final e a acumulação do lucro contabilístico-fiscal na empresa intermediária.

Para impedir esta situação de evasão fiscal, a OCDE e alguns países, como Portugal, adoptaram determinadas regras em matéria de preços de transferência.

A nível internacional, o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE⁸³ estabelece regras e princípios de valorização dos preços de transferência. O princípio base é o do preço de plena concorrência (“arms length”), enunciado no relatório da OCDE de 1979, que consiste no “preço que seria acordado entre empresas independentes, relativamente a operações idênticas ou similares, no mercado livre”⁸⁴.

A determinação dos preços de transferência é, em muitos casos, extremamente difícil ou impossível, sobretudo quando estão em causa bens únicos resultantes de múltiplos contributos provenientes de diversas partes do globo (ex: uma patente). No domínio das actividades financeiras, a realização em quase simultâneo de operações financeiras em

⁸¹ Cf. entre outros, Maria Teresa Veiga de Faria, «Preços de Transferência – Problemática geral», Colóquio sobre A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1993, pág. 399 e segs.

⁸² Actualmente mais de 60 por cento do comércio mundial efectua-se entre empresas de um mesmo grupo económico. Ver Maria Teresa Barbot Viega de Faria, “Paraísos fiscais: normas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal”, CTF, nº 409-410, Jan.-Junho de 2003, p. 100.

⁸³ OCDE, «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations», 1995.

⁸⁴ Parág. 2.

várias partes do mundo torna extremamente difícil, senão impossível o controlo dos preços de transferência. Com a agravante de as empresas multinacionais estarem, cada vez mais, a utilizar meios altamente sofisticados na fixação dos preços de transferência⁸⁵ para fugir aos impostos, o que dificulta ainda mais a fixação do valor real dos preços.

Quanto às medidas legislativas adoptadas pelos Estados contra os preços de transferência, elas consistem, fundamentalmente, na atribuição à Administração fiscal do poder de corrigir a margem de lucro contabilisticamente existente entre empresas não independentes, tal como prevê no art. 57.º do C.G.I. Francês, a Secção 6, al. 1 da *Aubensteuergesetz* alemã, a Secção 485 do *Income and Corporation Taxes Act* (I.C.T.A.) do Reino Unido, e o artigo 58.º do CIRC.

O artigo 58.º do CIRC prevê, por um lado, que a Administração fiscal possa efectuar a correcção do valor dos preços de transferência para aquele que teria sido aplicado se as transacções tivessem ocorrido entre partes independentes em condições económicas e contratuais idênticas ou análogas (critério do preço de plena concorrência ou “arm’s length”).

Por outro lado, o artigo 58.º do CIRC expõe as condições de aplicação (contribuintes qualificáveis, relações especiais), as metodologias (método do preço comparável do mercado, método do preço de revenda, método do custo majorado e outros), as obrigações acessórias (documentação, informação e declarativas), e as condições em que se pode proceder aos ajustamentos correlativos⁸⁶. Este regime de preços de transferência propõe apenas um ajustamento ao lucro da sociedade, mas não prevê uma requalificação dos pagamentos.

O princípio da plena concorrência “impõe às entidades que estão em situação de relações especiais a contratação, aceitação e prática de termos e condições, nas operações entre si efectuadas, substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”⁸⁷. O problema é que nem sempre é possível fazer corresponder o preço de transferência com o preço em vigor no mercado da concorrência. Os bens ou

⁸⁵ Caroline Doggart, «Paraisos Fiscais e os seus usos», ed. Vida económica, 2ª ed., 1998, pág. 239.

⁸⁶ Miguel Teixeira de Abreu, Os preços de transferência no quadro da evasão fiscal internacional, Ciência e Técnica Fiscal, nº 358, Abril-Junho de 1990, p. 146 e segs.

⁸⁷ Joaquim Pedro Lampreia, “Os preços de transferência, os acordos de partilha de custos e a tributação de royalties”, Fiscalidade, n.º 15, Julho de 2003, p. 53.

serviços contratados são tão específicos que não permitem determinar com exactidão o preço de mercado.

Caso o princípio da plena concorrência não seja observado, devem os participantes efectuar pagamentos compensatórios por forma a estabelecer uma relação de equivalência entre as contribuições efectuadas e as vantagens ou benefícios esperados, tal como refere o n.º 4 do artigo 11.º da Portaria dos Preços de Transferência (Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro). Na hipótese desses pagamentos compensatórios não serem efectuados, deve então a Administração tributária proceder a um ajustamento ao lucro tributável das entidades participantes⁸⁸.

Para poder corrigir a matéria colectável declarada, a Administração fiscal deve ter, antes de mais, “um conhecimento aprofundado do grupo de empresas e das diversas funções das empresas ou sociedades que o integram (...). Só assim poderão apreciar, com alguma proximidade, da justeza dos movimentos entre as empresas do grupo”⁸⁹.

4.3. Sociedades de base (“Base companies” ou “sociétés écran”)

Segundo Alberto Xavier, “trata-se de sociedades estrangeiras, ou seja, instaladas em país diverso do da sociedade mãe, o país de domicílio é um país de tributação inferior, são controladas por pessoas singulares ou colectivas domiciliadas noutro país, e exercem a sua actividade operacional num terceiro país”⁹⁰.

Geralmente as sociedades de base nascem de um desmembramento de uma mesma actividade, ciclo ou processo por diversos territórios sujeitos a ordenamentos tributários distintos, de tal modo que a tributação global do conjunto será inferior à que resultaria se a mesma actividade se desenvolvesse integralmente dentro de um mesmo Estado⁹¹. Estas sociedades ou desenvolvem então uma parte do processo produtivo (parte do processo de fabrico, comercialização de produtos, prestação de serviços, controlo de marcas e patentes, ou outros), ou centralizam os resultados obtidos por outra ou outras pertencentes ao mesmo grupo.

⁸⁸ Joaquim Pedro Lampreia, “Os preços de transferência, os acordos de partilha de custos e a tributação de royalties”, *Fiscalidade*, n.º 15, Julho de 2003, p. 54.

⁸⁹ Diogo Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, 2000, p. 340-341.

⁹⁰ Alberto Xavier, *op. cit.*, pág. 300 e OCDE, 1987, *op. cit.*, pág 27 e 66 e segs.

⁹¹ Alberto Xavier, «Direito Tributário Internacional. Tributação das Operações Internacionais», *Livraria Almedina*, 1993, pág. 300 e segs.

Os rendimentos obtidos são então reinvestidos em terceiros países, ou transferidos por via de empréstimos, pagamento de salários, ou outro meio, num momento em que a entidade receptora revela prejuízos ou mantém-se até ao momento da liquidação da sociedade, altura em que os sócios serão tributados a uma taxa mais reduzida⁹².

A OCDE distingue as seguintes modalidades de sociedades de base:

– Sociedades de administração de bens. São as mais frequentes. O contribuinte transfere para a sociedade bens geradores de rendimentos, como acções, obrigações, patentes, marcas, etc.

– Sociedades que servem de “pivot financeiro” ou de suporte a actividades internacionais de grande dimensão: sociedades holding⁹³, centros regionais de empresas multinacionais e sociedades constituídas para emitir empréstimos ou juntar certas actividades.

– Sociedades operacionais. Estão associadas a actividades industriais ou comerciais exercidas noutro país. É o caso, por exemplo, de uma empresa que exerce funções de venda e facturação ou de uma sociedade que recebe os rendimentos da actividade profissional de um artista que se constitui como seu assalariado⁹⁴.

– Sociedades de serviços. O relatório da OCDE refere-se a estas sociedades nos termos seguintes: ““sociedades de serviços” que preenchem aparentemente funções de gestão de actividades não industriais estabelecem-se nos paraísos fiscais para escapar à tributação, para reduzir certos encargos de funcionamento e evitar controlos administrativos. A técnica mais empregada para transferir lucros de um país de fiscalidade relativamente elevada para um paraíso fiscal é o pagamento de uma royalty por serviços prestados”⁹⁵.

– Outras sociedades.

⁹² Alberto Xavier, op. cit., pág. 300 e OCDE, 1987, op. cit., pág. 68 e segs.

⁹³ Cf. entre outros, «Les Holdings - Guide juridique et fiscal» Dossiers Pratiques, Francis Lefebvre, 2º ed., 1995, pág. 15 e segs.

⁹⁴ Se o desportista se apresentar como trabalhador de uma sociedade da qual é sócio único – e aufere dividendos –, o desportista vê os seus rendimentos isentos de tributação pelo Estado da fonte. Prevê-se que os rendimentos de uma pessoa singular ou colectiva, referentes às actividades de desportistas e artistas, sejam tributados pelo Estado da fonte, como se se tratasse da retribuição conferida directamente ao artista ou atleta. Assim, os rendimentos derivados de actividades artísticas e desportivas, pelos respectivos titulares, deixam de ser tributados pelo Estado da residência e passam a ser tributados pelo Estado da fonte.

⁹⁵ OCDE, 1987, op. cit., pág. 28.

4.4. Subcapitalização

4.4.1. Aspectos genéricos

As disposições sobre a subcapitalização, consagradas no artigo 61.º do CIRC, têm em vista travar a erosão das receitas fiscais internas originada por esquemas de financiamento abusivos de sociedades, que provocam uma desproporção entre o capital próprio da sociedade e o seu nível de endividamento com os titulares do capital ou com outras entidades associadas não residentes com as quais existem relações especiais⁹⁶.

Esta situação de subcapitalização nasce do facto de as sociedades comerciais tirarem vantagens fiscais indevidas do aumento de capital ou do recurso a capitais alheios, da celebração de contratos de suprimentos com os sócios, da celebração de contratos de mútuo com entidades estranhas à sociedade, ou ainda da adopção de modelos de financiamento híbridos.

Uma sociedade comercial encontra-se numa situação de subcapitalização⁹⁷ quando se verifica uma manifesta desproporção entre o capital

⁹⁶ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2003, p. 553.

⁹⁷ Segundo Rogério Fernandes Ferreira, a expressão subcapitalização é imprópria. “É que capitalização, dizem os dicionaristas, é a acção e/ou efeito de capitalização e capitalizar é converter em capital, é acrescentar juros a capital (a capital próprio ou a capital alheio). Melhor seria, para o efeito pretendido, fixar uma das expressões seguintes: «insuficiências de financiamento em capital próprio» ou «excessivo financiamento em capital alheio»” (Rogério Fernandes Ferreira, 1998, p. 179). Segundo Maria dos Prazeres Lousa, “(...) as soluções para os problemas suscitados pelo endividamento das empresas para com entidades com as quais existem relações especiais, quer sejam ou não residentes em território português, têm agora concretização no actual quadro legislativo, em três tipos de medidas que, embora privilegiem aspectos diferentes, visam fundamentalmente, criar restrições à dedutibilidade dos juros, de forma a obstar à transferência de lucros sob forma de juros”. Esses tipos de medidas, que a autora refere são as normas sobre preços de transferência, sobre pagamentos a residentes fora do território português e aí sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, e sobre subcapitalização (Maria dos Prazeres Lousa, 1996, p. 66).

Maria dos Prazeres Lousa entende que a norma do CIRC sobre subcapitalização “permite limitar a dedução dos juros pagos ou devidos por sujeitos passivos quer a entidades residentes quer a não residentes com as quais existam relações especiais (...). As consequências da aplicação desta norma traduzem-se por um lado, na não aceitação como custos ou perdas do exercício dos juros correspondentes à taxa considerada em excesso

próprio e o capital necessário à prossecução do seu objecto social, isto é, quando o capital social da sociedade comercial não é suficiente para satisfazer o objecto social que prossegue, originando “uma acentuada desproporção entre o capital próprio de uma sociedade e o seu nível de endividamento para com os titulares do capital ou com outras entidades com quem existam relações especiais”⁹⁸.

Geralmente, os sócios optam pelo regime de financiamento que melhor serve os seus interesses, isto é, procedem ao aumento de dotações de capital próprio ou recorrem a capitais alheios. Sucede que no financiamento das sociedades através do aumento de dotações de capital próprio, os sócios participam no risco assumido pela sociedade, e só auferem dividendos se a sociedade registar resultados que permitam a sua distribuição, enquanto que no financiamento através de capitais alheios, os credores são remunerados independentemente dos resultados económicos da empresa. A escolha do tipo de financiamento por parte dos sócios é então determinada por razões de ordem fiscal.

Como o regime fiscal aplicável ao pagamento de juros é mais favorável do que o da distribuição de lucros, a tendência é de substituir o aumento dos capitais próprios das sociedades residentes pelo seu financiamento através de empréstimos, o que permite uma redução da base tributável.

No caso português, a lei fiscal considera que “os dividendos não são dedutíveis ao lucro tributável da sociedade que os distribui, ao passo que considera os juros suportados, custos de exercício da entidade beneficiária do mútuo.”⁹⁹. Para que os juros e demais encargos financeiros suportados pelas empresas - registados como tal na contabilidade - sejam aceites como custo fiscal, devem ser observadas as condições gerais de dedutibilidade dos custos e perdas enunciadas na legislação

e, por outro lado, quando existe uma Convenção celebrada entre Portugal e o país de residência do beneficiário dos juros, a tributação, por retenção na fonte, será efectuada sobre a parte dos juros em excesso — à taxa prevista na lei interna e não à taxa reduzida fixada na Convenção” (Maria dos Prazeres Lousa, 1996, p. 66). Os juros “excessivos” não deixam de ser juros para todos os efeitos, e portanto estão sujeitos a imposto por via de retenção na fonte, segundo a taxa aplicável aos lucros distribuídos.

⁹⁸ Maria dos Prazeres Lousa, “As regras fiscais sobre subcapitalização”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 383, p.14.

⁹⁹ Pedro Neto Rodrigues, “O regime jurídico-fiscal da subcapitalização: do seu âmbito e alcance”, *Fiscalidade*, n.º 21, Março 2005, p. 49.

sobre a matéria (em especial o artigo 23.º n.º I do Código do IRC) à luz do critério da indispensabilidade daqueles encargos para a obtenção dos proveitos e ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora¹⁰⁰. Só pode ser fiscalmente dedutível a despesa efectivamente

¹⁰⁰ Não obstante o recorte das condições gerais da aceitação como custo fiscal dos juros ser bastante amplo, estão expressamente previstas algumas limitações à sua dedutibilidade: umas, aplicáveis, com carácter geral, em todas as situações, quer os intervenientes nas operações geradoras dos juros sejam residentes ou não residentes em território português e, outras, confinadas aos casos em que o pagamento dos juros é feito a uma entidade não residente. A previsão do primeiro tipo de restrições é feita através de cláusulas gerais enquanto que as do segundo tipo se integram em disposições específicas anti-abuso.

No que se refere aos juros pagos ou devidos a entidades residentes, as limitações de âmbito geral têm incidência, nomeadamente nas seguintes situações: a) juros relativos à obtenção de meios financeiros cuja aplicação não tenha qualquer nexó com a actividade desenvolvida pelo sujeito passivo; b) juros relacionados com a captação de meios financeiros aplicados na obtenção de rendimentos isentos ou abrangidos por qualquer outro regime especial de tributação; c) juros pagos ou devidos aos titulares do capital ou a entidades com as quais existem relações especiais, devidos a título de empréstimos, abonos ou adiantamentos de capital.

Relativamente às duas primeiras situações supra-referidas, a limitação da dedução dos juros pode traduzir-se no afastamento integral da dedução, originando, por isso, uma correcção positiva ao lucro tributável do contribuinte. Este tratamento não implica, no entanto, uma reclassificação dos juros como lucros para efeitos de retenção na fonte ou da aplicação das medidas destinadas à eliminação da dupla tributação económica.

No que respeita aos juros pagos aos titulares do capital ou a entidades com as quais existem relações especiais, a apreciação a fazer, à luz do artigo 59.º do Código do IRC, para efeitos de admitir ou não a sua dedutibilidade, assenta na comparabilidade da taxa de juro efectivamente praticada com a que teria sido acordada em condições normais entre pessoas independentes, não sendo admitida como dedutível a parcela dos juros considerada excessiva. Também nesta situação, a lei não prevê a requalificação dos juros considerados em excesso como lucros distribuídos, pelo que a taxa do imposto a reter na fonte é a fixada na lei interna para os juros, mesmo nos casos em que existe convenção celebrada com o Estado de residência do beneficiário e é aplicável o disposto no n.º 6 do artigo 11.º do Modelo de Convenção da OCDE.

Quanto aos juros pagos ou devidos a entidades não residentes, as limitações à dedutibilidade dos juros pagos por um sujeito passivo a uma entidade não residente são as previstas nas cláusulas gerais a que antes se faz referência e, além disso, são aplicáveis cláusulas específicas anti-abuso, justificadas pelo interesse do Estado na protecção da base tributável do IRC e das correspondentes receitas fiscais.

Nesse sentido, não são dedutíveis (art.º 59.º do Código do IRC) os juros pagos ou devidos, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, o que se

suportada por um sujeito passivo de IRC.

Não são dedutíveis ao lucro tributável os juros relativos ao endividamento, que se considere em excesso, tomado junto de uma entidade não residente e com a qual o sujeito passivo de IRC tenha relações especiais, nos termos do artigo 58.º do CIRC.

Assim, “se o financiamento for efectuado através de capitais alheios, o juro apenas será tributado na esfera do sócio, e não na sociedade beneficiária do mútuo, já que esta deduzirá ao lucro tributável as despesas suportadas com os juros. Pelo contrário, se os sócios procederem ao aumento das dotações de capitais próprios da sociedade, os dividendos serão tributados na esfera da sociedade que distribui os dividendos e na esfera do sócio beneficiário dos dividendos caso o mesmo seja pessoa singular não residente, ou pessoa colectiva não residente (...). O tratamento mais favorável que a legislação fiscal confere aos juros em relação aos dividendos encoraja o recurso ao financiamento através de capitais alheios, e como tal propicia o aumento das situações de subcapitalização”¹⁰¹.

Esta diferença de tratamento fiscal entre os juros e os dividendos determina o meio de financiamento das sociedades. Os sócios não residentes e a sociedade participada têm o maior interesse em proceder ao financiamento da empresa através do recurso a capitais alheios do que através do aumento da dotação de capitais próprios.

4.4.2. O coeficiente de endividamento

Para prevenir a subcapitalização, a lei portuguesa fixou um rácio fixo entre endividamento e capitais próprios. A introdução desta medi-

considera verificado quando o beneficiário dos juros não é tributado em imposto sobre o rendimento ou houver lugar a tributação sobre rendimento no território de residência e uma taxa inferior a 60%. Nesta situação, ao contrário do que sucede nos casos anteriores, haverá inversão do ónus da prova, cabendo ao sujeito passivo demonstrar que os juros pagos correspondem a operações de financiamento efectivamente realizadas e que não têm um carácter anormal ou exagerado.

A outra limitação específica visa contrariar a subcapitalização, ou seja, o endividamento excessivo verificado em relação aos titulares do capital ou entidades com quem existem relações especiais, tendo como consequência a não aceitação como custo fiscal dos juros correspondentes à parte do endividamento considerada excessiva.

¹⁰¹ Pedro Neto Rodrigues, “O regime jurídico-fiscal da subcapitalização: do seu âmbito e alcance”, *Fiscalidade*, n.º 21, Março 2005, p. 50.

da anti-abuso, prevista no artigo 61.º, nº 3 do CIRC, limita o nível de endividamento das empresas residentes a um nível máximo (o dobro do valor da participação no capital próprio), com a possibilidade, todavia, deste coeficiente ser excedido se o sujeito passivo apresentar razões que o justificam (61.º, nº 6 do CIRC)¹⁰².

As sociedades que ultrapassarem este coeficiente fixo – rácio legal de endividamento – devem provar que o endividamento existente corresponde ao que se obteria entre empresas independentes do mesmo sector de actividade. Ou seja, os contribuintes devem fazer a prova que o endividamento não é efectuado por razões de ordem fiscal, mas por razões de natureza económica plenamente justificáveis.

A fixação de um rácio de endividamento foi uma solução objectiva acolhida em muitos países, incluindo Portugal, pela facilidade administrativa que implica. Esta solução vai de encontro às orientações da OCDE, expressas no parágrafo 2 dos comentários ao artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE de 1992, que afirmam que “as disposições que visam reprimir a subcapitalização não devem normalmente ter por efeito conduzir a um montante de lucros tributáveis da empresa nacional considerada a um nível superior ao que esses lucros deveriam atingir em condições de plena concorrência...”¹⁰³.

A OCDE aponta para um sistema mais flexível baseado na comparação entre o financiamento das sociedades relacionadas e o financiamento que se verificaria entre entidades independentes em circunstâncias análogas e em condições de livre concorrência (“arm’s length principle”), ou numa análise casuística sobre a natureza do financiamento para determinar se se trata de verdadeiros contratos de empréstimos ou de dissimulações de dotações de capital.

Volvendo à legislação portuguesa, esta estabelece que quando o nível de endividamento de um sujeito passivo para com uma entidade não residente, com a qual existem relações especiais, for excessivo, isto é, corresponde a um rácio de endividamento superior a 2 por 1, os juros suportados relativamente à parte em excesso não serão dedutíveis para

¹⁰² Glória Teixeira, *A Tributação do Rendimento. Perspectiva Nacional e Internacional*, Almedina, 2000, p. 134.

¹⁰³ Ver também o parágrafo 25 dos comentários ao artigo 10º da Convenção Modelo da OCDE de 1992, e Maria dos Prazeres Rito Lousa, «A tributação das filiais de empresas transnacionais e a Subcapitalização», Colóquio sobre A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993.

efeitos de determinação do lucro tributável.

O que significa que, segundo o artigo 61.º, n.º 1 do CIRC, até ao limite máximo do rácio de endividamento é aceite fiscalmente a dedução dos juros correspondentes, não sendo já aceite a dedução dos juros relativos ao excesso de endividamento. Só é dada a possibilidade aos contribuintes de deduzirem a totalidade dos juros desde que comprovem que entidades independentes, em circunstâncias análogas e em mercado concorrencial, teriam idêntico rácio de endividamento.

Este artigo 61.º do CIRC, corresponde a uma norma anti-elisiva que visa combater a evasão fiscal internacional, estabelecendo limites à subcapitalização na fixação de um coeficiente de endividamento.

Relativamente à natureza do endividamento relevante para o cálculo do coeficiente, o legislador admite todas as formas de crédito, em numerário ou em espécie, qualquer que seja o tipo e forma de remuneração acordada entre as partes, concedido pela entidade com a qual existem relações especiais, incluindo os créditos resultantes de transações comerciais, quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento (n.º 4, do artigo 61.º do CIRC).

Também a lei portuguesa não prevê que a determinação do montante do endividamento se reporte a uma data precisa, considerando existir uma situação de subcapitalização, sempre que, em qualquer data do período de tributação, o endividamento para com uma entidade relevante exceder o dobro do valor da sua participação no capital próprio da sociedade mútua (n.º 3, do artigo 61.º do CIRC).

Quanto ao período de referência do cálculo do capital próprio, não há na legislação uma especificação da data de referência do cálculo do capital próprio, sendo, no entanto, razoável admitir, à semelhança do que se prevê em diversas legislações estrangeiras, que o montante do capital próprio seja obtido pela média aritmética dos respectivos montantes que figuram em dois balanços sucessivos.

4.4.3. As dificuldades de aplicação do regime de subcapitalização

O regime de subcapitalização levanta algumas questões quanto à sua compatibilização com o Direito Comunitário. Este regime aplica-se exclusivamente aos casos de financiamento concedido por entidades não residentes em território nacional e não por entidades nacionais,

pondo assim em causa o artigo 43.º do Tratado de Roma, que obriga os Estados a promover condições de plena igualdade de instalação e funcionamento entre as empresas nacionais e estrangeiras no espaço comunitário. Nesse sentido, constitui um obstáculo à liberdade de estabelecimento.

O regime português da subcapitalização acaba por tornar menos atractivo para os não residentes o investimento em Portugal, desencorajando o financiamento de actividades económicas no nosso país.

“Da forma como está estruturado, limitando a sua aplicação aos casos em que os sócios/credores sejam entidades não residentes, o regime português da subcapitalização é discriminatório e materializa um obstáculo à liberdade de estabelecimento, não existindo, à luz do direito comunitário, qualquer justificação atendível para isso”¹⁰⁴.

A norma sobre a subcapitalização estaria a pôr em causa uma das regras fundamentais da União Europeia ao criar entraves à liberdade de estabelecimento no espaço comunitário.

A outra dificuldade do regime de subcapitalização tem a ver com o facto, já referido, de este regime não admitir como custos, para efeitos da determinação do lucro tributável da sociedade mútua, os juros correspondentes ao montante excedentário do endividamento.

Por fim, o regime de subcapitalização é susceptível de desencadear uma dupla tributação económica dos juros não dedutíveis, se, no Estado de residência do beneficiário, o montante dos juros for integrado na respectiva base tributável do imposto sobre o rendimento, e se o Estado de residência do contribuinte não reconhecer o ajustamento efectuado pelo Estado da fonte – não procedendo ao ajustamento apropriado –, criando-se então um fenómeno de dupla tributação económica resultante da tributação dos juros em ambos os Estados.

Perante estas dificuldades, os Estados podem sempre recorrer aos meios de resolução amigável dos conflitos, conforme previsto no artigo 25.º, parágrafo 3 do Modelo de Convenção da OCDE, que prevê uma resolução do problema da dupla tributação. Os Estados-membros da União Europeia podem seguir o procedimento arbitral definido na Con-

¹⁰⁴ Paulo Pitta e Cunha, Luís Máximo dos Santos, “Sobre a Incompatibilidade com o Direito Comunitário do Regime Fiscal da Subcapitalização”, Fisco 119/121, Setembro de 2005, p. 13.

venção 90/436/CEE de 23 de Julho^{105 106}.

Certas divergências entre a Administração fiscal e os contribuintes podem ser resolvidas pela via dos procedimentos amigáveis. É o caso, por exemplo, da questão da avaliação dos elementos probatórios apresentados pelos contribuintes para efeitos de demonstração da razoabilidade do endividamento com os accionistas ou entidades associadas, quando este excede o coeficiente fixado na lei.

4.5. A utilização abusiva de convenções para evitar a dupla tributação (“treaty shopping”)

Nem sempre as pessoas fazem uma correcta interpretação e aplicação das convenções de dupla tributação (CDT). Essas convenções são, por vezes, utilizadas abusivamente por parte de pessoas que não estão directamente ligadas a essas convenções e que transferem para sociedades localizadas em determinados Estados, mas abrangidos pelas convenções, rendimentos que normalmente pertencem às pessoas domiciliadas num terceiro Estado, e que, indevidamente, vão usufruir das vantagens das convenções. A aquisição ilegítima dos benefícios derivados das convenções de dupla tributação é designada pela OCDE de “treaty shopping”.

São assim concedidos aos contribuintes os benefícios de um tratado fiscal que normalmente não lhes estariam disponíveis, mas que conseguem obter através da interposição de uma pessoa colectiva residente num país que tenha um tratado fiscal particularmente vantajoso¹⁰⁷.

Ao receber os dividendos, juros ou royalties, a sociedade intermediária vai servir de “conduta” de passagem dos rendimentos para uma terceira pessoa residente noutra Estado não vinculado por qualquer CDT. A *conduit company* é, em regra, uma sociedade ou um “partnership” que, ao canalizar o rendimento para uma terceira entidade, actua

¹⁰⁵ Publicada no J.O. n.º L225, de 20.08.1990. Em vigor desde 1.01.1995.

¹⁰⁶ Maria dos Prazeres Lousa, “O enquadramento fiscal da subcapitalização das empresas”, XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, Associação Fiscal Portuguesa e Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, Lisboa, 11-16 de Outubro de 1998, p.136-137.

¹⁰⁷ Cfr. Maurice H. Collins, op. cit., p. 296 e M. A. Wiselink, «Abuse of tax treaties», em AAVV, *International Tax Avoidance*. Vol. A: General and conceptual material, Roterdão, Kluwer, 1979, pp. 311 e ss.

em detrimento do Estado da fonte de rendimento.

A prática do “treaty shopping” pressupõe um exame comparativo das vantagens que são normalmente atribuídas nas convenções de dupla tributação e a escolha da mais favorável, e que o “evasor” beneficie das vantagens que não lhe eram destinadas.

Para lutar contra a prática do “treaty shopping”, os Estados podem criar medidas internas anti-evasão destinadas à desaplicar as CDTs ou inserir nas próprias CDTs disposições anti-abusivas para que pessoas alheias a essas convenções não possam beneficiar das suas vantagens. Examinemos sucessivamente essas duas modalidades:

Seguindo as orientações do Modelo de Convenção Fiscal do Rendimento e do Património da OCDE em termos de prevenção da utilização abusiva das CDTs e das práticas de evasão fiscal¹⁰⁸, muitas CDTs restringem a atribuição dos benefícios resultantes dessas mesmas convenções, nomeadamente os juros, dividendos e royalties, ao titular e ao beneficiário desses rendimentos. Por exemplo, as convenções sobre dupla tributação celebrados por Portugal tributam as *royalties* no Estado da fonte através do mecanismo da retenção na fonte¹⁰⁹, ao passo que os

¹⁰⁸ Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, 1992.

¹⁰⁹ Mas, a “Directiva dos Royalties” 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, vem isentar de tributação de royalties pelo Estado da fonte quando estão em causa duas sociedades associadas entre si.

A Directiva n.º 2003/49/CE do Conselho, transposta para a ordem jurídica interna portuguesa através do Decreto-Lei 34/2005, de 17 de Fevereiro, institui um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados membros diferentes, cujo objectivo final consiste em isentar de tributação na fonte aqueles pagamentos em ordem a assegurar que sejam sujeitos a uma única tributação num Estado membro.

Por razões orçamentais, a Portugal foi concedido um regime transitório em duas fases: uma, que respeita à data de aplicação desta Directiva, que autoriza a não aplicação dos respectivos benefícios até à data de aplicação da Directiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho, relativa à tributação da poupança sob a forma de juros; e outra, com a duração de oito anos, a contar da data de aplicação da Directiva, em que as taxas de retenção na fonte sobre os juros e royalties pagos a uma sociedade associada a outro Estado membro ou a um estabelecimento estável situado noutro Estado membro não podem ultrapassar 10% durante os primeiros quatro anos e 5% durante os últimos quatro anos.

Uma vez que outros Estados membros também foram autorizados a manter a tributação na fonte dos juros e royalties, durante um período transitório, quando uma sociedade residente em território português ou um estabelecimento estável de uma sociedade de

rendimentos das sociedades não residentes provenientes de prestações de serviços (lucros da sociedade) não são tributados em Portugal.

Em matéria de tributação de dividendos, o Modelo OCDE estabelece uma repartição de poderes entre o Estado da residência e o Estado da fonte, fixando limites ao exercício do poder tributário pelo Estado da fonte (artigo 1.º, parágrafo 1 e 2) e atribuindo ao Estado da residência a eliminação da dupla tributação (artigos 23.º A e 23.º B).

O Modelo OCDE estabelece duas taxas máximas distintas, que incidem sobre o montante bruto dos dividendos: 5%, para os dividendos inter-societários, quando a sociedade beneficiária (não sendo uma sociedade de pessoas) detém directamente, pelo menos, 25% do capital da sociedade distribuidora; 15%, nos outros casos.

Em matéria de tributação de lucros das empresas, o Modelo OCDE determina, no parágrafo 5 do artigo 10.º, a proibição de tributação por um Estado dos lucros distribuídos por uma sociedade não residente, pelo facto de tais lucros terem origem no seu território. Esses lucros poderão, por exemplo, vir a ser tributados por esse Estado se distribuídos a um residente. Nos termos do artigo 7.º, parágrafo 1 do Modelo OCDE, é atribuída competência exclusiva ao Estado de residência.

É, de facto, frequente observar nessas convenções as seguintes disposições:

- a introdução de cláusulas anti-abuso;
- a inclusão de normas que previnem o “treaty shopping”, e que impeçam a sua aplicação se se comprovar que a sociedade beneficiada é controlada por não residentes;
- a introdução de cláusulas que previnem a dupla não tributação, o que pode acontecer no caso do rendimento ser caracterizado de forma diferente;
- a inserção de cláusulas de procedimentos amigáveis, de troca de

outro Estado membro sejam considerados beneficiários efectivos desses rendimentos, ficam com o direito ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, calculado nos termos previstos no artigo 85.º do Código do IRC.

O regime estabelecido pela Directiva visa em última instância assegurar, na esfera da sociedade beneficiária dos rendimentos, a igualdade no tratamento fiscal dos juros e royalties gerados em operações internas e em operações transfronteiriças efectuadas entre empresas associadas. A Directiva permite que os Estados membros apenas apliquem o regime instituído ao montante de juros e royalties que teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efectivo na ausência de uma relação especial e bem assim possibilita a adopção de medidas adequadas para combater a fraude ou o abuso.

informações e assistência administrativa¹¹⁰.

A nível de direito interno, os Estados aplicam as suas normas e princípios em caso de interpretação e aplicação abusiva das CDTs. Por exemplo, a Suíça e os Estados Unidos produziram uma legislação interna destinada a combater o “treaty shopping”. Na Suíça, o Decreto do Bundesrat de 14 de Dezembro de 1962 considera abusivo o uso dos tratados fiscais por residentes na Suíça quando esse uso permita que uma substancial parte das vantagens fiscais seja, directa ou indirectamente, atribuída a uma pessoa não abrangida pela convenção (art. 2º). A verificar-se uma situação desse tipo, as autoridades fiscais devem recusar o reconhecimento jurídico da operação e proceder à cobrança ou à recuperação do imposto, inclusive através de solicitação à autoridade fiscal do outro Estado contratante (art. 4º)¹¹¹. Esse regime vigora nas convenções de dupla tributação que a Suíça celebrou com a França e a Alemanha.

Os Estados Unidos têm igualmente um modelo de convenção destinado a prevenir o “treaty shopping”. Mas, o modelo americano comporta uma disposição muito controvertida que é o célebre artigo 16.º do Modelo de Convenção dos Estados Unidos¹¹², que só admite

¹¹⁰ Artigos 25 e 26 dos modelos da OCDE e dos EUA. Estes modelos não consubstanciam na realidade qualquer convenção de dupla tributação, mas somente modelos de base para a formalização dessas convenções entre cada Estado. O modelo da Convenção para a eliminação da dupla tributação do rendimento e capital da OCDE foi elaborado pelo Comité dos Assuntos Fiscais desta organização em 1963, revista e actualizada em 1977, 1992 e 1995. Este modelo tem sido seguido pela generalidade dos Estados na celebração de convenções de dupla tributação, à excepção dos países em vias de desenvolvimento – que seguem o modelo da Nações Unidas – e dos Estados Unidos que aprovaram um modelo próprio em 1977, revisto em 1981 e 1996. Salienta-se ainda que os EUA têm seguido nas suas convenções para a eliminação de dupla tributação o modelo próprio no qual se diferencia do primeiro, entre outros, pela existência de uma *saving clause*, de uma norma anti-abuso específica e pelo recurso exclusivo ao método da imputação para a eliminação da dupla tributação. Pela *saving clause* os EUA reservam-se o direito de tributar não só os residentes mas todos os cidadãos americanos independentemente da sua residência – art. 1.º, n.º 4. Acresce que, quer o modelo da OCDE, quer o dos EUA, nos preceitos dedicados aos dividendos, juros e royalties – arts. 10.º, 11.º e 12.º – exigem que o receptor dos dividendos, juros e royalties, seja um beneficiário efectivo – beneficial owner – e não um mero intermediário, e que esse beneficiário resida no Estado contratante receptor de dividendos, juros e royalties.

¹¹¹ Luís M. Menezes Leitão. op. cit., 2003, p. 133.

¹¹² As sucessivas redacções desta disposição encontram-se em Klaus Vogel, On double

a aplicação das convenções de dupla tributação se, por um lado, pelo menos 75% do capital das pessoas colectivas for detido por residentes no outro Estado contratante e uma parte substancial do seu rendimento não for usado para pagamento de dívidas (incluindo juros e royalties) a um residente noutro Estado que não tenha a nacionalidade americana, e se, por outro lado, não conseguir obter por meio do outro Estado contratante uma tributação menor do que aquela que o seu próprio Estado aplica aos seus residentes.

Além desta disposição, os Estados Unidos estabeleceram que não podem ser consideradas sociedades estrangeiras aquelas em que mais de 50% do seu capital pertence a pessoas que não são residentes no Estado estrangeiro ou nos Estados Unidos, ou em que mais de 50% do seu rendimento é utilizado para pagamento de dívidas a pessoas que não são residentes no respectivo Estado contratante ou nos Estados Unidos. A administração americana admite, porém, levantar essa restrição se a sociedade não residente assegurar que terceiros não se aproveitarão dos benefícios do tratado¹¹³.

Os Estados Unidos admitem, implicitamente, que a lei interna possa influenciar a interpretação e aplicação das CDTs e, até, desaplicá-las. Com a inclusão do conceito do “objectivo principal” nas convenções mais recentes (especialmente com os países que não dispõem de nenhuma cláusula anti-evasão no seu ordenamento interno), os Estados Unidos asseguram que ninguém conseguirá tirar partido da convenção quando o objectivo principal da transacção é evitar o pagamento de imposto.

A eliminação da dupla tributação fica, assim, na dependência de cada Estado que decide em última instância quais as situações abusivas que devem ser excluídas¹¹⁴. Só que esta solução do direito interno pode criar discrepâncias na interpretação e aplicação dos tratados pelos Estados contratantes, no caso de a lei interna de cada Estado diferir na qualificação das situações abusivas ou quando inexistirem nesses Estados princípios e regras que proibam ou reprimam o abuso de direito. A “nacionalização” dos tratados pela lei interna é uma solução que acaba,

taxation conventions (trad.), Deventer e Boston, Kluwer, pp. 274 e ss.

¹¹³ Cfr. Becker e Wurm (org.), op. cit., pp. 7-8 que a pp. 2-3 transcrevem esta disposição.

¹¹⁴ Bernard Plagnet, Droit Fiscal International, Editions Litec, Paris, 1986, p. 44-47; 328-331.

na realidade, por prejudicar a harmonização na aplicação efectiva dos tratados.

Em Portugal, não existe uma legislação destinada a restringir a prática de “treaty shopping”. Tem sido controvertida na doutrina a possibilidade de normas internas anti-abuso poderem derrogar convenções internacionais. “Uma parte não pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar a não execução de um tratado” – artigo 27.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

5. AS NORMAS ANTI-ABUSO

Entre os meios utilizados pela Administração tributária para evitar ou fazer diminuir a evasão fiscal, encontram-se a cláusula geral anti-abuso, as cláusulas especiais anti-abuso e as cláusulas sectoriais anti-abuso. Estas duas últimas representam dispositivos legais autónomos da cláusula geral anti-abuso, que passaremos, em seguida, a analisar.

5.1. Cláusula geral anti-abuso

Esta cláusula geral anti-abuso tem como objectivo principal reprimir os “negócios anómalos que, embora lícitos, tenham como propósito exclusivo elidir a aplicação das regras tributárias”¹¹⁵.

A aplicação desta cláusula conduz à desconsideração “automática”¹¹⁶ da personalidade jurídica da entidade intermediária localizada em território de baixa tributação¹¹⁷, e a ignorar as transacções efectuadas apenas com o objectivo de evitar a tributação¹¹⁸.

Esta cláusula tem sido adoptada por vários países – nomeadamente os Estados Unidos, Alemanha, Holanda, França, Áustria, Bélgica,

¹¹⁵ Tiago Caiado Guerreiro, O novo regime fiscal das SGPS. Como estruturar e organizar um processo de optimização fiscal, *Vida Económica*, 2003, p. 85.

¹¹⁶ Tânia Cardoso Simões, “Evasão e fraude fiscal internacional: o artigo 57.º-B do CIRC”, Relatório de Direito Fiscal, Faculdade de Direito de Lisboa, Setembro de 1998, p. 28.

¹¹⁷ De referir que a desconsideração da personalidade jurídica da pessoa colectiva para efeitos fiscais não está expressamente prevista no ordenamento português.

¹¹⁸ Cf. entre outros, Caroline Duggart, *op. cit.* pág. 257 e Rosemary Portner in «Validity of CFC Rules in a Changing World: A German Perspective», *Tax Notes International*, Vol. 27, n.º 14, 30 de September 2002, pág. 1679.

Canadá, Reino Unido e Portugal –, sob a forma de norma jurídica ou de princípio geral anti-abuso. Espanha, França, Alemanha e Holanda adoptaram nos seus próprios sistemas fiscais normas gerais anti-abuso, e Itália e Portugal consagraram normas especiais anti-abuso.

No que diz respeito à forma como os Estados adoptaram essas normas, a legislação espanhola, por exemplo, estabeleceu na sua Lei Geral Tributária (Ley 25/1995, de 20/7) uma distinção entre fraude à lei fiscal (art. 24.º), simulação fiscal (art. 25.º) e abuso das formas jurídicas (art. 28.º, n.º 2).

A legislação francesa optou por autonomizar o abuso de direito, previsto nos artigos 57.º, 155.º A, 209 B e 238 A do Código Geral dos Impostos, incluído no abuso de direito a fraude à lei fiscal e a simulação jurídica fiscal. Segundo a teoria do abuso de direito, o Fisco é autorizado, segundo o artigo 64.º do *Livre des Procédures Fiscales*, a desconsiderar todos os actos que dissimulam o conteúdo real de um negócio, e que têm por objectivo afastar a imposição tributária devida.

De referir aqui que existe, todavia, uma clara distinção entre o abuso de direito e a simulação. “A diferença de regimes entre a simulação em que é anulado o contrato e os seus efeitos jurídicos, e consequentemente, os seus efeitos fiscais e o abuso de direito em matéria fiscal, é que neste são anulados os efeitos fiscais e salvaguardados os efeitos civis. O que constitui uma salvaguarda da congruência e unidade do sistema jurídico”¹¹⁹.

A doutrina francesa limita-se, de facto, a distinguir o abuso de direito (ou abuso das formas jurídicas ou actos anormais de gestão fiscal¹²⁰), previsto no art. 64.º do *Livre des Procédures Fiscales*, do erro fiscal (omissões ou inexactidões fiscais), reprimido no art. L55 do Livro dos Processos Fiscais, da “habilidade ou destreza fiscal” lícita, e do

¹¹⁹ José Luís Saldanha Sanches, “Abuso de Direito em matéria fiscal: Natureza, alcance e limites”, CTF, Abril-Junho 2000, p. 31.

¹²⁰ Maurice-Christian Bergerès, *Contrôle Fiscal : prérogatives du fisc et droits du contribuable*, 1988, pág. 101. Segundo Gonçalo Avelãs Nunes, só é legítimo invocar o abuso de direito se a vantagem fiscal que se pretende obter se verificar efectivamente, e o fim fiscal que se pretende alcançar é mesmo o principal objectivo, porque o contribuinte pode, perfeitamente, prosseguir outros objectivos mesmo extra-fiscais com a montagem da operação. Cf. Gonçalo Avelãs Nunes, “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal – artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária – À Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal”, *Fiscalidade*, Julho 2000, pp. 55-56.

crime de fraude fiscal¹²¹.

No caso português, até recentemente, inclusive mesmo após a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, não existia em Portugal, na sua versão inicial, uma norma geral anti-abuso, a qual só surgiu com o aditamento do art. 32.º-A ao Código do Processo Tributário¹²², pelo art. 51º, nº 4 da LOE/99, de 31/12, entretanto incluída no n.º 2 do art. 38.º da L.G.T, que dispõe que:

“São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Os negócios jurídicos devem ser celebrados com o principal intuito de não pagar os impostos devidos, utilizando meios artificiosos, fraudulentos ou abusivos ou procedendo ainda a uma manipulação das formas negociais. Estes meios artificiosos, fraudulentos e abusivos das formas jurídicas constituem elementos objectivos da elisão fiscal, distinto do planeamento fiscal¹²³, que podem ser apreciados pela própria Administração fiscal, sendo que esta deverá demonstrar objectivamente que a intenção do contribuinte é de reduzir ou eliminar a carga fiscal.

A cláusula geral anti-abuso¹²⁴ permite à Administração fiscal, “caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi utilizada apenas para obter uma redução inaceitável da carga fiscal (...), anular os efeitos fiscais desse negócio jurídico”¹²⁵. O objectivo do artigo 38.º da LGT

¹²¹ Sobre estas matérias cf. Charles Masson, *op. cit.*

¹²² Luís A. Carvalho Fernandes, “Alcance do regime do artigo 32.º-A do Código de Processo Tributário”, *Direito e Justiça*, 1999, vol. XIII, tomo 2, p. 149 e segs.

¹²³ Vasco Moura Ramos, “Da cláusula geral anti-abuso em Direito Fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português”, *BFD*, 77, 2001, p. 712-714; José Luís Saldanha Sanches, 1999, p. 1-5.

¹²⁴ Gonçalo Avelãs Nunes, “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal – artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária – À Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal”, *Fiscalidade*, Julho 2000, p. 55-56.

¹²⁵ José Luís Saldanha Sanches, “Normas anti-abuso, jurisprudência comunitária e direito português: as provisões no balanço fiscal”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal*

é de lutar contra a fraude à lei fiscal, determinando apenas a ineficácia dos actos ou negócios jurídicos realizados pelos contribuintes em termos fiscais, o que bem se compreende, pois é inquestionável a validade jurídica dos negócios realizados¹²⁶.

Para permitir a aplicação da cláusula geral anti-abuso do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, o legislador criou um procedimento especial¹²⁷, previsto no artigo 63.º do CPPT¹²⁸. A instrução deste procedimento tributário especial compete à Administração tributária, segundo o artigo 71.º da LGT.

Além da cláusula geral anti-abuso, as normas especiais anti-abuso também assumem um papel fundamental na luta contra a evasão fiscal.

5.2. Cláusulas especiais anti-abuso

Estão consagradas nos artigos 58.º e seguintes do CIRC várias normas especiais anti-abusivas ou anti-elisivas¹²⁹, destinadas a combater as situações de elisão e de evasão fiscal. Essas normas constituem um regime específico de tributação.

Fazem parte do grupo de normas especiais as cláusulas dos artigos 58.º (preços de transferência), 58.º-A (correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis), 59.º (pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado), 60.º (imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado ou CFC) e 61.º (subcapitalização) do CIRC. As leis fiscais estabeleceram várias normas especiais anti-abuso¹³⁰ – special anti-abuse ru-

Internacional, Ana Paula Dourado e outros, Fisco, Lisboa, 2003, p. 319.

¹²⁶ Vasco Moura Ramos, “Da cláusula geral anti-abuso em Direito Fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português”, BFD, 77, 2001, p. 714.

¹²⁷ José Luís Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Ed., Coimbra Editora, 2002, p. 122 e 123. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2.ª Ed., Almedina, p. 222.

¹²⁸ João Filipe Pacheco de Carvalho, “O regime procedimental de aplicação das normas anti-abuso”, Fiscalidade, n.º 23, Julho-Setembro 2005, p. 97 e segs.

¹²⁹ Nuno Sá Gomes prefere utilizar a expressão “normas fiscais antielisivas” ou “anti evitação fiscal” a “normas anti-abuso fiscal” ou normas “antifraude à lei fiscal”, pois, em rigor, nestes casos não há juridicamente qualquer abuso fiscal ou fraude à lei fiscal, ilícitos. Ver Nuno Sá Gomes, Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, 2.ª edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000, p. 73 e segs.

¹³⁰ O art.º 59.º, n.º 1 do CIRC, sob a epígrafe Pagamentos a Entidades Não Residentes Sujetas a um Regime Fiscal Privilegiado, dispõe que: “Não são dedutíveis para efeitos

les (SAAR'S)¹³¹ —, para reprimir a fraude, o abuso do direito e a evasão fiscal. Para o efeito, as normas especiais apoiam-se em presunções¹³²

de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”. O art.º 61.º, n.º 1, do CIRC contém também uma cláusula especial anti-abuso, do seguinte teor: “Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade não residente em território português com a qual existam relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 58º, com as devidas adaptações, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável”. É ainda o caso dos acréscimos patrimoniais não justificados, previsto no art. 9.º, n.º 1, d) e arts 10.º, n.º 3, a) e 16.º, n.º 3 do CIRS. Vide ainda art. n.ºs 23.º, n.º 5, al a), b), c) e n.º 7 e art. 51.º, n.º 2 do CIRC; arts. 112.º, n.º 3 do CIMI; art. 2.º, n.º 2, al. a) e c) do CIMT.

¹³¹ “(...) ao lado dessa cláusula geral encontramos normas específicas com o mesmo objectivo: como a alínea b) do n.º 2 do art. 75º do Código do IRC exigindo para o reconhecimento de menos-valias provenientes de liquidações a detenção na mão dos sócios das partes sociais da sociedade liquidada pelo menos durante três anos (...) Ou de forma menos nítida as limitações que a lei coloca nas vastas zonas em que o exercício do direito da empresa de definir uma política para a fixação de preços de transferência com outras empresas, utilizar entidades situadas em zonas de baixa fiscalidade, definir a relação entre capital próprio e capital alheio, realizar provisões e amortizações, pode conduzir a decisões principalmente influenciadas pela intenção de reduzir o lucro tributável (...), temos por isso as normas dos artigos 58º, 59º e 60º do Código do IRC ou, em termos mais gerais os princípios especiais que impõem a correcção do balanço comercial para dar origem ao balanço fiscal: porque embora haja um preço que é o objectivamente correcto e um nível de provisões que é o imposto pelo princípio da prudência há uma margem inescapável de discricionariedade privada” — José Luís Saldanha Sanches, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>.

¹³² “Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido” (art. 349.º do Código Civil). Por exemplo, o art 6.º do CIRS, sob a epígrafe presunções relativas a rendimentos da categoria E, dispõe: “1 - Presume-se que as letras e livranças resultam de contratos de mútuo quando não provenham de transacções comerciais, entendendo-se que assim sucede quando o credor originário não for comerciante. 2 - Presume-se que os mútuos e as aberturas de crédito referidos na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior são remunerados, entendendo-se que o juro começa a vencer-se nos mútuos a partir da data do contrato e nas aberturas de crédito desde a data da sua utilização. 3 - Até prova em contrário, presumem-se mutuados os capitais entregues em depósito não incluídos na alínea b) do n.º 2 do artigo anterior e cuja restituição seja garantida por qualquer forma. 4 - Os lançamentos em

e ficções legais¹³³ com vista a submeter ao regime de um determinado facto tributável, outros factos regularmente utilizados para escapar à tributação¹³⁴.

Estas normas especiais propõem-se combater eficazmente os negócios fiscalmente menos onerosos, que podem não ser ilícitos, mas não deixam de ser negócios antijurídicos. Como ensina José de Oliveira Ascensão¹³⁵ nem todas as acções antijurídicas são ilícitas.

Sendo negócios jurídicos lícitos, e não estando sujeitos à qualquer sanção fiscal, a Administração fiscal apenas pode exigir do contribuinte que corrija a matéria colectável declarada, não lhe sendo aplicado quaisquer juros compensatórios ou coimas, nem instaurado um processo de contra-ordenação fiscal. Com as cláusulas especiais consegue-se, simplesmente, uma “correção do balanço comercial para dar origem

quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros. 5 - As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos”. Ainda o art. 40.º, n.º 1 do CIRS, que dispõe que: “Presume-se que os mútuos e aberturas de crédito referidos no n.º 2 do artigo 6.º são remunerados à taxa de juro legal, se outra mais elevada não constar do título constitutivo ou não houver sido declarada”.

¹³³ É o caso do regime da transparência fiscal previsto no art. 6.º do CIRC, segundo o qual, os lucros apurados às pessoas colectivas em sede de IRC, são imputados aos seus sócios.

¹³⁴ “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário” (art. 73.º da LGT). O interessado em elidir a presunção, pode fazê-lo através do procedimento previsto no art. 64.º do CPPT, que dispõe: “1 - O interessado que pretender ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de acto tributário que nela se basear, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio. 2 - O procedimento previsto no número anterior será instaurado no órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, mediante petição do contribuinte dirigida àquele órgão, acompanhada dos meios de prova admitidos nas leis tributárias. 3 - A petição considera-se tacitamente deferida se não lhe for dada qualquer resposta no prazo de seis meses, salvo quando a falta desta for imputável ao contribuinte. 4 - Caso já tenham terminado os prazos gerais de reclamação ou de impugnação judicial do acto tributário, a decisão do procedimento previsto no presente artigo apenas produz efeitos para o futuro”.

¹³⁵ José de Oliveira Ascensão, *Teoria Geral do Direito Civil*, vol. III - *Acções e Factos Jurídicos*, Lisboa, 1992, pág. 16.

ao balanço fiscal”¹³⁶.

O credor tributário está portanto autorizado legalmente a corrigir a matéria colectável resultante dos negócios jurídicos “fiscalmente irregulares”. Estes negócios, válidos e lícitos, não são negócios abusivos, mas simplesmente antijurídicos. É o que acontece, por exemplo, quando os valores dos negócios se afastam dos valores do mercado. Não podem, portanto, estar sujeitos ao n.º 2 do art. 38.º da L.G.T.

Os negócios sujeitos às normas fiscais gerais ou especiais anti-elisivas – artigos 58.º e seguintes do CIRC –, sendo aparentes, verdadeiros, válidos e lícitos, e não dando lugar a qualquer sanção fiscal, podem ser corrigidos pela Administração fiscal¹³⁷, ao contrário dos negócios fiscalmente menos onerosos que, sendo negócios indirectos lícitos, não podem ser corrigidos unilateralmente pela DGCI.

Na eventualidade dos negócios serem corrigidos pela Administração fiscal, a L.G.T. previu um processo especial de revisão da matéria colectável, decorrente da aplicação de métodos indirectos, consagrado nos artigos 91.º e seguintes, que consagra um regime especial de procedimento relativamente às correcções à matéria colectável declarada pelo contribuinte, e considerada “abusiva.”

O procedimento de revisão da matéria colectável assenta num debate contraditório entre o perito individual indicado pelo contribuinte e o perito da Administração tributária. Existindo acordo entre os peritos, o tributo será liquidado com base na matéria colectável acordada, devendo este acordo, em caso de alteração da matéria inicialmente fixada, fundamentar a nova matéria tributável, conforme dispõem os n.ºs 3 e 4 do artigo 92.º da LGT. A Administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada, salvo no caso de fraude fiscal envolvendo os elementos que sirvam de base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial, nos termos do n.º 5 do artigo 92.º da LGT.

Na falta de acordo, o órgão competente para a fixação da matéria colectável decidirá tendo em conta a posição adoptada pelos peritos (n.º 6 do artigo 92.º da LGT). Não pode a matéria colectável ser fixada em

¹³⁶ José Luís Saldanha Sanches, “Normas anti-abuso, jurisprudência comunitária e direito português: as provisões no balanço fiscal”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Ana Paula Dourado e outros, Fisco, Lisboa, 2003, p. 320.

¹³⁷ Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.ª edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000, p. 75 e segs.

montante superior ao valor mais elevado, nem menor do que o menos elevado dos valores atribuídos pelos peritos¹³⁸.

Para além desta questão, existe um outro aspecto importante, com relevo directo para as normas especiais, que é o da articulação entre a norma geral anti-abuso e as normas especiais anti-abuso e o restante ordenamento jurídico-tributário.

A relação entre estas normas é uma relação entre um conjunto de dispositivos específicos e as outras normas do ordenamento jurídico-tributário. Desta relação ou articulação entre as várias normas depende uma correcta aplicação das normas anti-abuso e a eficácia da luta contra a evasão fiscal.

Tal não significa que a aplicação das normas especiais anti-abuso esteja dependente do preenchimento dos requisitos exigidos para a aplicação da norma geral anti-abuso. “A sua existência exclui, em princípio, o direito da Administração fiscal de aplicar às matérias por elas especialmente definidas a cláusula geral anti-abuso, no caso da situação em causa ficar de fora do âmbito de previsão dessas normas especiais”¹³⁹.

No caso, por exemplo, dos preços de transferência, “com a cláusula geral anti-abuso, não se podem escrutinar preços de transferência em hipóteses não previstas pelo legislador como configurando relações especiais (...), não se pode determinar a imputação de lucros se o patamar de participação pelo sócio português em sociedade residente em paraíso fiscal fica propositadamente abaixo do previsto na norma, não se pode, por último, considerar subcapitalizada a sociedade residente que esteja endividada apenas até ao dobro do valor da correspondente participação do sócio credor não residente no seu capital próprio. A sofisticação dos artigos 58.º a 61.º do Código do IRC é também a sua fraqueza”¹⁴⁰.

As cláusulas especiais anti-abuso estão muito dependentes da de-

¹³⁸ Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, anotação 5 ao artigo 92.º da LGT, 3.ª Ed., Setembro de 2003, Vislis Editores, p. 475.

¹³⁹ Gonçalo Avelãs Nunes, “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal – artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária – À Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal”, *Fiscalidade*, Julho 2000, p. 47.

¹⁴⁰ Ricardo Henriques da Palma Borges, *A zona franca da Madeira entre a isenção e a elisão um contributo para o estudo do direito tributário internacional português*, Dissertação do Curso de Mestrado em Ciências Jurídico-Empresariais, iniciado no ano lectivo de 1998/1999, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2002, p. 394-395.

teção, em tempo útil, pelas autoridades fiscalizadoras competentes (notários, conservadores e funcionários da Administração tributária), de comportamentos evasivos, e de eventuais denúncias dos cidadãos sobre factos evasivos de que tomem conhecimento. O que faz com que, muitas vezes, as cláusulas especiais actuem após as situações de elisão ou de evasão fiscal¹⁴¹.

5.3. Normas sectoriais anti-abuso

As normas sectoriais anti-abuso visam uma determinada categoria de operações específicas realizadas num determinado sector de actividade e com o objectivo da evasão fiscal.

Foram assim criadas normas específicas em matéria de fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais¹⁴², como é o caso do art. 67.º, n.º 10 do CIRC que dispõe que “o regime especial estabelecido não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a evasão fiscal, o que pode considerar-se verificado, nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das actividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto”.

Um outro exemplo de norma sectorial anti-abuso é o artigo 78.º, n.º 11 do CIRC que, em sede de regras de apuramento dos proveitos e custos decorrentes de instrumentos financeiros derivados (IFD), permite à Administração tributária recharacterizar certas operações cuja substância difere da sua forma.

Em regra geral, as normas sectoriais anti-abuso são normas que incidem sobre certos tipos de operações económicas particulares e que só se aplicam naqueles casos em que não estejam previstas outras normas anti-abuso.

¹⁴¹ Gonçalo Avelãs Nunes, “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal – artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária – À Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal”, *Fiscalidade*, Julho 2000, p. 46 e 47.

¹⁴² José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2003, p. 559 e segs.

6. OUTRAS MEDIDAS DE LUTA CONTRA A EVASÃO E A FRAUDE FISCAIS

6.1. Medidas dissuasivas

Certas medidas de carácter dissuasivo e não punitivo podem ser utilizadas pelo Estado para diminuir os comportamentos evasivos e fraudulentos de contribuintes.

Uma das recentes medidas adoptadas, aliás muito controvertida, é a de tornar pública a situação dos contribuintes faltosos. Em cumprimento do disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 64.º da LGT, com a redacção dada pelo art. 57.º da Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2006), a Direcção-Geral dos Impostos procedeu à publicitação, em 30 de Julho de 2006, das primeiras listas de devedores à Administração fiscal que, por terem deixado terminar o prazo de pagamento voluntário sem terem cumprido as suas obrigações legais, não tinham prestado garantia ou requerido a sua dispensa, e não tinham a sua situação tributária regularizada.

O simples conhecimento da situação fiscal do contribuinte faltoso faz com que este cidadão se sinta na obrigação de tomar uma outra atitude perante o Fisco. As sociedades sentem-se, por exemplo, na obrigação, por uma questão de imagem ou notoriedade perante os investidores, de assumir uma outra postura, necessariamente cumpridora das suas obrigações fiscais.

Apesar de as referidas listas respeitarem integralmente o teor da autorização nº 676/2006, de 19 de Junho, da Comissão Nacional de Protecção de Dados, esta medida colide com o princípio do segredo fiscal, protegido por inúmeras disposições legais, nomeadamente o art. 35.º, n.º 4 da CRP que dispõe que: “É proibido o acesso a dados pessoais de terceiros, salvo em casos excepcionais previstos na lei”. Além de que compete às entidades administrativas garantir a sua protecção (art. 35.º, n.º 2, *in fine*).

Por outro lado, o art. 64.º da LGT estabelece um princípio de confidencialidade a que estão sujeitos os dirigentes, funcionários e agentes da Administração tributária quanto aos dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes¹⁴³, que preserva a sua vida privada. Por

¹⁴³ Este princípio, conforme foi decidido no Ac. STA de 20/05/2003 (proc. n.º 0786/03),

exemplo, no âmbito do procedimento de inspecção tributária, os funcionários que nele intervierem devem guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício, ou por causa, das suas funções (artigo 22.º do Regime Complementar do procedimento de inspecção tributária, do Regulamento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro).

Junto dos contribuintes com maiores probabilidades de fuga ao pagamento dos impostos, devem ser unicamente realizadas as buscas nas sedes das empresas ou nos domicílios dos particulares (inspecção de livros de contabilidade, de declarações de rendimentos do trabalho e de outros documentos fiscalmente relevantes), bem como efectuada a abertura de contentores de mercadorias, a apreensão de veículos nas alfândegas, e outras iniciativas estritamente necessárias à investigação do crime.

No caso de crimes tributários com pena de prisão superior a três anos, poderão ser utilizados meios eficazes de obtenção de prova (sobretudo quando não é possível obter a prova por outra via), como as escutas telefónicas, o acesso e consulta de faxes, e-mails, ou a simples intercepção de comunicações presenciais entre os agentes dos crimes, conforme está previsto nos artigos 187.º e seguintes do Código de Processo penal (CPP). Estas intercepções permitem recolher os dados fundamentais sobre os actos criminosos e fraudulentos praticados.

Também é necessário, neste domínio, uma boa cooperação entre a Polícia Judiciária, a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), relativamente ao acesso mútuo às bases de dados e tratamento da informação de natureza tributária relevante para as acções de investigação criminal, tendo em vista uma maior racionalidade e eficácia no combate à criminalidade tributária¹⁴⁴.

publicado em <http://www.dgsi.pt> : “(...)visa assegurar o direito de reserva à vida privada, consagrada no art.º 26.º da CRP, que se encontra salvaguardado no art.º 268º, nº 2 deste diploma legal e refere-se, como resulta do art.º 64º, nº 1 da LGT, aos dados relativos à situação tributária do contribuinte”. Ver Abílio Morgado, O sigilo fiscal, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 414, 2004, p. 7-62.

¹⁴⁴ Pode ler-se no preâmbulo do Decreto-lei nº 93/2003, de 30 de Abril: “A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003, concedeu

A questão da troca de informações passa pelo Grupo Permanente de Ligação, sediado na Unidade de Informação Financeira da Polícia Judiciária (UIF). A UIF é um Departamento Central da Polícia Judiciária¹⁴⁵, instalado desde Junho de 2003, que tem como objectivo exclusivo a recolha, centralização, tratamento e difusão nacionais de toda a informação relativa ao branqueamento de capitais e à criminalidade tributária.

Além do UIF, temos a Unidade de Coordenação da Luta contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira (UCLEFA)¹⁴⁶, como órgão consultivo e participativo, integrado no Conselho Superior de Finanças, que tem como objectivos principais a cooperação multilateral institu-

ao Governo, no seu artigo 46.º, autorização para legislar em matéria de cooperação entre a Polícia Judiciária, a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, relativamente ao tratamento da informação de natureza tributária e criminal, tendo em vista estabelecer o acesso e análise, em tempo real, à informação pertinente. (...) Integraram no âmbito da competência reservada de investigação criminal da Polícia Judiciária os crimes tributários de valor superior a € 500.000,00, que assumam especial complexidade, forma organizada ou carácter transnacional. Reconhece-se, deste modo, que a luta contra a criminalidade tributária é fundamental, não apenas para o saneamento das finanças públicas como também para a realização dos fins constitucionais da tributação em geral, particularmente a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, nela se devendo empenhar, de forma coordenada, todas as estruturas do Estado com competência legalmente deferida na matéria. (...) As características daquela criminalidade mais grave impõem, para o seu combate eficaz, o acesso oportuno e conjugado a diferentes fontes de informação, pelo que se procede através do presente diploma à regulamentação das condições de acesso recíproco às bases de dados das autoridades com competências de investigação no âmbito dos crimes tributários, que terá lugar no âmbito da Unidade de Informação Financeira da Polícia Judiciária. Para o efeito, serão instalados terminais informáticos de acesso às bases de dados das entidades envolvidas, a serem operados exclusivamente por funcionários credenciados das mesmas, que ficam sujeitos aos deveres decorrentes do segredo de justiça e do sigilo fiscal e profissional, fixando-se ainda regras de segurança técnica e física e a possibilidade de auditorias técnicas aos sistemas informáticos”.

¹⁴⁵ Este departamento central resultou do processo legislativo que provocou as alterações introduzidas na Lei de Organização da Investigação Criminal (LOIC) e na Lei Orgânica da Polícia Judiciária (LOPJ), respectivamente, Lei n.º 21/2000, de 10 de Agosto e Decreto-Lei n.º 275-A/2000, de 9 de Novembro, nomeadamente tendo em conta as competências atribuídas à Polícia Judiciária em sede de investigação dos crimes tributários de valor superior a 500.000,00 € que revistam especial complexidade, forma organizada ou carácter transnacional.

¹⁴⁶ Decreto-Lei n.º 476/99, de 9 de Novembro.

cionalizada e o desenvolvimento de acções coordenadas de luta contra a evasão e a fraude de âmbito tributário, nomeadamente fiscal, aduaneira e da segurança social¹⁴⁷.

6.2. O recurso aos métodos indirectos

A lei fiscal atribui à Administração tributária o poder de calcular a matéria colectável dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação à partir de métodos indirectos¹⁴⁸.

¹⁴⁷ As suas atribuições são as seguintes: promover uma eficaz colaboração e articulação entre os diferentes organismos e entidades, cujas actividades se inscrevem no âmbito da prevenção e repressão da evasão e da fraude tributárias; cooperar com outros organismos e entidades, nacionais e internacionais, no combate à fraude noutros domínios, nomeadamente nas áreas económica e financeira; promover a recolha, a centralização, o tratamento e a difusão da informação relativa a tipologias de fraude tributária; promover a identificação de áreas de risco no domínio do sistema tributário, em colaboração com as entidades competentes; impulsionar a elaboração de programas de acção visando as áreas de risco definidas; coordenar a execução dos programas de acção, proceder à avaliação dos resultados obtidos e propor as medidas correctivas que se revelem necessárias; assegurar, directamente com o Conselho Nacional de Fiscalidade, as funções de órgão consultivo e participativo do Conselho Superior de Finanças, designadamente através da elaboração de recomendações visando uma melhoria de eficácia da legislação fiscal e aduaneira, da organização e do funcionamento dos serviços; apoiar as autoridades judiciais e os serviços de polícia que se confrontam com as infracções de âmbito tributário; estabelecer contactos com organismos de luta antifraude da Comissão Europeia e de outros Estados membros com o objectivo, designadamente, de assegurar uma eficaz protecção dos interesses financeiros nacionais e da União Europeia e exercer outras funções consultivas de que seja incumbida (art. 2.º).

¹⁴⁸ Arts. 81.º e segs. da LGT. “A avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributários a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a Administração tributária disponha” (art. 83.º, n.º 2). “1 - A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa. 2 - À avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa” (art. 83.º). “A avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de: a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei; b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto; c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei; d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações

O recurso à avaliação indirecta da matéria colectável está previsto nos casos em que o contribuinte evidencie sinais exteriores de riqueza, tal como o dispõe o artigo 89.º-A da LGT: “1 - Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela. (...) 6 - A decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo é da exclusiva competência do director-geral dos Impostos, ou seu substituto legal, sem possibilidade de delegação. 7 - Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes”.

A avaliação indirecta só se pode efectuar nos casos previstos no art. 87.º da LGT, a saber: 1) uma tributação normal (por opção), no caso dos regimes simplificados; 2) uma determinação da matéria colectável por métodos indirectos, no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa; 3) uma tributação normal imposta, no caso de desvio significativo do lucro apurado para menos e no caso de sistemáticos resultados negativos ou nulos; e 4) uma presunção de não declaração de rendimentos, no caso de afastamento do rendimento declarado em IRS face às manifestações de fortuna evidenciadas.

Desta disposição resulta que os contribuintes que não dispõem de contabilidade organizada ou que, dispondo dela, a mesma não mereça qualquer confiança, são tributados com base em elementos objectivos e subjectivos do n.º 1 do art. 90.º LGT, ao passo que os contribuintes que dispõem de contabilidade organizada e fiável, mas que apresentam desvios significativos, podem vir a ser tributados com base em elementos exclusivamente objectivos, de acordo com o n.º 2 do art. 90.º da LGT

de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco. f) Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação”. (art. 87.º).

que dispõe que “[n]o caso de a matéria se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, a sua determinação efectua-se de acordo com esses indicadores”¹⁴⁹. Tal discrepância gera uma discriminação entre os contribuintes que dispõem de contabilidade organizada e fornecem à Administração tributária elementos que revelam o seu rendimento real, e os contribuintes que não dispõem de contabilidade organizada ou que, dispondo dela, a mesma não merece qualquer confiança¹⁵⁰.

Em qualquer dos casos em que a Administração tributária recorre aos métodos indirectos de tributação, deverá indicar os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável¹⁵¹ (art. 77.º, n.º 4 da LGT). O ónus da prova da verificação dos pressupostos da aplicação dos métodos indirectos recai sobre a própria Administração tributária, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova das situações de não sujeição e do excesso na respectiva quantificação (cfr. artigos n.ºs 74.º, n.º 3 e 77.º, n.º 4 da LGT). Mas impende sobre o contribuinte o ónus da prova da existência de erro ou de manifesto excesso na quantificação da matéria colectável¹⁵². “Em caso de dúvida sobre o excesso de quantificação da matéria tributável efectuada por métodos indirectos, ela resolve-se, pois, a favor da Administração fiscal”¹⁵³.

¹⁴⁹ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Ed. Almedina, 2003, p. 308-309.

¹⁵⁰ José Casalta Nabais, “Alguns Aspectos do Quadro Constitucional da Tributação das Empresas”, *Fisco*, n.º 103/104, Junho 2002, p. 28.

¹⁵¹ O art. 88.º da LGT discrimina as anomalias e incorrecções que podem inviabilizar o apuramento da matéria colectável e levar à impossibilidade da sua comprovação e quantificação directa e exacta, como por exemplo a inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade.

¹⁵² Acórdão do TCA n.º 7194/02, de 25 de Março de 2003.

¹⁵³ António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, nota 8 ao artigo 74.º, n.º 3 da LGT. Neste sentido, de acordo com o Acórdão do TCA n.º 7440/02, de 3 de Junho de 2003, “cabe à Administração fiscal o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, isto é, o ónus de provar que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso ao método presuntivo se tornou a única forma de calcular o imposto a liquidar, externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido, sabido que não pode haver lugar a qualquer subjectividade do agente fiscalizador e que o volume da matéria colectável presumida não pode alicerçar-se em meras suspeitas ou suposições”.

6.3. O levantamento do sigilo bancário

O acesso às contas bancárias dos contribuintes permite descortinar os rendimentos não declarados¹⁵⁴, e assim detectar as eventuais situações de evasão e de fraude fiscais.

O levantamento do sigilo bancário coloca a questão do acesso às contas bancárias dos contribuintes e das suas consequências em termos de violação da vida privada dos contribuintes. Se a Administração fiscal tiver acesso às contas dos contribuintes o maior perigo para estes é de lhes causar danos pela “exposição indevida de uma conta bancária à curiosidade pública”¹⁵⁵.

A Administração só pode “ter acesso a dados identificados e concretos e imprescindíveis para a defesa de um interesse superior previsto na lei”¹⁵⁶ ¹⁵⁷. Prevalece aqui o interesse público do Estado em obter informações das instituições de crédito sobre as contas dos clientes susceptíveis de terem praticado um crime de fraude fiscal, e que mais dificilmente se deve considerar o interesse particular – protegido pelo sigilo bancário – em não divulgar as informações respeitantes à situação económica e às relações privadas de natureza patrimonial.

O sigilo profissional é, aliás, protegido pelo artigo 195.º do Código Penal¹⁵⁸ e pelo artigo 78º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras¹⁵⁹ que prevê que as instituições de crédito não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição, ou às relações desta com os seus clientes (estando, designadamente, sujeitos a segredo os nomes dos clientes, as contas de depósito e os seus movimentos e outras operações bancárias),

¹⁵⁴ “O controlo rotineiro das contas bancárias como sucede geralmente nos países com menos grau de fraude fiscal é apenas um dos elementos – ainda que um dos principais elementos - da construção dos sistemas de informação onde assenta o controlo da fraude fiscal” - José Luís Saldanha Sanches, *O Roc, Revisores & Empresas*, Julho/Setembro de 2000.

¹⁵⁵ José Luís Saldanha Sanches, *O Roc, Revisores & Empresas*, Julho/Agosto de 2000.

¹⁵⁶ Diogo Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, 2000, p. 256.

¹⁵⁷ Diogo Leite de Campos, “O sigilo bancário”, em *O sigilo bancário*, Lisboa, 1998.

¹⁵⁸ “Quem, sem consentimento, revelar segredo alheio de que tenha tomado conhecimento em razão do seu estado, ofício, emprego, profissão ou arte é punido com pena de prisão até 1 ano ou com pena de multa até 240 dias” (art. 195.º do CP).

¹⁵⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31/12, e alterado pelo D-L n.º 201/2002, de 26 de Setembro.

excepto mediante a sua autorização expressa, transmitida à instituição bancária.

Podem os membros de instituições de crédito escusar-se a depor sobre factos abrangidos pelo segredo profissional (artigo 135º, n.º 1 do CPP), mas, havendo dúvidas fundadas sobre a legitimidade da escusa, e a autoridade judiciária concluir pela ilegitimidade desta, pode ordenar ou requerer ao tribunal a prestação do depoimento (artigo 135º, n.º 2 do CPP), e proceder às averiguações necessárias (art. 182º, n.º 2 do CPP).

A autoridade judicial tem, aqui, um papel fundamental no acesso aos registos bancários. O acesso da Administração fiscal à informação protegida pelo sigilo bancário depende de autorização judicial, excepto nos casos em que a lei admite expressamente a sua derrogação pela própria administração^{160 161}. No caso da referida autorização não ter sido concedida à Administração tributária¹⁶², o contribuinte não é obrigado a permitir o acesso aos registos bancários.

A Administração tributária só pode aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos e sem a sua audição prévia, quando existirem indícios da prática de crime em matéria tributária e quando existirem factos concretamente identificados que indiciem a prática de crime em matéria tributária em geral, e a falta de veracidade do declarado pelo contribuinte (art. 63.º-B da LGT), competindo, neste caso, à Administração tributária fazer a prova da existência de indícios da prática de

¹⁶⁰ Artigo 146.º-A do CPPT (Processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário) “1. O processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário aplica-se às situações legalmente previstas de acesso da Administração tributária à informação bancária para fins fiscais. 2. O processo especial previsto no número anterior reveste as seguintes formas: a) Recurso interposto pelo contribuinte; b) Pedido de autorização da Administração tributária”.

¹⁶¹ Art. 63.º, n.º 2, da LGT: “O acesso à informação protegida pelo sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável, excepto nos casos em que a lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela Administração tributária sem dependência daquela autorização”.

¹⁶² Art. 63.º, n.º 4, b), da LGT: “A falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 só será legítima quando as mesmas impliquem a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, salvos os casos de consentimento do titular ou de derrogação do dever de sigilo bancário pela Administração tributária legalmente admitidos”

evasão ou de fraude fiscal.

Foi assim que o entendeu o Tribunal Central Administrativo Norte (Acórdão de 4/11/2004, processo n.º 00353/04)¹⁶³, que considerou que “face à presunção de veracidade das declarações do contribuinte (art. 75º da LGT) cabe à Administração tributária o ónus de prova desses pressupostos¹⁶⁴, pela demonstração ou da existência de indícios da prática de crime doloso em matéria tributária ou da existência de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, não podendo, por isso, a actuação da Administração tributária assentar em meras suspeitas ou suposições”.

A fim de identificar as proveniências dos rendimentos dos contribuintes, o novo artigo 63.º-C da LGT (introduzido pela Lei n.º 55-B/2004, de 30-12) prevê que os sujeitos passivos de IRC e os sujeitos passivos de IRS que disponham de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser exclusivamente movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida ou a favor de sujeitos passivos, bem como os suprimentos, adiantamentos de sócios e outras formas de empréstimos. Por outro lado, acresce que os pagamentos respeitantes a facturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a 20 vezes a retribuição mensal mínima devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respectivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

O controlo exercido pela Administração tributária não pode basear-se em conjecturas, tendo antes de alegar e demonstrar os elementos factuais suficientemente sólidos sobre a probabilidade de fuga aos impostos.

¹⁶³ No mesmo sentido decidiram os ACTCAN de 22/02/2005 e 3/03/2005, que se encontram publicados no mesmo sítio – <http://www.dgsi.pt>.

¹⁶⁴ Art. 74.º da LGT: “1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, excepto nas situações de não sujeição, em que recai sempre sobre os contribuintes. 2 - Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da Administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da Administração tributária. 3 - Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à Administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação”.

6.4. Acesso à informação privilegiada de certas classes de profissionais

Uma das outras medidas de combate à evasão e fraude fiscais passa pelo acesso a informação privilegiada de que são portadoras determinadas classes de profissionais, nomeadamente os Técnicos Oficiais de Contas (TOCS), Revisores Oficiais de Contas (ROCS), consultores e gestores fiscais, contabilistas e advogados.

Embora os titulares dessas profissões estejam vinculados ao segredo profissional¹⁶⁵, compete-lhes denunciar às autoridades competentes a existência de indícios ou da prática efectiva de actos ou negócios de evasão ou de fraude fiscal praticados pelos seus clientes.

Aponta neste sentido, a lei n.º 11/2004, de 27 de Março¹⁶⁶, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branquea-

¹⁶⁵ O Estatuto da Ordem dos Advogados, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 84/84, de 16 de Março, dispõe no seu art. 81, sob a epígrafe segredo profissional que: “O advogado é obrigado a segredo profissional no que respeita: a) A factos referentes a assuntos profissionais que lhe tenham sido revelados pelo cliente ou por sua ordem ou conhecimento no exercício da profissão; b) A factos que, por virtude de cargo desempenhado na Ordem dos Advogados, qualquer colega, obrigado quanto aos mesmos factos ao segredo profissional, lhe tenha comunicado; c) A factos comunicados por co-autor, co-réu ou co-interessado do cliente ou pelo respectivo representante; d) A factos de que a parte contrária do cliente ou respectivos representantes lhe tenham dado conhecimento durante negociações para acordo amigável e que sejam relativos à pendência. 2. A obrigação do segredo profissional existe quer o serviço solicitado ou cometido ao advogado envolva ou não representação judicial ou extrajudicial, quer deva ou não ser remunerado, quer o advogado haja ou não chegado a aceitar e a desempenhar a representação ou serviço, o mesmo acontecendo para todos os advogados que directa ou indirectamente, tenham qualquer intervenção no serviço. 3. O segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, directa ou indirectamente, com os factos sujeitos a sigilo. 4. Cessa a obrigação de segredo profissional em tudo quanto seja absolutamente necessário para a defesa da dignidade, direitos e interesses legítimos do próprio advogado ou do cliente ou seus representantes, mediante prévia autorização do presidente do conselho distrital respectivo, com recurso para o presidente da Ordem dos Advogados. 5. Não podem fazer prova em juízo as declarações feitas pelo advogado com violação de segredo profissional. 6. Sem prejuízo do disposto no n.º 4 o advogado pode manter o segredo profissional”. E o art. 83.º, n.º 1, e) do mesmo diploma refere que: “Nas relações com o cliente constituem deveres do advogado guardar segredo profissional”.

¹⁶⁶ Transpôs a directiva n.º 2001/97/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 4 de Dezembro, que por sua vez alterou a Directiva n.º 91/308/CEE, do Conselho, de 10 de Junho.

mento de capitais, que veio consagrar um regime jurídico de prevenção e repressão do branqueamento de capitais de proveniência ilícita.

Deste diploma resulta que as instituições financeiras, sociedades, concessionários de exploração de jogo em casinos, comerciantes de bens de elevado valor unitário, revisores oficiais de contas, técnicos oficiais de contas e auditores externos, notários, conservadores de registos, advogados, solicitadores e outros profissionais independentes ficam sujeitos aos deveres de exigir a identificação, recusar a realização de operações, conservar documentos, de exame, de comunicação, de abstenção, de colaboração, de segredo, de criação de mecanismos de controlo e de formação (art. 2.º), nos casos em que essas operações, qualquer que seja o seu valor, se revelem susceptíveis de estarem relacionadas com a prática do crime de branqueamento.

Sempre que uma entidade detectar a prática de um crime de branqueamento, esta deve informar de imediato o Procurador-Geral da República (art. 7.º), para que este possa determinar a suspensão da execução das operações de que se suspeite estarem relacionadas com a prática do crime de branqueamento, a menos que a suspensão da operação não seja confirmada pelo juiz de instrução criminal (art. 8.º).

Os notários, os conservadores de registos, os revisores oficiais de contas, os técnicos oficiais de contas, os auditores externos, os consultores fiscais e os transportadores de fundos devem proceder à identificação dos montantes iguais ou superiores a 15.000,00 € (art. 26.º e 28.º). Por sua vez, os advogados e solicitadores devem igualmente identificar o objecto dos contratos e operações, sempre que os montantes envolvidos sejam iguais ou superiores a 15.000,00 € (art. 29.º), e informar o Procurador-Geral da República das operações que indiciam a prática do crime de branqueamento¹⁶⁷.

¹⁶⁷ Todavia, estando em causa, nomeadamente operações de compra e venda de bens imóveis, estabelecimentos comerciais e participações sociais, gestão de fundos, valores mobiliários ou outros activos pertencentes a clientes, abertura e gestão de contas bancárias, de poupança e de valores mobiliários, criação, exploração ou gestão de empresas e alienação e aquisição de direitos sobre praticantes de actividades desportivas profissionais, não são enviadas informações nos termos referidos, se tiverem sido obtidas no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial, incluindo o aconselhamento relativo à maneira de propor ou evitar um processo (quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo).

A fiscalização do cumprimento destes deveres cabe, dentro das respectivas competências de tutela, à Inspeção-Geral de Jogos, Inspeção-Geral de Actividades Económicas, Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Câmara de Técnicos Oficiais de Contas, Ordem dos Advogados e Câmara dos Solicitadores (art. 32.º).

6.5. A troca e cruzamento de informações (entre os vários sectores da Administração tributária)

No relatório da OCDE “Concorrência Fiscal Prejudicial – um tema global emergente”, trinta e dois países qualificados como paraísos fiscais assumiram o compromisso de desenvolver regimes fiscais transparentes e proceder à troca efectiva de informações.

Um grupo de trabalho, especialmente criado para o efeito¹⁶⁸, elaborou um Modelo de Acordo para a Troca de Informações em Assuntos Fiscais. Neste Modelo de Acordo, as partes contraentes acordaram que as suas autoridades competentes devem ter autoridade para obter e fornecer informação detida, entre outros, por bancos e instituições financeiras, bem como obter e fornecer informação relativa aos sócios ou beneficiários efectivos de sociedades comerciais ou civis ou ainda de outras entidades (ex. trust).

A troca de informações está, por exemplo, a ser feita entre a Administração fiscal e a Segurança Social. É fundamental a existência de um sistema eficaz de troca e cruzamento de informações entre a Administração fiscal e a Segurança Social. O Decreto-Lei n.º 92/2004, de 20 de Abril¹⁶⁹ veio regular a interconexão de dados entre as duas instituições,

¹⁶⁸ Esse grupo teve a presidência conjunta de Malta e da Holanda, e teve a participação de Aruba, Austrália, Bermuda, Reino do Barain, Canadá, Ilhas Caiman, Chipre, França, Irlanda, Ilha de Man, Itália, Japão, Malta, Ilhas Maurícias, Noruega, Holanda, Antilhas Neerlandesas, República das Seychelles, Eslováquia, San Marino, Reino Unido e Estados Unidos.

¹⁶⁹ O art.1.º, sob a epígrafe objecto e finalidade, dispõe que: “O presente diploma regula a forma, extensão e limites da interconexão a efectivar entre os serviços da Administração fiscal e as instituições da segurança social no domínio do acesso e tratamento da informação de natureza tributária e contributiva relevante para assegurar o controlo do cumprimento das obrigações fiscais e contributivas, garantindo a atribuição rigorosa das prestações sociais e a concessão de benefícios fiscais, bem como promovendo a eficácia na prevenção e combate à fraude e evasão fiscal e contributiva no âmbito das

no que diz respeito aos tributos fiscais e parafiscais, aos rendimentos e despesas, ao património imobiliário e mobiliário, e às obrigações acessórias sobre a declaração de início, reinício, alteração, suspensão e cessação da actividade (art. 3.º, n.º 1). As outras categorias de dados de natureza tributária e contributiva poderão igualmente ser objecto de interconexão, desde que previamente autorizadas pela Comissão Nacional de Protecção de Dados (art. 3.º, n.º 3).

De notar que as entidades com acesso, em tempo real, às bases de dados são a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Inspecção-Geral de Finanças, o Instituto de Solidariedade e Segurança Social e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (art. 5.º, n.º 1).

O acesso aos dados pessoais constantes das bases de dados fica subordinado à identificação de uma das seguintes finalidades: atribuição de prestações sociais; concessão e controlo de usufruição de benefícios, designadamente fiscais; acções de fiscalização; concessão de apoio judiciário; processos de regularização e cobrança de dívidas e verificação de informações relativas ao início, reinício, alteração, suspensão e cessação da actividade (art. 7.º, n.º 3).

Importa referir, por último, que, nos termos do artigo 123.º do CIRS, os notários, conservadores, secretários judiciais e secretários técnicos de justiça são obrigados a enviar à Direcção-Geral dos Impostos a relação dos actos praticados nos seus cartórios e conservatórias e das decisões transitadas em julgado no mês anterior dos processos a seu cargo, que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS. A obrigatoriedade do envio em suporte informático da relação de todos esses actos públicos é mais um meio de combate à evasão e fraude fiscais¹⁷⁰.

6.6. Aplicação de sanções penais e não penais

A aplicação de sanções às situações de fraude e de evasão fiscais, quer de natureza preventiva (por exemplo, o vencimento imediato de todas as dívidas fiscais), reconstitutiva (a anulação dos actos ou

respectivas competências”.

¹⁷⁰ Portaria do Ministério das Finanças n.º 975/2004, de 3 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Outubro de 2004.

negócios ilegais, v.g. simulados), compulsória (juros de mora¹⁷¹), compensatória (juros compensatórios¹⁷² e de carácter indemnizatório¹⁷³), e punitiva (coimas, multas e penas de prisão), são medidas destinadas a prevenir e reprimir a prática de actos ilícitos de fuga aos impostos.

Os contribuintes podem estar sujeitos ao pagamento de coimas, multas¹⁷⁴ ou penas de prisão, consoante a gravidade do delito e natureza dos actos e negócios realizados. Sobre a natureza dos crimes cometidos, o RGIT distingue os crimes tributários comuns¹⁷⁵, os crimes aduaneiros¹⁷⁶, os crimes fiscais¹⁷⁷, os crimes contra a segurança social¹⁷⁸, as contra-ordenações aduaneiras¹⁷⁹, e as contra-ordenações fiscais¹⁸⁰.

¹⁷¹ Dispõe o art. 44.º da LGT, sob a epígrafe falta de pagamento da prestação tributária: “1 - São devidos juros de mora quando o sujeito passivo não paga o imposto devido no prazo legal. 2 - O prazo máximo de contagem dos juros de mora é de três anos, salvo nos casos em que a dívida tributária seja paga em prestações, caso em que os juros de mora são contados até ao termo do prazo do respectivo pagamento, sem exceder cinco anos. 3 - A taxa de juro de mora será a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas”. Vide ainda o art. 110.º do CIRS.

¹⁷² “1 - São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária (...) 2 - São também devidos juros compensatórios quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido. (...) 8 - Os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados. (...) 10 - A taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil” (Art. 35.º da LGT). Vide ainda o disposto nos arts. 91.º do CIRS e 94.º do CIRC.

¹⁷³ Arts. 43.º, n.º 1, da LGT e 94.º do CIRS.

¹⁷⁴ A multa fiscal, além de sanção de carácter penal, é, sob o ponto de vista financeiro, uma receita. Por isso, o Estado está no seu direito de arrecadar o respectivo montante e o arguido na obrigação de o pagar.

¹⁷⁵ A burla tributária; a frustração de créditos; a associação criminosa; a desobediência qualificada; a violação de segredo – arts. 87.º a 91.º do RGIT.

¹⁷⁶ O contrabando; o contrabando de circulação; o contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações; a fraude no transporte de mercadorias de regime suspensivo; a introdução fraudulenta no consumo; a violação das garantias aduaneiras; a quebra de marcas e selos; a recepção de mercadorias objecto de crime aduaneiro; o auxílio material – arts. 92.º a 102.º do RGIT.

¹⁷⁷ A fraude; a fraude qualificada; o abuso de confiança – arts. 103.º a 105.º do RGIT.

¹⁷⁸ A fraude contra a segurança social; o abuso de confiança contra a segurança social – arts. 106.º e 107.º do RGIT.

¹⁷⁹ O descaminho, a introdução irregular no consumo, a recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias, a violação do dever de cooperação, a aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira – arts. 108.º a 112.º do RGIT.

¹⁸⁰ A recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscal-

Estas sanções visam não só os negócios ilícitos, mas também os negócios obscuros e as actividades de licitude duvidosa, como é o caso das sociedades *offshore* que recorrem a meios lícitos privilegiados para atingir fins ilícitos, designadamente, o branqueamento de capitais.

O problema é que as sanções previstas não são suficientes nem adequadas para combater a evasão e a fraude fiscais. Além disso, a criminalização dos comportamentos fiscais fraudulentos não é totalmente dissuasora, e as penas de prisão são diminutas ou pouco significativas tendo em conta os crimes cometidos. A criminalização dos actos de extrema gravidade e altamente lesivas para o erário público não está a produzir os efeitos desejados. É, por isso, necessário repensar o sistema penal demasiado lento e desajustado e rever os dispositivos fiscais par que possam eficazmente prevenir e reprimir os comportamentos evasivos.

Conclusão

Muitas das alterações legislativas que foram introduzidas, desde a entrada em vigor da lei n.º 55-A/2004, de 30 de Dezembro, tinham como finalidade combater os comportamentos de evasão e fraude fiscais.

Entre as várias medidas legislativas e políticas, destacam-se, entre outras, a norma geral anti-abuso, as normas especiais anti-abuso, a extinção dos regimes especiais de tributação, o alargamento da base tributária, a simplificação da legislação fiscal, a redução progressiva dos

mente relevantes; a falta de entrega da prestação tributária; a violação do segredo fiscal; a falta ou atraso de declarações; a falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações; a falsificação, viciação e alteração de documentos fiscaismente relevantes; as omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes; a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes; a não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução; a falta de apresentação, antes da respectiva utilização, dos livros de escrituração; a violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas; a falta de designação de representantes; o pagamento indevido de rendimentos; o pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valores mobiliários; a inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes; a transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação; a impressão de documentos por tipografias não autorizadas – arts. 113.º a 127.º do RGIT.

benefícios fiscais, o desenvolvimento da acção da inspecção tributária para os sectores e empresas que apresentam valores críticos, o reforço da cooperação entre a DGCI, a DGAIEC e a Polícia Judiciária em matéria de luta contra a criminalidade fiscal, o reforço da cooperação com as administrações fiscais comunitárias, o desenvolvimento das aplicações informáticas, com vista a detectar as infracções fiscais, a promoção do programa de controlo dos contribuintes devedores e a realização de penhoras de forma mais expedita, etc.

Conforme se pode verificar, a Administração fiscal não está propriamente desarmada para fazer face às situações de evasão fiscal. Só que o combate à evasão fiscal não reside unicamente na criação de novas leis¹⁸¹, mas sim na sua adequação à realidade e na aplicação efectiva dos dispositivos normativos às situações existentes.

Acresce que as medidas adoptadas pelos Estados não são muito eficazes, pelo facto, em parte, de não serem adoptadas por todos os Estados, de visarem aspectos parcelares da evasão fiscal, de esbarrarem com graves dificuldades de aplicação e de acesso a informação relevante (ex. a legislação CFC baseia-se fundamentalmente na informação prestada pelos sócios residentes no país que a aplica), e de apresentarem um custo muito elevado para as administrações fiscais, que se confrontam, geralmente, com contribuintes bem informados e dotados de meios altamente sofisticados para a prática da evasão fiscal internacional.

E por mais soluções que o legislador apresente, os contribuintes vão procurando novas formas, não previstas na lei, de se furtarem ao pagamento dos tributos, o que torna infundável a actividade do legislador e da Administração fiscal. Não bastasse isso, a deslocação de determinadas entidades ou actividades para outros países mais permissivos dificulta bastante o combate à evasão fiscal¹⁸². Basta ver o crescimento espantoso de actividades em zonas insulares fiscalmente mais favoráveis, desprovidas de quaisquer recursos de valor económico e sustenta-

¹⁸¹ Todos os anos, “o legislador fiscal (...) utiliza a Lei de Orçamento de Estado para introduzir vastas alterações na legislação fiscal “(...). Como se pode combater eficazmente a fraude e evasão fiscal com a constante mudança da lei? Suponho que até mesmo a Administração tributária tenha dificuldade em manter-se actualizada. É caso para perguntarmos o que terá sido feito dos princípios da simplicidade e estabilidade que nortearam a Reforma Fiscal de 1989?” – Pedro Pais de Almeida, artigo publicado no *Semanário Económico* de 11/10/2002.

¹⁸² Cf. OCDE, 1998, op. cit., parág. 138.

do¹⁸³, e que constituem um factor de distorção ou de concorrência fiscal desleal entre os Estados.

Tudo aquilo que está a ser feito pelos Estados em matéria de evasão e de fraude fiscais não se revela ser suficiente para combater este flagelo. É necessário admitir uma maior intervenção das organizações económicas internacionais no sentido de coordenar e uniformizar os dispositivos nacionais de prevenção e repressão no combate à evasão fiscal internacional.

¹⁸³ Maria Teresa Barbot Veiga de Faria, «A diferenciação de tratamento fiscal como instrumento de desenvolvimento das economias isoladas e de pequena dimensão» em, *Economia e Prospectiva*, n.º 13/14, Jul/Dez 2000.

BIBLIOGRAFIA

ASSOCIAÇÃO FISCAL PORTUGUESA E INSTITUTO LATINO-AMERICANO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, Livros 3 e 4: O enquadramento fiscal da subcapitalização das empresas, Lisboa, 11-16 de Outubro de 1998.

BASTO, Xavier, “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade*, n.º 5, Janeiro de 2001.

BUZELAY, Alain, “Secret bancaire, évacion fiscale et blanchiment de l’argent en Europe”, *Revue du Marché Commun et de l’Union Européenne*, n.º 453, Dezembro 2001.

CELORICO PALMA, Clotilde, “A OCDE e o Combate às Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial: Ponto da Situação e Perspectivas de Evolução”, *Fiscalidade*, n.º 16, 2003.

COLLINS, Maurice H., “Evasion and avoidance of tax at the international level”, em *European taxation*, vol. 28 - 1988, n.º 9, p. 294.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, “Para um mercado interno sem obstáculos fiscais. Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da EU”, Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, Bruxelas, 23-10-2001, publicada em CTF 404, Out.-Dez. 2001.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Contributos para a sua compreensão, Almedina 2004.

DOGGART, Caroline, “Paraísos Fiscais e os seus usos”, Ed. Vida económica, 2ª ed., 1998.

FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga, “Preços de Transferência - Problemática geral”, em *Colóquio A Internacionalização da Economia e a fiscalidade*, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1993.

FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga, “A diferenciação de tratamento fiscal como instrumento de desenvolvimento das economias isoladas e de pequena dimensão”, em *Economia e Prospectiva*, 13/14, Julho/Dez. 2000.

FARIA, Maria Teresa Barbot Viegas, “Paraísos fiscais: normas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal”, CTF, n.º 409-410, Jan.-Junho de 2003.

FEIO, D., Rodrigues, J. S., Soares, M. D., Oliveira, M. O., Soares,

R. G. & Pina, R.T., *Jurisprudência Fiscal Anotada*, Supremo Tribunal Administrativo, Almedina 2002.

GOMES, Nuno Sá, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.^a edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000.

GOUVEIA, Jorge Bacelar, “A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal”, CTF, n.º 373, Jan.-Março 1994.

GUERREIRO, Tiago Caiado, *O novo regime fiscal das SGPS. Como estruturar e organizar um processo de optimização fiscal*, Vida Económica, 2003.

IFA, Relatório Geral do Congresso da IFA de 2001, “Limits on the use of low tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXVIb, 2001.

LAMPREIA, Joaquim Pedro, “Os preços de transferência, os acordos de partilha de custos e a tributação de royalties”, *Fiscalidade*, n.º 15, Julho de 2003.

LEITE DE CAMPOS, Diogo, e Horta Leite Campos, M., *Direito Tributário*, Almedina, 2000.

LEITE DE CAMPOS, Diogo, “Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal”, em *Problemas Fundamentais de Direito Tributário*, obra colectiva, Vislis Editores, 1999.

LEITE DE CAMPOS, Diogo, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária*, comentada e anotada, Vislis, 1998.

LEVINE, Pierre “La lutte contre l’évasion fiscale de caractère international en l’absence et en présence de conventions internationales”, *Librairie Général de Droit et de Jurisprudence*, Paris, 1988.

LEITÃO, Luís Manuel Menezes, “A evasão e a fraude fiscal face à interpretação da lei fiscal”, *Fisco*, n.º 32, Junho 1991.

LEITÃO, Luís Manuel Menezes, “Evasão e fraude fiscal internacional”, em *Colóquio A Internacionalização da Economia e a fiscalidade*, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1993, recolhido em *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1999.

LEITÃO, Luís Manuel Menezes, “Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal”, em *Fisco*, n.ºs 107-108, Março de 2003.

LEITÃO, Luís Manuel Menezes, “O controlo e combate às práti-

cas tributárias nocivas”, CTF, Jan.-Junho de 2003, nº 409-410.

LOUSA, Maria dos Prazeres Rito, “O problema da dedutibilidade dos juros para efeitos da determinação do lucro tributável”, em AAW, Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Lisboa, C.E.F., 1995.

LOUSA, Maria dos Prazeres Rito, “A tributação das filiais de empresas transnacionais e a Subcapitalização”, em Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993.

MARREIROS MOREIRA, Tiago, e Gamito, Conceição, “Os preços de transferência na declaração anual – Questões práticas”, Fiscalidade, nº 13 e 14, Jan.-Abril 2003.

MORGADO, M. J., e Vegar, J., Fraude e Corrupção em Portugal, O inimigo sem rosto, 3.^a edição, Dom Quixote 2003.

MICHAUD, Patrick, Fiscalité Internationale, I. Prévention, contrôle et répression de l'évasion fiscale, Paris, Lavoisier, 1982.

MOURA RAMOS, Vasco, “Da cláusula geral anti-abuso em Direito Fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português”, BFD, 77, 2001.

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Almedina, 2003.

NABAIS, José Casalta, “Alguns Aspectos do Quadro Constitucional da Tributação das Empresas”, Fisco, nº 103/104, Junho 2002.

NETO RODRIGUES, Pedro, “O regime jurídico-fiscal da subcapitalização: do seu âmbito e alcance”, Fiscalidade, n.º 21, Março 2005.

OCDE, Modelo de Convenção de Dupla Tributação sobre o Rendimento e o Capital, Lisboa, C.E.F., 1995.

OCDE, “Controlled Foreign Company Legislation”, 1996.

OCDE, L'évasion et la fraude fiscales internationales, Paris, 1987

OCDE, Harmful tax competition: an emerging global issue, Paris, OECD, 1998.

OCDE, “Les paradis fiscaux: mesures prises pour éviter leur utilisation abusive par les contribuables”, em OCDE, L'évasion et la fraude fiscales internationales, Paris, 1987.

PACHECO DE CARVALHO, João Filipe, “O regime procedimental de aplicação das normas anti-abuso”, Fiscalidade, n.º 23, Julho-Setembro 2005.

PALMA BORGES, Ricardo Henriques, A zona franca da Madeira entre a isenção e a elisão um contributo para o estudo do direito tri-

butário internacional português, dissertação do curso de Mestrado em Ciências Jurídico-Empresariais, iniciado no ano lectivo de 1998/1999, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2002.

PITTA E CUNHA, Paulo, e Máximo dos Santos, Luís, “Sobre a Incompatibilidade com o Direito Comunitário do Regime Fiscal da Subcapitalização”, Fisco 119/121, Setembro de 2005.

SÁ GOMES, Nuno, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.^a edição revista, actualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000.

SANCHES, José Luís Saldanha, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>.

SANCHES, José Luís Saldanha, *Abuso de Direito e Abusos de Jurisprudência*, Fiscalidade n.º 4, Outubro 2000.

SANCHES, José Luís Saldanha, *O Roc, Revisores & Empresas*, Julho/Setembro de 2000

SANCHES, José Luís Saldanha, “Abuso de Direito em matéria fiscal: Natureza, alcance e limites”, CTF, Abril-Junho 2000.

SANCHES, J. L. S., Teixeira, G., Esteves, J., & Rodrigues, J. S., *Jurisprudência Fiscal Anotada*, Supremo Tribunal Administrativo, Almedina 2001.

SALDANHA SANCHES, José Luís, “Normas anti-abuso, jurisprudência comunitária e direito português: as provisões no balanço fiscal”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Ana Paula Dourado e outros, Fisco, Lisboa, 2003.

SALDANHA SANCHES, José Luís, “A LGT e a tributação segundo o lucro normal”, *Fiscalidade*, n.º 15, Julho 2003.

SANCHES, José Luís Saldanha, *O Natal do sinaleiro e outras crónicas*, Dom Quixote, 1.^a edição, Março de 2004.

SANCHES, José Luís Saldanha, “Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspectiva funcional”, em *Centro de Estudos Judiciários, Medidas de combate à criminalidade organizada e económica-financeira*, Coimbra Editora, 2004.

SANTOS, António Carlos/Palma, Clotilde de Celorico, “A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial”, em CTF, n.º 395, Julho-Setembro de 1999.

TEIXEIRA, Glória, *A Tributação do Rendimento. Perspectiva Na-*

cional e Internacional, Almedina, 2000.

XAVIER, Alberto, “O negócio indirecto em Direito Fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 147.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1993.