

UNIVERSIDADE DE LISBOA  
FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA



# MEIOS ALTERNATIVOS DE COMBATE À EVASÃO FISCAL: UMA PERSPETIVA STICKS AND CARROTS

**Carlos Alberto Rosa Avelino**

Dissertação orientada  
pelo Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha

Mestrado Científico em Direito

2016



“Tax evasion is probably the oldest profession, despite the claims of the ladies of pleasure. There is no civilization that did not tax, and there are probably no taxes that haven’t been evaded”<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Charles Adams, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Madison Books, 1993, p. 393.



## RESUMO

A evasão fiscal é, sem dúvida, um dos problemas centrais dos nossos tempos. Não há jornal ou noticiário que não contenha, em maior ou menor medida, uma reportagem sobre o assunto. Todavia, o termo é frequentemente utilizado com imprecisão, englobando, dependendo do autor, fenómenos que, ainda que economicamente similares, são juridicamente distintos. Indistintamente, o conceito surge associado a práticas nocivas, que o ordenamento jurídico pretende reprimir. No combate à evasão fiscal, eram até agora tipicamente usados meios corretivos e punitivos, acompanhados de mecanismos limitados de obtenção de informação. Todavia, uma nova vaga de medidas visa reformar essa situação, consagrando novos mecanismos de obtenção de informação, e a consagração de mecanismos de natureza não punitiva, destinados a incentivar práticas não evasivas. A perspetiva adotada é então de *sticks and carrots*: a combinação de sanções que oneram, em termos financeiros, contraordenacionais e penais, a prática de comportamentos evasivos juridicamente inadmissíveis, com meios que visam premiar o regular cumprimento de obrigações fiscais. Consideraremos ainda propostas de novos sistemas fiscais, doutrinariamente discutidos, que pela sua natureza são aptos a eliminar as práticas evasivas juridicamente inadmissíveis. Na presente dissertação, analisaremos o conceito de evasão fiscal, como conceito amplo que deve ser funcionalmente dirigido à repressão de atos antijurídicos, assim como os novos mecanismos implementados nessa sede, enquadrando-os ao abrigo do Direito Fiscal português, das experiências de outros ordenamentos fiscais, e das novas tendências que se aproximam nesta sede.

**Palavras-chave:** Evasão fiscal, abuso fiscal, planeamento fiscal, meios alternativos.



**ABSTRACT**

Tax evasion is, without doubt, one of the central issues of our time. There is no newspaper or news broadcast that does not contain, to a greater or lesser extent, a report on the subject. However, the term is often used with imprecision, encompassing, depending on the author, phenomena that, although economically similar, are legally distinct. Interchangeably, the concept appears associated with harmful practices, which the applicable legislation seeks to repress. In the fight against tax evasion, were until now typically used corrective and punitive means, accompanied by limited mechanisms for obtaining information. However, a new wave of measures aims to reform this situation, through new information retrieval mechanisms, and the provision of non-punitive mechanisms designed to encourage non-evasive practices. The adopted perspective is then one of sticks and carrots: the combination of sanctions which burden, in financial, criminal and administrative terms, the practice of evasive behavior found to be legally inadmissible, with means that are designed to reward the regular fulfilment of tax obligations. We also analyze new tax systems, doctrinally discussed, which by their nature are able to eliminate the legally inadmissible evasive practices. In this dissertation, we will examine the concept of tax evasion, as a broad concept that must be functionally directed the repression of legally inadmissible acts, as well as new mechanisms that were implemented to this end, framing them under Portuguese tax law, the experiences of other tax systems, and the new legal trends that approaching.

**Key words:** Tax evasion, tax avoidance, tax planning, alternative means.



### SIGLAS E ABREVIATURAS

Art. - Artigo

CDT - Convenção de Dupla Tributação

CIMI - Código do Imposto Municipal de Imóveis

CIMT - Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS - Código do Imposto do Selo

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRS - Common Reporting Standard

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

FATCA - Foreign Account Tax Compliance Act

IMI - Imposto Municipal de Imóveis

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas

IPSS - Instituição Particular de Solidariedade Social

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

IS - Imposto do Selo

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

Op. cit - Opus Citatum

P. - Página

RERT - Regime Excepcional de Regularização de Dívida Tributária

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias



## 1. INTRODUÇÃO

*“In this world nothing is certain but death and taxes”.*

Originária de uma carta escrita em 1789 pelo então Presidente dos EUA, Benjamin Franklin, a Jean-Baptiste Leroy, a frase acima, popularizada na cultura e no cinema<sup>2</sup>, é um dos provérbios mais conhecidos nos Estados Unidos. A ideia de base reside no facto de, na maioria das jurisdições fiscais, a tributação acabar por incidir, de uma forma ou de outra, direta ou indiretamente, num ou mais pontos da cadeia produtiva ou de consumo em que se enquadram os comportamentos económicos, parecendo por isso omnipresente e inevitável. Todavia, enquanto a morte contínua certa, o mesmo parece não ser tão verdade no que toca aos impostos, fruto da evasão fiscal.

Numa primeira delimitação, a presente dissertação incidirá apenas sobre a figura do imposto, isto porque, além de ser o tributo com maior expressão em termos de receita pública, é também a figura mais propícia a práticas fiscais evasivas abusivas e ilícitas<sup>3</sup>. Entendemos imposto como a prestação tributária pecuniária coativa, de natureza unilateral, exigida por entidade incumbida da prossecução de fins públicos, sem fim sancionatório.

A evasão fiscal, num sentido lato, ainda que seja uma preocupação constante dos Estados, tem maior expressão de uma forma quase cíclica, em ambientes de

---

<sup>2</sup> Entre outras referências, *Alguém Deixou Este Mundo* (1950). Dir: Vincent Sherman, com Virginia Mayo, Gordon MacRae, Edmond O'Brien, da Warner Bros.; *Super-Homem* (1978) Dir: Richard Donner, com Christopher Reeve, Margot Kidder, Gene Hackman, da Dovemead Films; *Conhece Joe Black?* (1998) Dir: Martin Brest, com Brad Pitt, Anthony Hopkins, Claire Forlani, da Universal Pictures; *Ex Machina* (2015). Dir. Alex Garland, com Alicia Vikander, Domhnall Gleeson, Oscar Isaac, da Universal Pictures.

<sup>3</sup> A bilateralidade, direta ou difusa, de outros tipos de tributo bloqueia, pela sua natureza, grande parte dos comportamentos potencialmente evasivos abusivos e ilícitos. Nos termos do artigo 3.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Existem ainda outras formas de contraprestação financeira exigidas por entidades de natureza pública ou semipública, como as contribuições especiais, preços e tarifas, cujo enquadramento é discutido entre a doutrina. Destas categorias, apenas os impostos são cunhados por uma verdadeira unilateralidade, o que permite a distorção de elementos da obrigação tributária, se por em causa a atribuição de benefícios resultantes da atividade do Estado.

recessão ou estagnação económica, como aquele em que nos encontramos<sup>4</sup>. Nos termos de Calvão da Silva, *“o problema da fuga aos impostos assume decisiva importância nos tempos actuais para a maioria dos Estados, pela perda de receitas e injustiças sociais daí decorrentes. Urge, por isso, lutar contra a evasão “ilícita” dos contribuintes, sem pôr em causa a segurança jurídica, pedra angular de qualquer Estado de Direito democrático”*<sup>5</sup>. Esta realidade resulta, como não poderia deixar de ser, do impacto que o ambiente económico tem no erário público, e, por isso mesmo, da necessidade, nesses períodos, em manter ou mesmo aumentar a base tributária ou as taxas aplicáveis. Paralelamente, também é nesses momentos de carência que a opinião pública mais se foca em quem, podendo, não contribui na legal medida para os custos da comunidade.

A evasão fiscal tem também maior expressão nos chamados países em desenvolvimento, onde os meios de reação têm poucos resultados, devido à fraca capacidade das administrações fiscais, à corrupção, e à fraca correspondência entre a receita resultante da tributação e a despesa pública e social<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> *“Governments are determined to stamp out tax evasion especially in the context of the current financial crisis which is placing extreme stresses on public finances”* em OECD (2009), *“Tax evasion”*, in Building Transparent Tax Compliance by Banks, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264067851-7-en>, p.56. Nos termos de José Casalta Nabais, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna na Luta contra a Evasão Fiscal*, Revista Encontros Científicos, Nº. 1, 2005, p. 162, *“podemos dizer que, de há uns tempos a esta parte, a luta contra a evasão fiscal passou a estar na moda entre nós. Por isso, não há canal de televisão, emissora de rádio ou jornal, que se preze, que não tenha aberto amplos espaços ao tema. Ora, a primeira interrogação que se nos coloca é esta: porque será? Acaso trata-se de um fenómeno que era inexistente, um fenómeno que apenas agora viu a luz do dia? Ou será fruto da depressão nacional, em que nos encontramos, tentando ver nessa luta o remédio para todos os nossos males?”*.

<sup>5</sup> Cfr. João Nuno Calvão da Silva, *Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti-Abuso*, disponibilizado pelo Centro de Pesquisas e Estudos Jurídicos de Mato Grosso do Sul, p. 1.

<sup>6</sup> A OCDE aponta, além destas características, certos desafios aos países em desenvolvimento nesta matéria: (1) *weak tax administrations (the design of the tax system should be influenced by the ability of tax administrations to administer it. Many administrations continue to be staffed with poorly trained and low-paid officials, have structures which do not encourage and integrated approach to different taxes, and are marked by imbalanced service and enforcement functions)*, (2) *low taxpayer morale, corruption and poor governance are often deeply entrenched (high levels of corruption are strongly associated with low tax revenue (indeed corruption functions like a tax itself, and is likely to be a particularly regressive and inefficient form of taxation), as are other indicators of poor governance, such as weak rule of law and political instability)*, e (3) *“hard to tax” sectors, including small businesses, small farms and professionals (this is particularly important where both administrative capacity and the incentives to comply are weak. (...) micro traders may be informal, for instance, but their income and sales are also likely to be well below any reasonable tax threshold; much of the most egregious evasion is by qualified professionals. The issue is perhaps better framed as one of non-compliance)*, em OECD (2014), *“Tax Evasion and Illicit Financial Flows”* in *Illicit Financial Flows from Developing Countries: Measuring OECD Responses*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203501-6-en>. p. 68.

Apesar dos esforços no sentido de reprimir práticas evasivas abusivas ou mesmo ilícitas, repetem-se escândalos conexos com as mesmas<sup>7</sup>, assumindo-se que a evasão fiscal, num sentido juridicamente desvalioso, atinge globalmente níveis altíssimos, em termos financeiros e populacionais, os quais são extremamente preocupantes, atentos os efeitos perniciosos a que dão origem. Muitos Estados procuram identificar focos lesivos de evasão fiscal, quais os atos ou negócios em que esta se manifesta, as causas que a motivam, e que práticas ou alterações legislativas podem ser introduzidas no sentido de a mitigar. No nosso entendimento, verifica-se uma alteração do paradigma até agora vigente, em detrimento de um progressivo aumento das sanções económicas e penais aplicáveis, e a favor mecanismos alternativos, de natureza não repressiva, e de uma comunicação mais estreita entre contribuintes e administrações fiscais.

Verdade é que, em bom rigor, não deveriam ser necessários meios de natureza economicamente positiva que, a custo do erário público, incentivem o bom cumprimento da lei. Todavia, a existência de um sistema de auditoria constante teria custos impraticáveis, tanto em termos económicos e sociais - nos termos de Buchanan, empregues por David Ricardo, *“há misérias na sociedade que a legislação não pode remediar e é portanto útil conhecer os seus limites de forma a que, ao pretender fazer-se o que é impraticável, não se deixe de fazer o bem que está realmente em nosso poder”*<sup>8</sup>.

Verificam-se duas linhas condutoras: a primeira, a favor do incentivo económico e social do cumprimento estrito e pontual das obrigações fiscais; a segunda, no sentido de aumentar o grau de controlo e cruzamento de elementos fiscalmente relevantes, habilitada pela melhoria dos meios técnicos disponíveis, decorrente da manifesta intenção de combater a erosão das bases tributárias e ao

---

<sup>7</sup> Sendo particularmente notórios os escândalos associados a celebridades, pela sua popularidade, e a bancos, pela sua dimensão. *“Recent scandals involving banks have highlighted the impact of tax evasion on the economies of both developed and developing countries”*, em OECD (2009), *“Tax evasion”*, in *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264067851-7-en>. p. 55.

<sup>8</sup> Cfr. David Ricardo, *Princípios de Economia Política e de Tributação*, tradução do texto segundo edição de Everyman’s Library, Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, 2.ª edição, p. 117.

desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação<sup>9</sup>. A estas linhas juntam-se posições mais extremadas, que defendem uma alteração nos próprios modelos de tributação, nomeadamente em sede de tributação do rendimento.

Saudando as várias iniciativas nesse sentido, entendemos que a abertura a meios alternativos de combate à evasão fiscal (abusiva e ilícita), de natureza não sancionatória – introduzindo algumas *carrots* num combate essencialmente dominado por *sticks* – pode gerar os resultados positivos e, de certa maneira, reformar os ordenamentos fiscais quanto a este capítulo. Como veremos em maior profundidade, o combate à evasão fiscal (abusiva e ilícita) é essencialmente marcado por meios corretivos, que visam realinhar fiscalmente, em termos reais ou presumidos, os resultados decorrentes das práticas evasivas visadas, e a meios punitivos, de natureza penal e contraordenacional, que visam demover os contribuintes da sua prática.

A necessidade de meios de combate alternativos, de natureza não meramente corretiva e punitiva, é alvo de debate em várias ciências afins do Direito Fiscal, que estudam o fenómeno fiscal numa perspetiva económica e social, e não apenas normativa. Este estudo conjunto resulta no que entendemos por Ciência e Técnica Fiscal<sup>10</sup>. Um estudo multifacetado permite, com maior facilidade, a deteção de lacunas

---

<sup>9</sup> A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) apresentou, com o apoio político do G20, o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan* (Plano de Ação BEPS), que visa o combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação. O Plano de Ação BEPS pretende marcar o fim de uma época de *laissez-faire* ao nível do controlo tributário, e assinala uma nova era de intervenção dos Estados traduzindo-se, concretamente, na elevação do padrão das *best practices* a serem implementadas, no plano fiscal, pelas empresas no âmbito das suas atividades, bem como do nível de *fair share* a ser suportado em matéria de pagamento de impostos.

<sup>10</sup> Trata-se, nos termos de Lucien Mehl (*Science et technique fiscales*, Paris: Presses Universitaires de France, 1959, Vol. 1: *Elements de science fiscale*, p. 10 e seguintes), de teoria, técnica, direito e política. O estudo conjunto de novas ciências, que tendo por objeto o Direito Fiscal, não o encaram segundo o método jurídico, tem o seu centro, no que toca à evasão fiscal, na Sociologia do Direito fiscal, a Política do Direito Fiscal e a História do Direito Fiscal: a Política do Direito Fiscal visa, acima de tudo, a transformação ou modificação do Direito em linha com o Direito desejável; a História do Direito Fiscal permite levar a cabo uma análise evolutiva, apreendendo o sucesso ou insucesso de diversas medidas; por fim, a Sociologia do Direito encara o sistema normativo numa perspetiva factual, sendo que os factos sobre estudo correspondem aos efeitos de alterações normativas que são lógica e cronologicamente anteriores, e que provocam os tais factos e lhes dão conteúdo. As origens da Ciência e Técnica Fiscal parecem resultar da reforma dos estudos jurídicos operada em França no decurso de 1954; todavia, desde então, várias ciências à data inexistentes surgiram e desenvolveram em torno do fenómeno fiscal, ou tomando-o como um dos potenciais planos de aplicação, como, por exemplo, a teoria da escolha ou a teoria dos jogos. Sobre a origem da Ciência e Técnica Fiscal, Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, Volume I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (133), Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1984, p. 30 e seguintes.

não intencionais, assim como de desvios ou resultados económicos e sociais conflituantes com o inicialmente pretendido pelo legislador.

Esse entendimento, nascido do *ser* e não do *dever ser*, é fundamental no combate efetivo à evasão fiscal juridicamente desvaliosa. Contudo, esses estudos, e os meios alternativos deles resultantes, não dispensam um enquadramento jurídico preciso à luz do Direito Fiscal aplicável e dos princípios que o enformam.

Assim, no âmbito da presente dissertação, procuraremos enquadrar o conceito de evasão fiscal, que no nosso entendimento deve “nascer” intencionalmente amplo, para subseqüentemente poderem ser delimitadas as práticas evasivas que, por diversas razões, são juridicamente desvaliosas (antijurídicas), nomeadamente por resultarem de comportamentos abusivos ou mesmo ilícitos, e que por isso devem ser combatidas.

Num entendimento amplo, o conceito de evasão cobrirá qualquer prática destinada à obtenção de uma vantagem fiscal, a qual pode resultar de uma permissão normativamente consagrada (*intra legem*), ou resultar de um enquadramento não positivado na lei fiscal (*extra legem*), ou de manifesta contradição com a lei fiscal (*contra legem*). Pode assim desenhar-se um degradé de situações, com dois polos opostos: as vantagens legislativamente previstas (*intra legem*) e as que resultam da manifesta violação da lei (*contra legem*). Entre os dois polos ficam situações cinzentas, tendencialmente lícitas, a enquadrar cuidadosamente já que, ao não serem positivadas, podem representar aproveitamentos indevidos da liberdade de planeamento fiscal do contribuinte, contrárias ao espírito do sistema, sendo por isso abusivas e alvo de diversos mecanismos corretivos (*extra legem*).

As vantagens fiscais ilícitas, ou abusivamente obtidas, resultantes de meios, atos ou negócios antijurídicos ou juridicamente desvaliosos, por merecerem uma resposta desvaliosa por parte do ordenamento jurídico, devem ser consideradas injustificadas. Atento o sentido depreciativo do termo evasão fiscal, este é frequentemente reconduzido à evasão ilícita ou abusiva, onde de facto se verifica a obtenção de uma vantagem fiscal injustificada.

Se é certo que o combate à evasão fiscal juridicamente desvaliosa tem vindo a revelar maior eficácia e eficiência<sup>11</sup>, a introdução de uma perspetiva *sticks and carrots*, ampliada pelo estudo de ciências afins do Direito Fiscal, pode abrir portas à conceptualização de meios alternativos de conteúdo não corretivo ou repressivo, os quais serão objeto da presente dissertação.

---

<sup>11</sup> Tanto em matéria de cobrança voluntária, como de cobrança coerciva, particularmente pela introdução de meios de controlo, troca e cruzamento de dados fiscalmente relevantes. A par de novos métodos em conceção teórica, existirá sempre uma necessidade de adequação dos meios logísticos e humanos, que tem vindo a ser feita, a par de um incremento no investimento nos sistemas de informação. Sobre o assunto, cfr. Pedro Marinho Falcão, *O Combate à Evasão Fiscal e o Paradigma das Garantias dos Contribuintes – a sua Interceção com o Sistema Económico*, em *Planeamento e Evasão Fiscal*, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2010, p. 260.

## 2. O DEVER DE COMBATE À EVASÃO FISCAL

### a. A OBRIGAÇÃO DE IMPOSTO

Nos termos do artigo 103.º da CRP, o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. O sistema fiscal em si abarca diversas figuras destinadas à obtenção de receita<sup>12</sup>, sendo que prevê o artigo 3.º da LGT que os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Se a prossecução de fins públicos implica, em princípio, a assunção de um custo por parte das entidades incumbidas dessa prossecução<sup>13</sup>, a verdade é que esse custo é objeto de diversos mecanismos de repercussão económica, nomeadamente através de mecanismos fiscais, designando-se, no âmbito da relação jurídica tributária, o sujeito passivo dessa repercussão como o contribuinte<sup>14</sup>.

Por outro lado, é inerente ao ser humano, enquanto animal racional e marcadamente económico (*homo oeconomicus*), a procura da maximização da utilidade<sup>15</sup>, tanto pela obtenção do maior retorno possível dos fatores económicos de

---

<sup>12</sup> Existem, de facto, outras formas de angariação de receita por parte do Estado ou outras entidades incumbidas da prossecução de fins públicos, que não revestem natureza tributária.

<sup>13</sup> Nos termos de Paz Ferreira, “*é ao Estado que passa a competir a definição dos objectivos a prosseguir pela sociedade, o que pressupõe simultaneamente uma determinada ideia de justiça social e a disponibilidade dos meios para a tornar efectiva*”, cfr. Eduardo Paz Ferreira, *Direito da Economia*, 2004 (reimpressão 2001), Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, p. 37.

<sup>14</sup> Da mesma maneira que, em qualquer relação económica, os custos de produção são, em princípio e salvo qualquer estratégia comercial em sentido contrário, refletidos no preço ou absorvidos por ganhos de eficiência ou pela margem auferida pelo vendedor. Sobre a determinação do sujeito passivo, note-se que este pode não coincidir, jurídica ou financeiramente, com quem suporta economicamente o tributo, seja porque há lugar a casos de substituição tributária, seja porque o tributo é posteriormente refletido nos preços praticados pelo sujeito passivo. Em suma, e como preconizado por Milton Friedman, a tributação desemboca sempre, direta ou indiretamente, na imputação de um sacrifício a uma pessoa física, de um determinado custo economicamente determinado ou determinável. Se isso é facilmente perceptível no IRS, basta compreender, por exemplo, que o IRC em última linha não é suportado pela pessoa coletiva, mas aos seus titulares, já que corresponde tão só, em princípio, a uma percentagem dos lucros que, por força do pagamento do imposto, deixaram de ser distribuíveis como dividendos.

<sup>15</sup> Nos termos de Pedro Soares Martinez, *Manual de Economia Política*, Almedina, 1982, p. 104 e seguintes, *os bens e serviços constituem meios adequados à satisfação de necessidades económicas*,

que disponha, como pela minimização dos seus custos. É por isso natural aos contribuintes a busca da redução ou eliminação da carga tributária a que estão sujeitos, e, dentro do legalmente admissível, nada obsta a isso mesmo. O imposto é um custo, e enquanto tal, é inteiramente racional e legítimo ao contribuinte tomar todas as ações legalmente admissíveis no sentido de reduzir esse custo<sup>16</sup>. A eficiência económica é, aliás, um fim muitas vezes pretendido pelo próprio legislador, visto que permite um melhor aproveitamento dos recursos disponíveis, inevitavelmente limitados. Porém, a eficiência fiscal não é um valor ilimitado, e não se pode sobrepor a outros valores legal e constitucionalmente tutelados, pelo que deve ser harmonizado na medida necessária.

#### **b. O DEVER DE COMBATE À EVASÃO FISCAL COMO REFLEXO DO CONTRATO SOCIAL**

A tributação é um dos elementos estruturantes da organização do Estado, particularmente de um modelo de Estado prestador como o Estado de Bem-Estar<sup>17</sup>. O Estado, enquanto garante da realização das funções que, legal ou constitucionalmente, lhe são cometidas, suporta numa primeira linha os respetivos custos de realização: a Educação, a Saúde, a Justiça, a Defesa, e o próprio processo democrático, têm

---

*permitindo, pelo seu emprego, a produção de sensações de prazer ou o afastamento de sensações dolorosas. Essa suscetibilidade dos bens e serviços satisfazerem necessidades designa-se por utilidade.*

<sup>16</sup> Philip Baker aponta com grande acutilância o dever dos gerentes e administradores das sociedades em reduzir custos da sociedade que encabeçam, em benefício dos acionistas, o que inclui o custo fiscal. Ainda que este não seja consagrado no art. 64.º do Código das Sociedades Comerciais, o referido artigo determina a obrigação de agir de acordo com os interesses de longo prazo dos sócios. Cfr. Philip Baker, *Tax Avoidance, Tax Evasion & Tax Mitigation*, disponível em <https://pt.scribd.com/doc/262173949/Tax-Avoidance-Tax-MitigationPhilip-Baker>

<sup>17</sup> Neste modelo, a atuação do Estado determina-se pela satisfação dos interesses ou necessidades coletivas, legal ou socialmente consagradas, visando a realização progressiva do bem comum. Corresponde constitucionalmente ao artigo 9.º, alínea d) da Constituição da República Portuguesa, o qual determina como tarefa fundamental do Estado “*promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais*”. Nestes termos, o Estado obriga-se perante os cidadãos a proporcionar um cada vez maior bem-estar social, não podendo retornar a uma patamar de desenvolvimento económico-social inferior, sob pena de violação do princípio do não retrocesso social.

Nos termos de Nuno Oliveira Garcia, em “*Preços, Tributos e Entidades Reguladoras*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 418 (Julho a Dezembro de 2006), p. 122, “*o princípio do bem-estar social surge, assim, como um elemento basilar de um Estado de Direito democrático resultante da constituição de 1976*”.

múltiplos custos de realização, por exemplo, com recursos humanos, fornecedores, financiamentos, perdas e depreciações<sup>18</sup>.

Como afirmado por Casalta Nabais, “*os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam uma cooperação social e a responsabilidade individual. Daí decorre que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos*”<sup>19</sup>. Se o Estado, em democracia, corresponde à comunidade dos cidadãos politicamente organizada, que se manifesta através de órgãos, serviços, e relações de autoridade ancoradas de alguma forma na participação popular, é esta mesma comunidade dos cidadãos que definirá, em última linha, como se procederá à distribuição do encargo suportado primariamente pelo Estado, consagrando legislativamente factos cujo preenchimento determinará a sujeição a tributação<sup>20</sup>.

A tributação, e particularmente o imposto, representa a contraprestação devida pelos administrados no âmbito do contrato social. No seu conjunto, os impostos são legitimados pelo processo democrático, cuja influência se estende ao princípio da legalidade, e através do princípio do benefício, cujo conteúdo reporta à troca global de utilidades entre os impostos e os bens e serviços públicos garantidos. Para plena aplicação do imposto são consagrados mecanismos que, além da imputação da tributação, visam a sua correta aplicação e cobrança, nomeadamente obstando a que o contribuinte atue de modo juridicamente desvalioso no sentido de não cumprir as suas obrigações fiscais. A violação do dever de pagar impostos corresponde a um incumprimento ético-juridicamente censurável do contrato social.

---

<sup>18</sup> O Estado, ou qualquer serviço público que o componha, não tem necessariamente que realizar uma dada função, podendo simplesmente garantir que a mesma é realizada em linha com as condicionantes públicas. Sobre a relação entre a abertura à iniciativa privada e a regulação de uma perspetiva fiscal, cfr. Sérgio Gonçalves do Cabo, “*O Financiamento dos Serviços de Interesse Económico Geral no Direito Comunitário*”, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no centenário do seu nascimento, volume II, p. 677 e seguintes.

<sup>19</sup> Cfr. José Casalta Nabais, *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 421, Janeiro a Junho de 2008, p. 8.

<sup>20</sup> Assim, uma consagração da máxima *no taxation without representation*.

Mesmo que não exista uma relação direta entre o benefício resultante do pagamento de impostos e o sacrifício patrimonial de cada um<sup>21</sup>, a existência de benefícios indiretos ou difusos assegurados pelo Estado legitima, por um lado, a existência do próprio Estado, e por outro, a distribuição legal dos respetivos custos<sup>22</sup>. Quando o benefício é diretamente percebido, caso das taxas, preços e tarifas praticadas por entidades públicas, a manifestação da vontade democrática no processo de distribuição dos custos (*iniciativa tributária*) é certa maneira dispensável: em linha com o princípio do benefício, ou do utilizador-pagador, por se tratar de uma relação bilateral sinalagmática, o custo pode ser imputado diretamente, na proporção da “lesão” ou benefício que seja atribuível ao sujeito passivo.

Quando o custo ou benefício não possa ser imputado diretamente, por impossibilidade de quantificação individual, ou por opção político-legislativa, nomeadamente por justiça social, como é o caso dos impostos *stricto sensu*, a sua distribuição carece de uma legitimidade democrática reforçada. Deve por isso assumir forma de lei, na qual se consagre o *Tatbestand* de garantia, ou seja, e nos termos do artigo 103.º, n.º 2 da CRP, a incidência do imposto, a taxa aplicável, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Uma vez que estes elementos dão corpo ao vínculo jurídico-político e económico que se estabelece entre o cidadão e o Estado, que na maioria dos casos<sup>23</sup> correspondem ao sujeito passivo e o sujeito ativo do imposto, a incidência, no caso da tributação dos rendimentos, pode resultar de elementos de conexão (entre o rendimento, o sujeito ativo e o sujeito passivo) tão díspares como a cidadania<sup>24</sup>, o

---

<sup>21</sup> A tributação corresponde a um dos poucos casos de desafetação patrimonial legalmente imposta, estabelecendo-se a relação jurídica tributária sem necessidade de qualquer manifestação de vontade do contribuinte perante a administração fiscal. Assim, em última análise, a fenómeno tributário representa uma limitação do direito à propriedade privada, garantido no art. 62.º da CRP.

<sup>22</sup> Como bem aponta João Sérgio Ribeiro, “não obstante os impostos ainda serem vistos na atualidade como um preço que todos nós pagamos para termos a sociedade organizada em que vivemos, a referência ao preço é meramente metafórica, não se tendo em vista qualquer ideia de bilateralidade. Domina sim, uma visão, marcada por um utilitarismo moderado, onde os impostos têm como função, não o pagamento de utilidades individuais, mas a maximização do bem-estar de uma sociedade”, cfr. João Sérgio Ribeiro, “*Um novo paradigma de imposto*”, in *Fiscalidade*, n.º 43, p. 6.

<sup>23</sup> De facto, o contribuinte não ser cidadão do Estado onde se encontra sujeito a tributação, nomeadamente por aí obter rendimentos.

<sup>24</sup> Atualmente, apenas dois Estados tributam os seus nacionais de forma universal com base na sua cidadania. É o caso dos Estados Unidos da América, que tributa o rendimento universal dos seus nacionais, sendo que caso não sejam residentes em território nacional, poderão beneficiar da isenção de alguns rendimentos de fonte estrangeira, bem como receber crédito do imposto pago no país da fonte,

domicílio, a permanência no território do Estado, ou a constituição de direitos sobre bens situados no território do Estado, por se entender que o Estado providencia e garante as bases necessárias para que esses rendimentos sejam aferidos<sup>25</sup>.

Verificada a incidência de imposto, caso o sujeito passivo, através de atos abusivos ou ilícitos, se abstenha do cumprimento dos seus deveres tributários, nomeadamente a liquidação e pagamento do respetivo imposto, toda a sociedade é afetada, primeiramente na figura do Estado, e subsequentemente na esfera dos contribuintes que cumprem as suas obrigações fiscais. Nessa linha, a evasão fiscal ilícita e abusiva implica a violação de diversos princípios fundamentais, como o princípio da igualdade, o princípio da lealdade, o princípio da justa repartição do rendimento e da riqueza, o princípio da concorrência leal, o princípio da solidariedade social e o princípio da solidariedade fiscal. E na medida em que o comportamento dos contribuintes faltosos pode, a longo prazo e numa perspetiva sistemática, comprometer a sustentabilidade do Estado, o combate às condutas evasivas ilícitas ou abusivas corresponde a uma prioridade jurídico-política, na defesa do Estado e dos próprios contribuintes.

### **C. O DEVER DE COMBATE À EVASÃO FISCAL PELA DISTORÇÃO ECONÓMICA E SOCIAL**

O primeiro resultado das práticas evasivas corresponde a uma diminuição da receita fiscal.

Uma diminuição de receita fiscal pode resultar de opções politico-legislativas, por exemplo, da consagração de lacunas intencionais, caso em que correspondem a uma desorçamentação prevista e planeada. Todavia, a diminuição de receita fiscal pode resultar de outros fatores, nos quais se inclui a obtenção de vantagens fiscais injustificadas – por, em princípio, não ser antecipada a diminuição desta receita, esta

---

e da Eritreia, que tributa os nacionais não residentes à taxa reduzida única de 2% (a taxa aplicável a residentes é progressiva, indo dos 2% aos 30%).

<sup>25</sup> Existem situações em que, apesar da existência do referido vínculo, não há lugar à aplicação de imposto, por força de norma, uso ou costume nesse sentido (por exemplo, a não tributação de agentes diplomáticos estrangeiros pelas atividades por eles exercidas nessa qualidade), ou por força de tratado ou convenção internacional assinada entre Estados e relativa à proteção de pessoas, bens, atividades, ou ainda destinadas à resolução de conflitos relativos a matérias tributárias.

tenderá a ser compensada por outras fontes de receita, inclusive fiscais, visto que, não só por razões políticas como por força do princípio do não retrocesso social, é difícil ao Estado obter uma redução de custos que compense a redução, que não resulte ou de uma medida que ultrapasse o crivo do não retrocesso social, ou de ganhos de eficiência em sede fiscal ou qualquer outra sede com impacto orçamental.

As medidas mais praticáveis e de acesso legítimo ao Estado passam pelo aumento da taxa de impostos já existentes, pelo aumento de base tributável destes ou de outras figuras tributárias, pela introdução de novos tributos, ou pelo recurso a outras formas de financiamento, nomeadamente à emissão de dívida própria. Perante um aumento da tributação aplicável, se os contribuintes faltosos incumpriam a obrigação tributária inicial, *ceteris paribus*, incumprirão também um novo modelo mais oneroso, pelo que o custo de qualquer uma destas opções será ciclicamente suportado pelos sujeitos passivos cumpridores. Note-se ainda quanto às políticas fiscais a preferência pela tributação sobre as fontes de rendimento que não possam ser (facilmente) deslocalizadas, como o trabalho dependente<sup>26</sup>, sujeito a retenção na fonte, assim como sobre outros rendimentos sujeitos a taxas de retenção na fonte a título definitivo.

A evasão fiscal, quando resulte na obtenção de uma vantagem fiscal injustificada, por abusiva ou ilícita, introduz uma distorção na economia e na sociedade. Esta gera uma concorrência desigual, decorrente da desigualdade nas condições do exercício das atividades económicas. Num cenário macroeconómico, as práticas evasivas, ilícitas e abusivas, impedem a diminuição do défice e da dívida pública, e prejudicam o equilíbrio da balança comercial, já que bloqueiam as políticas corretivas que sejam adotadas nesse sentido. Alimenta igualmente a economia paralela, representa um entrave à livre concorrência, e implica uma erosão significativa das receitas fiscais, não apenas pelo não pagamento de impostos devidos, como pelo “reembolso” de impostos que nunca foram entregues ao erário público.

---

<sup>26</sup> Fonte de rendimentos que, geralmente, se procura proteger, visto tratar-se, para a maioria dos agregados familiares portugueses, da principal, se não mesmo a única, fonte de rendimento.

Além das implicações orçamentais, a evasão fiscal abusiva ou ilícita fomenta o branqueamento de capitais<sup>27</sup>, assim como o financiamento ilícito de diversas atividades e instituições, com o inerente prejuízo social<sup>28</sup>. A reintrodução no circuito económico da poupança obtida com práticas evasivas ilícitas implica, não raramente, o recurso a operações que permitam o seu branqueamento, nomeadamente através de contas bancárias, contractos fiduciários, empresas sem atividade efetiva, ou outros veículos de investimento, em jurisdições não cooperantes quanto à troca de informações ou cruzamento de dados, ou restritivas quanto desaplicação do sigilo bancário, geralmente tidas como paraísos fiscais<sup>29</sup>.

Na medida em que o contribuinte faltoso, de modo a manter a vantagem injustificada, necessita que a mesma se mantenha oculta, verifica-se um incentivo à prática de outros planeamentos abusivos ou ilícitos<sup>30</sup>: quando a vantagem for

---

<sup>27</sup> Próxima do combate à evasão fiscal, a Lei n.º 25/2008, de 05 de Junho estabelece medidas de natureza preventiva e repressiva de combate ao branqueamento de vantagens de proveniência ilícita e ao financiamento do terrorismo, transpondo para a ordem jurídica interna as Diretivas n.º 2005/60/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Outubro, e n.º 2006/70/CE, da Comissão, de 1 de Agosto. Estas medidas enquadram-se num quadro maior de prevenção da utilização do sistema financeiro e de determinadas atividades para efeitos de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo. Sobre a relação entre a fraude fiscal, que constitui uma das manifestações possíveis da evasão fiscal ilícita, e o branqueamento de capitais, cfr. Laureano Gonçalves, *O Crime de Fraude Fiscal como Crime Precedente do Crime de Branqueamento de Capitais. O "Tempus Delicti" do Crime de Fraude Fiscal*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 74 (2014), Vol. I, p. 207 a 2016.

<sup>28</sup> Sobre o financiamento de atividades ilícitas, por parte de entidades portuguesas, nomeadamente pelo oferecimento de "valores" a funcionários, em vista da celebração de contratos, cfr. Carla Encarnação, *A Corrupção e as Normas Fiscais. Será o Fim das Despesas Confidenciais?*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68 (2008), Vol. II/III, p. 915 a 922.

<sup>29</sup> No nosso ordenamento jurídico, na prática, os paraísos fiscais, legalmente entendidos como os territórios sujeitos a um regime fiscal diferenciado, são determinados através de uma técnica mista ou dual: em termos gerais, esses territórios constam de lista publicada em Portaria do Ministro das Finanças, atualmente na Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro (alterada de acordo com a Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro, que retirou da lista a República de Chipre e as holdings 1929 do Luxemburgo); todavia, para certos efeitos (imputação de rendimentos em sede de IRS (73.º CIRS) e IRC (66.º CIRC)), são também consideradas submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável as entidades sujeitas a taxa de imposto inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º, ou seja, 21%.

<sup>30</sup> Uma situação levantada por Maria José Morgado e José Vegar prende-se com o suborno a funcionários, já que "quando a evasão fiscal se torna uma possibilidade de fácil concretização, apenas depende 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". Cfr. Maria José Morgado, José Vegar, *O Inimigo Sem Rosto, Fraude e corrupção em Portugal*, 2003, reimpressão, Dom Quixote, p. 69. Por sua vez, a corrupção dos agentes dificultará gerar, até que interrompida, uma espiral entre a falha no controlo das práticas evasivas e a promoção das mesmas.

financeira, enquanto pequenas poupanças fiscais tendem a ser dissipadas através de atos de consumo não atribuíveis ao contribuinte, poupanças maiores são, por norma, parqueadas ou reinvestidas, sendo que, quando sejam reinvestidas, os ganhos resultantes não poderão ser declarados, sob pena de descoberto o planeamento antijurídico e, a par de outras sanções mais gravosas, vir a ser tributado o montante inicialmente ocultado.

É certo que a generalidade dos Estados criminaliza as infrações fiscais mais graves, e prevendo mesmo penas de prisão para esses ilícitos. Todavia, tudo indica que as condenações por esses crimes são pouco frequentes, e que mesmo nesse caso raramente são aplicadas penas de prisão efetiva. Esse facto, comparado com a elevada perceção estatística e social da prática de comportamentos evasivos antijurídicos, implica uma sentimento social que bule com a realização da justiça. As injustiças fiscais decorrentes das vantagens ilegítimas conseguidas por alguns contribuintes em detrimento de outros geram um alargado sentimento de lesão à sociedade, corrompendo-a como projeto comum de uma comunidade. A perturbação do financiamento das despesas públicas obsta à realização da paz social e constitui um entrave ilegítimo ao investimento público em sectores nevrálgicos como a saúde, a educação ou a assistência social. A evasão fiscal, quando antijurídica, é um entrave à construção do Estado Social de Direito.

Em bom rigor, o lesado final de práticas evasivas abusivas e ilícitas não é o Estado ou outro credor público, já que estas entidades têm ao seu dispor outros meios de financiamento<sup>31</sup>; antes, sai lesada a sociedade no seu todo, que em última instância suporta as consequências das medidas públicas tendentes a colmatar a quebra de receitas fiscais, e a degradação social inerente à impunidade de práticas lesivas.

Nos últimos anos é notória a pressão exercida pelos contribuintes<sup>32</sup>, particularmente nas economias europeias e no Reino-Unido, no sentido de combater as práticas fiscais ilícitas e abusivas adotadas por grandes multinacionais<sup>33</sup> como a

---

<sup>31</sup> Seja por via tributária, nomeadamente com o aumento da carga tributária, seja por outras vias, como a emissão de dívida ou o recurso a outras formas de financiamento externo.

<sup>32</sup> Refletida em diversos meios de comunicação, como *Europe Pushes to Shed Stigma of a Tax Haven*, de Andrew Higgins, publicado a 22 de Maio de 2013 no *New York Times*, ou *Push on corporate tax rules goes global*, de Howard Schneider, publicado a 22 de Maio de 2013 no *Washington Post*.

<sup>33</sup> As audiências dos representantes desta classe de empresas junto das instâncias internacionais permitiu identificar duas questões essenciais para o debate relativo à elisão fiscal: em primeiro lugar, a

Apple, a Google, a GE, e outras, cujas estruturas empresariais permitem a obtenção de enormes poupanças fiscais, e cuja legitimidade pode ser discutida, mas que pelo desconhecimento do direito tributário internacional, e pelos simples custos de implementação e manutenção, são manifestamente inacessíveis à extrema maioria das empresas<sup>34</sup>.

---

tecnologia e o direito fiscal levaram ao que o analista Ed Kleinbard chama de “*stateless income*”, um fenómeno que pode ser apreendido pelas conclusões do representante da Apple em audiência “*you can’t tax this income because it only exists where tax liabilities do not exist*”; em segundo lugar, o reforço de critérios unilaterais de tributação, fortemente territoriais, no sentido de reforçar a tributação, por vezes em termos exclusivos, por parte do estado da fonte do rendimento. Cfr. Jared Bernstein, *Stopping International Tax Avoidance: What Are The Best Alternatives?*, Maio 2013.

<sup>34</sup> Um caso fascinante diz respeito a alguns comerciantes independentes de Crickhowell, chamada a “*Fair Tax Town*”, uma pequena povoação no País de Gales, que, frustrados com o facto de alguns funcionários dos pequenos estabelecimentos comerciais locais suportarem mais impostos que diversas multinacionais a operar no Reino Unido, uniram-se e num só mês replicaram o planeamento usado por algumas dessas empresas, no caso, uma sanduiche holandesa. Para o efeito, deslocaram-se à Ilha de Man, onde abriram uma conta bancária, e posteriormente a Amsterdão, onde constituíram uma sociedade com licença para operar com propriedade intelectual, titular da conta bancária, a qual é proprietária da marca *Fair Tax Town*, cujos autocolantes preenchem as montras da localidade galesa. Essa mesma empresa fatura os comerciantes pela utilização da marca, transferindo os valores auferidos para a conta bancária na Ilha de Man, que os distribui posteriormente sob a forma, nomeadamente, de dividendos. Todo o processo foi objeto de um documentário emitido pela BBC, mostrando ao público quão facilmente planeamentos desta natureza podem ser criados. O mesmo foi responsável, segundo noticiado, por uma quebra nas vendas da Starbucks de 8% no espaço de 3 meses, sendo esta uma das entidades que se indicava recorrer a planeamentos semelhantes.



### 3. AS CONDICIONANTES DA EVASÃO FISCAL

Aparte os elementos já apresentados, existem condicionantes de facto que propiciam a prática de comportamentos evasivos *lato sensu* e que são determinantes na configuração legislativa fiscal de meios anti-evasivos.

Um primeiro elemento prende-se com a globalização das atividades económicas, potencializado pela evolução das operações económicas num sentido cada vez mais virtual<sup>35</sup>. A globalização das economias, marcadamente abertas, caracterizadas por uma livre circulação de pessoas, bens e serviços, onde o capital não tem pátria e se desloca a grade velocidade<sup>36</sup>, veio permitir aos agentes económicos levar a cabo as suas atividades em diversas jurisdições. Inerentemente, verificou-se um aumento dos casos de dupla tributação, na medida em que as atividades desenvolvidas podem preencher normas de incidência fiscal em mais de um ordenamento tributário – fenómeno cada vez mais residual atendendo à vasta rede de CDTs em vigor. Hoje, a proliferação de instrumentos destinados a eliminar a dupla tributação permite um crescente abuso da liberdade de planeamento dos contribuintes, verificando-se verdadeiros casos de *treaty shopping*. A internacionalização das operações económicas levou igualmente ao desenvolvimento de procedimentos<sup>37</sup> e figuras jurídicas destinadas a facilitar atividades numa base transfronteiriça, muitas vezes de difícil enquadramento jurídico e fiscal, atentas as diferenças entre ordenamentos jurídicos<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> Para Simon James e Clinton Alley (*Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration*, Journal of Finance and Management in Public Services, Volume 2, número 2, p. 28), o combate à evasão fiscal ganhará progressivamente relevo nas políticas fiscais enquanto os problemas de políticas passadas se mantiverem e novas considerações sejam levantadas por desenvolvimentos como a autoliquidação, a emergência da economia global e o comércio eletrónico.

<sup>36</sup> Cfr. Mónica Sofia Ferreira, *Concorrência e Evasão Fiscal Internacional*, 2011, Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, p. 9.

<sup>37</sup> Nessa sede, é de realçar a facilidade de incorporação de sociedades ou celebração de contratos fiduciários, não só em Portugal, como em quase todos os ordenamentos jurídicos “desenvolvidos”, decorrentes da promoção da competitividade e captação de investimento estrangeiro.

<sup>38</sup> Não sendo necessariamente transfronteiriço, um dos mecanismos mais utilizados corresponde ao *cash pooling*, que encontramos traduzido como gestão centralizada de tesouraria, pelo qual diversas sociedades de um determinado grupo empresarial gerem e flexibilizam a liquidez financeira intragrupo. O *cash pooling* pode ter diversas implicações fiscais, nomeadamente em sede de imposto do selo e de IRC, já que o imposto do selo incide sobre as operações de utilização de crédito, sendo a taxa

Cumpra também apreciar as origens ou razões que presidem à criação de regimes, gerais ou específicos, de reduzida tributação, e que, intencionalmente ou não, acabam por alimentar, ainda que não necessariamente, práticas de planeamento fiscal que podem constituir verdadeiros casos de evasão fiscal antijurídica, nomeadamente por facilitarem a ocultação de rendimentos, pessoas, atos ou negócios jurídicos.

Recorrendo à exposição de António Carlos dos Santos<sup>39</sup>, algumas jurisdições optam por ter menos despesa pública, e conseqüentemente, menos impostos (por exemplo, prevendo sistemas de segurança social privada). Outras procuram captar investimentos produtivos ou financeiros, ou mesmo receitas fiscais futuras, através da introdução de incentivos fiscais sectoriais ou de uma fiscalidade reduzida, promovendo uma estratégia de concorrência fiscal ativa. Reflexamente, outros ordenamentos fiscais procuram, por sua parte, responder com reduções fiscais à concorrência fiscal sobre eles exercida<sup>40</sup>, ou simplesmente imitar o que consideram ser boas práticas de outros espaços fiscais (*mimetismo fiscal*). Há também Estados que, por possuírem outras fontes significativas de obtenção de receita (por exemplo, provenientes do jogo<sup>41</sup> ou do petróleo) que lhes permitem satisfazer, no essencial, os níveis de despesa pública, não têm necessidade de recorrer a impostos significativos sobre o rendimento. Existem igualmente jurisdições que, pelo seu estado de desenvolvimento económico, falta de recursos, ou pela independência política não ter sido acompanhada de suficiente sustentação económica, acabam por ter como único “produto” para oferecer no mercado internacional a aplicação de impostos nulos ou muito reduzidos. Alguns destes Estados, ao abrigo da sua soberania fiscal, optam por configurar-se como verdadeiros paraísos fiscais, relutantes em comunicar dados ou informações a outros Estados, prevendo regimes inexpugnáveis de sigilo bancário, e

---

determinada em função do respetivo prazo, e a flexibilização da tesouraria pode ser usada para mascarar resultados de sujeitos passivos de imposto independentes. Ainda quanto ao imposto do selo, encontra-se prevista a isenção do imposto entre entidades em relação de domínio para as operações financeiras de curto prazo, desde que se demonstre que tiveram como objetivo exclusivo a cobertura de carências de tesouraria. Todavia, essa demonstração é geralmente assente apenas em termos contratualmente declarados, podendo não corresponder à situação económica real das sociedades.

<sup>39</sup> CF. António Carlos dos Santos, op. cit. p.66 e seguintes.

<sup>40</sup> No que traduz uma concorrência fiscal defensiva.

<sup>41</sup> O casino de Monte Carlo chegou a gerar tanta receita fiscal, que, em 1869, o Príncipe Carlos III aboliu a tributação do rendimento no Mónaco.

com muito pouco ou nenhum controlo quer no plano da supervisão financeira, quer no plano da inspeção tributária. Por último, em muitos casos, as diferenças de níveis, estruturas e sistemas fiscais resultam de fatores históricos e culturais ou de diferentes graus de eficiência dos aparelhos fiscal e social – aparelhos mais eficientes tenderão a propiciar condições para uma diminuição competitiva das cargas fiscais.

É ainda possível distinguir entre diversas causas do fenómeno evasivo abusivo ou ilícito: estas podem ser políticas (ausência de equidade horizontal ou neutralidade fiscal<sup>42</sup>, e ausência de relação manifesta entre a tributação e a despesa pública), económicas (a situação financeira do contribuinte e conjuntura económica onde este se integra operam como justificantes económicos: este estará mais disposto à prática de comportamentos evasivos se os benefícios daí resultantes superarem os inconvenientes representados pelo respetivo risco de repressão), psicológicas (aceitação social deste tipo de conduta, ausência de educação fiscal) e técnicas (elevado grau de complexidade do sistema, ausência de estabilidade temporal da tributação).

A previsão de meios de combate à obtenção de vantagens fiscais injustificadas, resultantes de práticas evasivas ilícitas ou abusivas, quando sejam de natureza específica e não de âmbito geral, devem levar em consideração as condicionantes de facto que motivam o comportamento que pretendem dirimir, sob pena de, na prática, se terem por ineficientes.

---

<sup>42</sup> Tanto a equidade horizontal (que indivíduos com a mesma capacidade contributiva sejam objeto de um tratamento fiscal idêntico) como a neutralidade fiscal encontram-se diretamente associadas ao princípio da justiça fiscal, cuja aplicação visa dirimir as desigualdades que se geram entre as distintas formas de tributação que podem estar associadas à propriedade, à distribuição do capital humano, aos ativos físicos e financeiros, e à remuneração dos fatores de produção que, por sua vez, determinam o rendimento e a riqueza, nomeadamente o trabalho (salários) e o capital (rendas, juros e dividendos). Cabe ainda ao Estado estabelecer e assegurar a existência de critérios e mecanismos que garantam não apenas a equidade horizontal, mas também a equidade vertical, ou seja, a existência de critérios e mecanismos garantam um tratamento e um esforço económico e social justo e proporcional a indivíduos com escalões de rendimento e riqueza distintos.



#### 4. FENÓMENOS COMUNS

Os comportamentos evasivos objeto de resposta por parte do nosso ordenamento jurídico, como veremos, abarcam tanto o incumprimento de normas tributárias materiais, uma vez preenchida a incidência que determina a aplicação do imposto, como as condutas ou formas jurídicas destinadas ao afastamento abusivo dessa mesma incidência.

O afastamento da obrigação tributária, ou deturpação dos elementos que, uma vez verificados, dariam lugar ao nascimento desta, ocorre pela manipulação de qualquer um dos elementos determinantes da incidência fiscal. Não raramente, são vários os elementos de incidência modificados: objetivos (rendimento, transmissões de bens e prestações de serviços, titularidade de bens sitos no território nacional), subjetivos (natureza do sujeito passivo), territoriais (território do estado), e temporais (exercício fiscal)<sup>43</sup>. Nesta análise, limitar-nos-emos aos casos de tributação do rendimento.

A verificação da obrigação de imposto e a determinação da sua extensão atendem desde logo a dois elementos: a residência do contribuinte e a fonte dos seus rendimentos. A deslocalização da residência é, obviamente, mais fácil que a deslocalização da fonte, visto que a primeira pode, ao contrário da segunda, não implicar qualquer impacto nas atividades geradoras do rendimento tributável do contribuinte<sup>44</sup>. Essa deslocalização é, na larga maioria dos casos, mais fácil às pessoas coletivas que às pessoas singulares, que em geral têm mais dificuldade em recorrer a determinados mecanismos de planeamento tributário<sup>45</sup>.

No tocante aos sujeitos passivos pessoas singulares, a par da deslocalização da residência do beneficiário do rendimento, é também comum em termos de

---

<sup>43</sup> Os arranjos temporais são mais limitados que os mecanismos de planeamento, limitando-se, na sua maioria, ao aproveitamento de *deferral systems*.

<sup>44</sup> Em resultado disso mesmo, é significativa a tentação em ampliar ou restringir o conceito, por via interpretativa ou normativa, particularmente em vista do alargamento da base fiscal internacional, em vista do combate à elisão fiscal internacional (abusiva). Nesse sentido, cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Residência no Direito Internacional Fiscal*, 2015, Almedina, p. 37.

<sup>45</sup> Sobre a amplitude dos comportamentos das pessoas singulares, comparada à das pessoas coletivas, Jane G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, 2015, Congressional Research Service, p. 9 e seguintes.

planeamento a interposição de uma pessoa ou figura jurídica, normalmente pela constituição de uma sociedade<sup>46</sup>, ou a celebração de um contrato de natureza fiduciária. Em ambos os casos, a interposição de uma pessoa jurídica ou massa patrimonial autónoma do contribuinte, permite a deslocalização do facto tributário, a mera detenção (*parqueamento*) e geração de rendimentos em condições fiscalmente mais favoráveis, e/ou posterior requalificação fiscal dos rendimentos. Esta interposição, que permite ao contribuinte deter e reclassificar parte do seu rendimento, da esfera particular para uma esfera societária ou fiduciária autónoma, gera uma erosão em sede de IRS, associada à taxa de imposto, geralmente inferior, a que os rendimentos auferidos serão sujeitos, e/ou beneficiar da maior abertura à dedução de custos de que as empresas em geral beneficiam, ou a mera detenção desses ativos numa esfera que não diretamente a sua, até ao momento em que pretenda reaver a liquidez transferida.

A reaquisição dos montantes transferidos para a esfera societária pode ser feita através de distintas formas jurídicas, nomeadamente sobre a forma de salários, devolução de empréstimos, a suportaçãõ pela sociedade de custos pessoais não conexos com a atividade, pela distribuição de resultados, geralmente sobre a forma de dividendos, ou simples liquidação da sociedade, muitas vezes de forma isenta de qualquer tributação. A reabsorção dos montantes pela pessoa singular poderá também recorrer a formas fraudulentas, como a subfacturação ou a contabilização de despesas fictícias, geralmente mais difíceis de detetar ao nível da empresa. No caso dos contractos de natureza fiduciária, são paradigmáticas as contas bancárias *offshore* e os *trusts*, onde a recuperação dos montantes pode ocorrer através de levantamentos (conta bancária) ou distribuições a favor do cliente *beneficiary*, que frequentemente é também o *settlor (trust)*, ou da revogação do contrato (no caso do *trust*, quando este não seja irrevogável).

Os mecanismos acessíveis às empresas são mais variados, e por isso mesmo, mais complexos. Além da simples deslocalização da residência ou interposição de pessoas jurídicas nas estruturas de um grupo, os instrumentos mais frequentes através dos quais se processa a evasão fiscal (internacional) são os preços de transferência e a

---

<sup>46</sup> Temos, nesta sede, por preferível o termo sociedade ao termo empresa, por o primeiro não implicar a atividade efetiva que pressupõe a segunda.

instalação ou deslocalização para territórios de baixa ou nula tributação de determinadas partes das estruturas societárias, ou a incorporação entidades de diferente natureza na estrutura existente. Na medida em que os preços de transferência são matéria amplamente discutida, e legitimamente poderiam ser, e foram, objeto de trabalhos a si inteiramente dedicados, não abordaremos a temática.

Quanto às estruturas societárias, embora as combinações possíveis sejam múltiplas, e variáveis entre ordenamentos fiscais e entre os autores que as explanam, cremos que a vasta maioria, em linha com o proposto por Manuel Henrique de Freitas Pereira<sup>47</sup>, corresponde a uma das três seguintes formas: (I) sociedades de base (*base companies, sociétés relais*), ou seja, sociedades incorporadas em territórios de baixa ou nula tributação, detidas ou controladas por pessoas domiciliadas noutros ordenamentos fiscais, que se destinam a concentrar os ativos ou resultados obtidos no desenvolvimento de operações realizadas numa escala internacional<sup>48</sup>, geralmente sem exercício económico real que não seja a centralização dos resultados obtidos, e sem propósito que não seja a deslocalização ou modificação de um facto tributável; (II) holdings, ou seja, sociedades que têm por objeto exclusivo (holdings puras) ou não (holdings mistas) a detenção de participações sociais noutras sociedades, e que, ao instalarem-se em jurisdições de baixa ou nula tributação dos lucros recebidos das sociedades participadas, e que não prevejam a retenção de lucros a serem posteriormente distribuídos, permitem acumular resultados para posterior reinvestimento ou distribuição pelos seus detentores<sup>49</sup>; e (III) sociedades de serviços, ou seja, sociedades incorporadas num ordenamento fiscal privilegiado, para servir de base à faturação de serviços prestados a entidades residentes noutras jurisdições<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Cfr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, op. cit. p. 409.

<sup>48</sup> Conforme apontado por José Dinis Carmo e Abel L. Costa Fernandes, op. cit., p. 46, *numa economia global, os factores produtivos trabalho e capital, e, por inerência o investimento, fluirão, ceteris paribus, para os países onde o sistema fiscal encoraje e ofereça perspectivas de crescimento económico.*

<sup>49</sup> As jurisdições preferíveis para a localização destas entidades são aquelas que, não sendo necessariamente as com regimes de tributação mais vantajosa, disponham de uma rede alargada e favorável de convenções para eliminar a dupla tributação, que no caso concreto permita atingir o resultado fiscal final mais favorável.

<sup>50</sup> Quanto às sociedades de serviços, é fundamental atender à materialidade subjacente do serviço contratado entre as duas entidades, para que o mesmo possa não ser fiscalmente desconsiderado, bem como aos termos contratados, considerando as disposições potencialmente aplicáveis em sede de preços de transferência, já que, não raramente, a sociedade de serviços e a sociedade beneficiária dos mesmos mantêm uma relação de participação, ou são ambas detidas, no todo ou em parte, pela mesma entidade, ou mantêm uma situação factual em que uma, direta ou indiretamente, determina a atividade

Por último, comum tanto às pessoas singulares como coletivas é a não declaração dos produtos vendidos ou serviços prestados. Esta prática, fiscalmente, corresponde à ocultação de operações económicas e respetivo rendimento, fugindo ao cumprimento das obrigações declarativas, e, posteriormente, à liquidação e pagamento do imposto.

Este será o caso com maior expressão no nosso país. As manifestações mais claras da ocultação de rendimentos podem ser encontradas na vasta percentagem de sujeitos passivos de IRC que, exercício após exercício, declara prejuízos e não líquida impostos<sup>51</sup>, e de profissionais liberais que declaram rendimentos significativamente inferiores do que seria normal para a atividade que prosseguem, ou que exibem exteriorizações de riqueza sem que todavia haja qualquer entrada (empréstimos bancários, doações, heranças, etc.) que permita um *offset* dos custos estimáveis para essas exteriorizações. Haverá casos em que essas declarações fiscais correspondem à verdade económica<sup>52</sup>; todavia, parece estranho que, assumindo que o declarado corresponde à realidade, os agentes económicos, numa escala tão alargada, estejam dispostos a manter uma situação económica manifestamente insustentável durante tanto tempo e sem perspetivas de melhoria, atendendo unicamente ao histórico das declarações fiscais.

A única conclusão razoável em linha com a racionalidade dos agentes económicos passa, necessariamente, por assumir que os elementos declarados não correspondem à realidade económica, e que foram ocultados ou adulterados os elementos contabilísticos que demonstrariam essa mesma realidade.

Nos termos de Francisco Vaz Antunes, *“lamentavelmente, há indícios muito fortes da existência de ilícitos de natureza fiscal. Basta atentar no elevado número de profissionais liberais que sistematicamente declaram como resultado da sua profissão rendimentos muito abaixo do que seria normal para as suas actividades, assim como o*

---

da outra, independentemente de os preços praticados corresponderem ou não aos que seriam praticados entre entidades independentes.

<sup>51</sup> Ou declara montantes manifestamente reduzidos, atendendo ao volume de negócios (real ou ficcionado), às margens normais do modelo de negócio, e ao mercado em que o sujeito passivo desenvolve a sua atividade.

<sup>52</sup> No caso das empresas, tendencialmente, será o caso de sectores em quebra sistemática e sobre-endividamento, sendo também normal nos primeiros anos de atividade, com o sucessivo reinvestimento de ganhos obtidos.

*elevado número de sociedades comerciais que declaram resultados de exercício negativos, nulos ou muito reduzidos*<sup>53</sup>. Outros exemplos podiam ser dados com a mesma simplicidade.

---

<sup>53</sup> Cfr. Francisco Vaz Antunes, A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português, in [verbojuridico.net](http://verbojuridico.net), p. 8.



## 5. O COMBATE À EVASÃO NO DECURSO DO TEMPO

A primeira forma de tributo<sup>54</sup> remonta à Antiguidade, em que as comunidades vencidas nas guerras, por força da sua derrota, ficavam sujeitas ao pagamento de um tributo à comunidade vencedora, o qual era marcado pelo signo da servidão, do domínio ou da dependência – apenas através do seu pagamento a comunidade derrotada podia continuar a usufruir dos seus bens e terras<sup>55</sup>.

O então conceito de tributo não se identifica com como hoje o entendemos, já que, até a idade moderna, o príncipe constituía um mero *primus inter pares* e as prestações que lhe eram devidas não se podiam verdadeiramente dizer prestações de direito público<sup>56</sup>. Não se tratavam de tributos propriamente ditos, mas de rendimentos senhoriais. A reintrodução da noção de tributo, verdadeiramente dito, nasce da necessidade de financiamento de guerras, que no contexto europeu exigiu a criação e manutenção de exércitos permanentes e cada vez mais numerosos, que ao príncipe cabia manter: invocando bem comum da nação, o imposto é degenerado da sua forma inicial, progressivamente transformando-se de exceção em regra.

Antes deste período, apenas na Grécia Antiga se verificam casos de contribuições de carácter voluntário para fins públicos, ainda que apenas para os cidadãos livres<sup>57</sup>. Apenas em períodos excepcionais de necessidade financeira (por exemplo, em caso de guerra), nascia a obrigação de imposto incidente sobre os bens próprios dos cidadãos livres, a qual parece ter sido bem aceite, pois a colaboração, e

<sup>54</sup> Neste contexto, tributo deve ser entendido de forma aberta, e não num sentido técnico-jurídico, enquanto receita cobrada para satisfação de necessidades públicas sem fim sancionatório.

<sup>55</sup> Até à Baixa Idade Média vigora um princípio segundo o qual ao homem livre não se pode exigir imposto. Cfr. Armandino Rocha, *A Ética e os Tributos ao Longo dos Tempos*, Faculdade de Ciências Empresariais, Universidade Lusíada de Vila Nova de Famalicão, disponível em <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2006/03/EticaTributos.pdf>, p.3.

<sup>56</sup> Cfr. Sérgio Vasques, *A evolução histórica do Estado Fiscal Português*, R. Fórum de Dir. Tributário-RFDT, Belo Horizonte, ano 7, n. 37, jan./fev. 2009, p. 10. Refere o autor, no mesmo local, que “*como observava Joseph Schumpeter, uma vez que os poderes detidos pelo príncipe o eram a título pessoal e para seu benefício próprio, as alusões que este fizesse ao bem comum não teriam um sentido diferente das expressões com que hoje em dia o dono de uma fábrica se possa referir aos seus empregados. E uma vez que os poderes detidos pelo príncipe o eram a título pessoal e para seu benefício próprio, o príncipe tinha que fazer face as suas despesas através dos seus próprios meios*”.

<sup>57</sup> Relativamente aos estrangeiros e libertos (escravos que se libertaram mediante carta de alforria) incidia sobre eles um imposto de capitação, o qual consistia num tributo de certa soma que se pagava por cabeça ou por pessoa.

consequente submissão ao imposto, fundava-se nas exigências do bem comum da Pólis e da comunidade política. Em consequência, o pagamento de tributos pelos homens livres constituía motivo de orgulho, razão pela qual, muitas das vezes, era entregue um tributo superior ao exigível<sup>58</sup>.

Ainda que juridicamente não tenha havido alterações significativas até à baixa idade média, a moral tributária foi objeto de um progressivo desenvolvimento pelo pensamento cristão<sup>59</sup>.

No caso português, até ao final do século XIV, altura em que foram introduzidas as Sisas gerais, os monarcas não se arrogavam do poder de lançar tributos gerais e permanentes, recorrendo a título apenas extraordinários de pedidos, fintas, talhas ou subsídios, a repartir entre os súbditos de acordo com fórmulas e privilégios vários. Ainda que a moral fiscal e o pensamento cristão não relevem, por si só, em termos jurídicos, os contributos destas correntes no estudo e aperfeiçoamento do fenómeno fiscal foram significativos<sup>60</sup>.

---

<sup>58</sup> Esta construção parece ter ficado apenas pela Pólis grega. Na Roma Antiga, a obrigação tributária era enquadrada como uma forma de servidão, incompatível, portanto, com o estatuto de pessoa livre. Dado que às pessoas livres não era exigido imposto, as receitas necessárias para a cobertura das despesas públicas provinham das contribuições pagas pelos povos ocupados enquanto contrapartida da permanência e fruição do solo provincial.

<sup>59</sup> Alguns relatos bíblicos são de grande utilidade na perceção de fenómenos tributários, particularmente os conexos com os efeitos da carga tributária nos contribuintes e na dimensão política dos impostos. Um bom exemplo disso mesmo vem dos relatos de Salomão, que reinado previa impostos elevados ao ponto de o seu povo não os ter como suportar, e a recusa do seu filho Roboão, que lhe sucede, em os amenizar, conforme o 1.º Reis, 12:4-19, 4 «*O teu pai tratou-nos com muita dureza, mas nós estamos dispostos a servir-te, se tu agora nos aliviares das dificuldades que ele nos impôs.*». Aconselhando-se junto do concelho dos anciãos, estes responderam-lhe: *“Se hoje te mostrares condescendente e te puseres ao serviço deste povo, falando-lhes com bons modos, servir-te-á para sempre”*. Mas Roboão segue o concelho dos jovens, que lhe dizem: *“Diz a essas pessoas que se queixam da forma como teu pai os tratou e te pedem para os aliviarem: “Um dedo dos meus vai ser mais pesado que o braço todo do meu pai. Se o meu pai vos impôs um jugo pesado, eu vou torná-lo ainda mais pesado; se ele vos castigou com açoites, eu vos castigarei com um chicote de pontas de ferro.””*

Roboão segue o concelho dos jovens, e afirma: *“O meu pai impôs-vos um jugo pesado? Pois eu hei-de torná-lo ainda mais pesado. Meu pai castigou-vos com açoites? Pois eu hei-de castigar-vos com um chicote de pontas de ferro”*. No seguimento, Roboão deixa de ser reconhecido como rei pelo povo de Israel, exceto pelos habitantes das cidades de Judá. E quando o rei Roboão *“enviou Adoniram, encarregado do trabalho obrigatório, para ir ter com os israelitas do Norte, eles apedrejaram-no até morrer. Em face disto, o rei Roboão fugiu precipitadamente no seu carro para Jerusalém. Deste modo se revoltaram estas tribos israelitas contra a dinastia de David, até ao dia de hoje”*.

<sup>60</sup> O Catolicismo (igreja professada por 81% dos portugueses segundo os censos de 2011) ainda hoje reitera o dever de bom pagamento de impostos, prevendo o Catecismo da Igreja Católica que *“os que estão submetidos à autoridade vejam os superiores como representantes de Deus e colaborem lealmente no bom funcionamento da vida pública e social. Isto comporta o amor e o serviço da pátria, o direito e o dever de votar, o pagamento dos impostos, a defesa do país e o direito a uma crítica construtiva”*, na III Parte - A Vida em Cristo, II Secção: Os Dez Mandamentos, Capítulo II: «Amarás o Teu

Na Baixa Idade Média, e por força da injustiça e abusos na cobrança de tributos praticados no seio da sociedade feudal, começa a desenvolver-se uma nova fundamentação ético-jurídica da exigibilidade do imposto<sup>61</sup>. Todavia, a progressiva legitimação da cobrança de impostos, que atravessa a chegada Idade Contemporânea, com a queda do absolutismo político e o nascimento do individualismo, é de natureza sobretudo académica e teórica<sup>62</sup>, não sendo acompanhada de uma clara transposição normativa. Em matéria de combate à evasão fiscal, até ao liberalismo, e particularmente até à revolução francesa de 1789, a falta de separação de poderes do Estado e as deficientes garantias penais e processuais penais dos contribuintes não permitem distinguir com precisão entre infrações fiscais administrativas e penais. O desenvolvimento do combate à evasão fiscal acompanhou o desenvolvimento da relação jurídica tributária.

Apenas a partir do século XIX, são distinguíveis as infrações aduaneiras fiscais de natureza administrativa (penas patrimoniais) e criminal (penas de prisão e de degredo). Assim, inicialmente, o combate ao incumprimento das normas tributárias centrou-se não em aspetos fiscais, mas em aspetos aduaneiros. Em Portugal, o Código Penal de 1886 previa crimes aduaneiros, como o contrabando de mercadorias, o descaminho<sup>63</sup>, os atos fraudulentos destinados a evitar o pagamento de impostos e direitos alfandegários, a falsificação de valores selados, e o uso de marcas, cunhos ou selos falsos.

---

próximo como a Ti mesmo», n.º 464, 2238-2241; 2255, disponibilizado Conferência Episcopal Portuguesa em <http://ecclesia.pt/catecismo/>. Historicamente, podemos encontrar em São Crisóstomo, a obrigação de pagar imposto como fundamento os benefícios que o indivíduo recebe da sociedade e como a remuneração devida às autoridades gestoras do bem social; já Santo Agostinho refere que a fraude para com o erário público não é distinta do roubo contra qualquer outra pessoa, pelo que condena veementemente a fraude tributária.

<sup>61</sup> Neste período, São Tomás de Aquino afirma que o imposto visa alcançar o bem comum e, simultaneamente servir como retribuição ao príncipe pelos serviços que este presta à coletividade, defendendo também a igualdade do esforço tributário exigido aos cidadãos, ou seja, que a tributação se reparta em proporcionalidade equitativa.

<sup>62</sup> Nesse campo, são determinantes os contributos de Rousseau, para quem as contribuições individuais devem ser voluntárias e livres, como consequência do pacto social primitivamente estabelecido entre o cidadão e o Estado, e, no século XVIII, as obras de Adam Smith, que considera os impostos como veículo de arrecadação dos meios financeiros necessários à administração da justiça, à proteção da propriedade privada e à realização de obras e manutenção de instituições privadas, que os particulares não podiam realizar.

<sup>63</sup> Dispunha o artigo 280.º que “Descaminho é todo e qualquer ato fraudulento que tenha por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída ou consumo de mercadorias”

A construção dos sistemas fiscais veio posteriormente a desenvolver-se com as correntes intervencionistas (capitalismo liberal<sup>64</sup>, capitalismo moderado ou intervencionista<sup>65</sup> e sistemas coletivistas<sup>66</sup>), decorrentes das duas guerras mundiais (1914/18 e 1939/45) e da grande depressão económica de 1929. O peso dos sistemas intervencionistas obrigou à reavaliação da relação jurídico-tributária entre o Estado e o contribuinte. Em termos positivos, no nosso ordenamento, foi significativa a reforma fiscal de 1958-1963, que banuiu as penas de prisão aplicáveis aos ilícitos tributários. Os códigos vigentes à data foram revistos no sentido de incluir um capítulo relativo a penalidades, onde se previam transgressões fiscais puníveis apenas com multa, não convertível em pena de prisão, tendo sido revogados os anteriores crimes fiscais, como a falsificação e a simulação. A simulação fiscal, por exemplo, era considerada pelos Códigos do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações<sup>67</sup>, pelo Código do Imposto Complementar<sup>68</sup>, e pelo Código do Imposto de Mais-Valias<sup>69</sup>, como uma transgressão fiscal punível apenas com pena de multa. O não pagamento voluntário e tempestivo da multa aplicada pelo chefe da repartição de finanças daria

---

<sup>64</sup> Sistema assente no liberalismo económico, na defesa da economia privada, baseada no livre comportamento dos agentes económicos, e na total e livre concorrência unicamente assente em equilíbrios parciais e gerais livremente estabelecidos, que instintiva ou intuitivamente geraria e distribuiria a riqueza sem a intervenção do Estado, o qual esta reduzido a funções de garantia.

Esta visão político-económica, após reformulação a favor de princípios mais pragmáticos e consentâneos com as teses intervencionistas, agregou as chamadas teses monetaristas, enquanto instrumento privilegiado da regularização económica. As teses monetaristas (nomeadamente através das teorias quantitativas, que fazem depender o valor da moeda da sua quantidade e velocidade de circulação, de tal modo que a moeda valerá mais quando rara e menos quando abundante), tendem a considerar como instrumento privilegiado a insuflação no mercado ou a retirada deste de massa monetária, de maior ou menor velocidade de circulação da moeda, como forma de ajustar os níveis de oferta e da procura, dando desta forma um contributo para o controlo dos preços de mercado. Este sistema privilegia as políticas financeiras e cambiais (maiores ou menores taxas de juro nos empréstimos bancários) em detrimento das políticas fiscais (aumento ou diminuição dos impostos).

<sup>65</sup> O sistema capitalista moderado, dito intervencionista, assenta num conceito de economia comunitária, que prossegue e se organiza determinada por uma lógica de solidariedade social e de interligação entre a iniciativa privada e pública, doseadas em função das pressões que se estabelecem no mercado, recorrendo para corrigir as suas distorções quer à intervenção individual, quer à coletiva.

<sup>66</sup> O sistema coletivista assenta no conceito de economia pública, num pressuposto de solidariedade coletiva prosseguida pelo poder político instituído, que atua por conformação da atividade económica segundo esquemas de planificação dirigida à prossecução dos interesses coletivos e sociais comuns a todos os cidadãos. Assenta por isso na coletivização dos meios de produção e subsequente concentração da propriedade na titularidade do Estado, como forma de melhor e mais eficazmente prosseguir o controlo dos preços, do jogo da oferta e da procura, redistribuição da riqueza e prosseguimento das políticas de pleno emprego e bem-estar social.

<sup>67</sup> Decreto-Lei n.º 41 969, de 24 de Novembro de 1958.

<sup>68</sup> Decreto-Lei n.º 45 399, de 30 de Novembro de 1963.

<sup>69</sup> Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965.

posteriormente lugar à aplicação de uma sanção pelo Tribunal das Contribuições e Impostos, em sede de processo de transgressão<sup>70</sup>.

A criminalização, acompanhada da previsão de penas de prisão para crimes fiscais, foi reintroduzida pelo Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho, que para além de unificar o regime das infrações tributárias, determinava para os delitos fiscais mais graves (viciação, falsificação, destruição e abuso de confiança) a aplicação de penas de prisão que poderiam ascender até aos 12 meses<sup>71</sup>. Com o Código Penal de 1982, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 400/82, de 23 de Setembro, regressou a tipificação dos crimes de falsificação de valores selados e de contrafação ou falsificação de selos, cunhos, marcas ou chancelas. O próximo avanço significativo em matéria de combate à evasão fiscal no nosso ordenamento deu-se com a Lei n.º 89/89, de 11 de Setembro, pela qual o Governo foi autorizado a legislar sobre infrações fiscais.

O conteúdo desta lei incluía ainda a previsão de certos ilícitos típicos, puníveis a título doloso, como a fraude fiscal (dirigida à diminuição das receitas fiscais ou à obtenção ou manutenção de um benefício fiscal injustificado, através de falsas declarações, da ocultação ou alteração de factos ou valores fiscalmente relevantes para a avaliação ou controlo da matéria coletável), a simulação, a viciação, falsificação, ocultação, destruição, danificação, inutilização ou recusa de exibição de livros de escrituração ou qualquer documento exigido pela lei fiscal, bem como o uso de tais livros ou documentos sabendo que se encontram viciados ou falsificados por terceiros.

No seguimento dessa autorização foi introduzido o Decreto-Lei n.º 376/A/89, de 25 de Outubro, que cria o Regime Fiscal das Infrações Fiscais Aduaneiras (RJIFA), o qual tipifica vários crimes aduaneiros e contraordenações, nomeadamente os crimes de

---

<sup>70</sup> Nos termos do artigo 6.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Maio de 1963, *“a aplicação de sanções pela violação de leis tributárias só pode ser efectuada mediante julgamento dos tribunais das contribuições e impostos”*.

<sup>71</sup> Previa o preâmbulo que *“o legislador fiscal português sempre se preocupou bastante com os fenómenos da evasão e da fraude fiscal. A tais factos sempre corresponderam sanções mais ou menos gravosas, embora punidas só com multa. Para as combater mais eficazmente há que criminalizar as infracções tributárias mais graves – punindo-as com penas de prisão – especialmente aquelas em que o contribuinte, através do seu comportamento, procurou viciar, falsificar ou destruir os elementos de escrita, os registos ou os documentos destinados a comprovar a sua situação tributária. A mesma atitude se deve ter perante o contribuinte que não passou recibos quando legalmente estava obrigado e não mantém em ordem os talões durante o prazo legal (...). A mesma atitude se tem de ter perante o contribuinte que recebeu ou deduziu o imposto e não o entregou aos cofres do Estado. O mesmo tratamento se deve adoptar para com aqueles que simulam os contractos ou transacções ou praticam actos gravemente lesivos dos interesses da Fazenda Nacional”*.

contrabando, fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, fraude às garantias aduaneiras, frustração de créditos aduaneiros, quebra de marcas e selos, recetação de mercadorias objeto de infração fiscal aduaneira, auxílio material e associação criminosa.

Em 1990, o Decreto-Lei n.º 619/76 foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, o qual cria o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), no sentido de melhor combater a fraude fiscal. O RJIFNA procedeu à unificação, harmonização e sistematização da matéria relativa às infrações tributárias, mas retirou a natureza criminal aos ilícitos previstos, que por essa via passaram a ser considerados transgressões fiscais puníveis com multas, as quais todavia podiam ser convertidas em pena de prisão. Foram aqui igualmente tipificados os “crimes” de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal, frustração de créditos fiscais e a violação do sigilo fiscal. Posteriormente, o RJIFNA foi alterado no sentido de incluir alguns crimes contra a Segurança Social<sup>72</sup> e recriminalizar a evasão fiscal ilegítima e a fraude fiscal, fixando uma pena de prisão que podia ascender aos 5 anos<sup>73</sup>.

Em 1996 o ordenamento jurídico português passa a conhecer o que hoje chamamos de Regimes Excepcionais de Regularização de Dívidas Tributárias, ou RERTs, com a introdução do “Plano Mateus” (Decreto Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto). Este regime destinava-se a incentivar a regularização<sup>74</sup> de dívidas fiscais e à segurança social, numa tentativa de recuperar dos incumprimentos acumulados ao longo da primeira metade dos anos 90 do século passado. Este marco inicia o recurso a um novo meio de ataque a algumas das consequências negativas da evasão fiscal, a que o Estado Português tem vindo a recorrer para diversos efeitos, por vezes mesmo de uma forma que se teme pró-cíclica. Outros RERTs se seguiram, consagrando não só regimes de regularização, mas verdadeiras amnistias fiscais (caso dos RERT I, II, e III). Na

---

<sup>72</sup> Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho.

<sup>73</sup> Decreto- Lei 127-B/97, de 20 de Dezembro. Este Decreto-Lei previu também algumas formas autónomas de contraordenação.

<sup>74</sup> Nos termos do art. 177.º-A do CPPT, considera-se que o contribuinte tem a situação tributária regularizada quando este (a) não seja devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respetivos juros, ou quanto, sendo devedor fiscal, (b) esteja autorizado ao pagamento da dívida em prestações, desde que exista garantia constituída, nos termos legais, ou (c) tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade da dívida, quando seja exequenda e o processo de execução fiscal tenha garantia constituída, nos termos legais, ou (d) quando a execução fiscal se encontre suspensa, nos termos do n.º 2 do artigo 169.º, havendo garantia constituída, nos termos legais.

sequência do referido diploma, a Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, que alterou o RJIFNA, veio determinar que caso as dívidas em causa tivessem dado origem a procedimento judicial por crime de natureza fiscal, o processo de averiguações e o processo penal fiscal deveria ser suspenso, desde que o arguido tivesse obtido da Administração Fiscal uma autorização para pagamento em prestações e as levasse a cabo tempestivamente. Previa ainda a possibilidade de extinção da responsabilidade criminal nos casos de pagamento integral do imposto devido e respetivos acréscimos legais.

No final dos anos noventa, e início do século XXI, sucedem-se vários escândalos (AIB (2001), Enron (2001), Worldcom (2001), Tyco (2001), Parmalat (2003), Royal Ahold (2003) Banco Santos (2004), etc.), que tiveram um papel marcante ao trazerem para o centro das atenções os problemas associados à manipulação da contabilidade, à evasão e à elisão fiscal, tanto nacional como internacional.

A 14 e 15 de Setembro de 2006, os dirigentes de autoridades relativas à tributação do rendimento de 35 países, ou os seus representantes, reuniram-se em Seul, no âmbito do Fórum das Administrações Fiscais (*Forum on Tax Administration*) para analisar a questão da não conformidade de práticas internacionais dos contribuintes e seus consultores com as leis fiscais internas. Na declaração final da reunião de Seul foram afirmadas, entre outras, preocupações relativas à necessidade de se aprofundar o conhecimento de esquemas de planeamento fiscal agressivo, sejam estes *one-off arrangements* ou comercializados em massa (*mass marketed arrangements*), e provenientes de peritos *in-house* ou propostos por advogados, contabilistas, consultores fiscais ou instituições financeiras. O Fórum seguinte (10 e 11 de Janeiro de 2008) contou já com vários estudos sobre a evasão fiscal (o conceito foi utilizado de modo aberto), o qual resultou numa das medidas que veio posteriormente a ser adotada em Portugal: a criação de regimes obrigatórios de revelação e comunicação às Administrações Fiscais de esquemas de potencial evasão fiscal internacional e de planeamento fiscal abusivo.

No seguimento, a 25 de Fevereiro de 2008, foi publicado o Decreto-Lei n.º 29/2008, com vista ao combate ao planeamento fiscal abusivo, o qual surgia na sequência de autorização legislativa nesse sentido constante do Orçamento do Estado

para 2007<sup>75</sup>. A autorização partia de recomendações da OCDE e do G8 nesse sentido, assim como resultava das experiências do Reino Unido, Canadá e Estados Unidos da América no sentido de consagrar uma obrigação legal de comunicação por parte de promotores de esquemas de planeamento fiscal dito “agressivo”<sup>76</sup>.

Nos dias de hoje, o fenómeno fiscal e o combate à evasão é particularmente marcado pelo integracionismo europeu, com as consequentes vantagens e limitações<sup>77</sup>, e por iniciativas de natureza potencialmente global, particularmente em sede de troca de informações financeiras, como o CRS, promovido pelo G20 e pela OCDE, e a FATCA, promovida pelos Estados Unidos da América.

Particularmente desde meados de 2008, a conjuntura mundial tem sido particularmente penalizadora para os diferentes Estados-Membros que integram a Zona Euro<sup>78</sup>, que, impossibilitados de responder através de políticas monetárias nacionais<sup>79</sup>, fruto da União Monetária e da adesão à moeda única, podem apenas recorrer a ajuda da própria União Europeia, do Banco Central Europeu (BCE) e, quando

---

<sup>75</sup> Este visava, nos termos do art. 98.º, n.º 1, a adoção de “*medidas de carácter preventivo relativamente a práticas de evasão e planeamento fiscal “agressivo”, mediante a consagração de obrigações específicas de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas, operações ou transacções adoptados ou propostos que tenham como principal ou um dos principais objectivos a obtenção de vantagens fiscais*”.

<sup>76</sup> Estas iniciativas nasceram de uma preocupação maior, particularmente dos países mais desenvolvidos, conexas com os efeitos da globalização e digitalização da economia na erosão das receitas tributárias, a que se juntou um aumento nos custos administrativos da fiscalização, e as repercussões que tais fenómenos acarretam na quebra de legitimização dos sistemas fiscais. A internacionalização da economia, particularmente pela própria internacionalização dos contribuintes, as inovações financeiras (instrumentos financeiros derivados, *stock options*, etc.), assim como o aumento da oferta, por consultores fiscais, de serviços de minimização fiscal (nos planos interno e internacional), aumentaram drasticamente a facilidade de acesso a práticas evasivas em larga escala.

<sup>77</sup> Sobre o desenvolvimento do Estado Fiscal Português, e as implicações inerentes ao integracionismo europeu, J. L. Saldanha Sanches, *Soberania Fiscal e Constrangimentos Externos*, Fisco, n.º 27, Janeiro 1991, p. 19 a 24, e, Sérgio Vasques, A evolução histórica do Estado Fiscal Português, R. Fórum de Dir. Tributário- RFDI, Belo Horizonte, ano 7, n. 37, p. 9-52, jan./fev. 2009.

<sup>78</sup> Particularmente, mas não só, pela pressão dos mercados financeiros e pelo aumento dos juros da dívida emitida sobretudo pelos países periféricos da Zona Euro, que ameaçam não só a viabilidade económica e financeira desses Estados, como a própria autonomia enquanto Estados soberanos.

<sup>79</sup> Como indicado José Dinis Carmo e Abel L. Costa Fernandes, *A Tributação dos Rendimentos Empresariais em Portugal – O Passado, O Presente, e uma proposta para o Futuro*, Almedina, 2013, p. 11 e seguintes, tradicionalmente, os Estados de Direito dispõem de três políticas para gerir a sua conjuntura macroeconómica: a política monetária, a política fiscal ou orçamental, e a política cambial. Após o surgimento da moeda única, os países da Zona Euro perderam autonomia monetária, ficando dependentes da definição e implementação das políticas monetária e cambial decididas pelo BCE, perdendo por isso a possibilidade de alteração das taxas de juro e de câmbio, e por isso, a capacidade de influenciar a massa monetária disponível (e consequentemente o nível de inflação), o que se reflete na competitividade do preço das produções nacionais. Resta por isso a política orçamental, ainda que condicionada pelo Tratado Orçamental (Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança na União Europeia e Monetária).

necessário, do Fundo Monetário Internacional (FMI), como foi o caso Português, para além das políticas orçamentais e fiscais com os limites interna ou comunitariamente consagrados, e dentro dos limites estimados da eficiência financeira dos tributos<sup>80</sup>.

Resultante de uma crise económica virtualmente mundial, vários Estados e organizações supraestaduais promoveram iniciativas em resposta a um pico de comportamentos evasivos. Nesse sentido, foi introduzida, nos EUA, a FATCA (*“Foreign Account Tax Compliance Act”*) que, pela primeira vez, criou um modelo para a troca de informações automática entre países, e que foi usado como base para a adoção, pela OCDE (*Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico*), sob iniciativa do G20, do programa CRS (*“Common Reporting Standard”*), cujo texto foi finalizado em 2014, e cuja implementação consagra um conjunto de mecanismos legais, nomeadamente, acordos de troca de informação com cariz multilateral, a Diretiva 2014/107/EU do Conselho, de 9 de Dezembro de 2014, relativa à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade, e um protocolo entre a União Europeia e a Suíça que assegura a troca de informações entre estas jurisdições.

A par destas iniciativas aparentemente harmonizadoras, não podemos todavia deixar de fazer notar uma crescente *tax competition*<sup>81</sup>, nos termos de Saldanha Sanches, no que se teme possa vir mesmo a constituir uma *race to the bottom* fiscal<sup>82</sup>. Vários ordenamentos fiscais procuram atrair investimento estrangeiro, promovendo

---

<sup>80</sup> Popularizada como a “curva de Laffer”, Arthur Laffer demonstrou que existe um ponto de inflexão a partir do qual um aumento marginal da taxa de um imposto, ao invés de proporcionar um aumento de receita fiscal, conduz a uma redução dessa mesma receita, dado que os incentivos ou condicionantes necessários ao gerar dessa receita diminuem. Da mesma maneira, essa redução pode resultar um aumento da fraude e evasão fiscal, cuja prática se torna mais favorável nesse contexto.

<sup>81</sup> Ou concorrência fiscal, a qual corresponde ao impacto competitivo que um sistema fiscal tem noutro, causando frequentemente a erosão das receitas fiscais desta última. Tipicamente vista como salutar, por promover maior rigor na cobrança de tributos, uma administração mais eficiente e assegurar uma melhoria da competitividade, conducente a um sistema ótimo, apenas com o Relatório Ruding, pela primeira vez, foram apontados serias preocupações com os seus efeitos entre, no caso, os Estados-Membros. Isto porque, no limite, pode ser conducente a resultados prejudiciais e mesmo desleais, já que a atribuição de regimes significativamente vantajosos pode implicar a perda de receita total para o Estado lesado e resultados reduzidíssimos para o Estado que concede o regime mais favorável. Nesse sentido, pode corresponder à atração desleal de fluxos financeiros pertencentes a outros Estados, estimulando a evasão e fraude fiscal nestes, situação qualificada através da expressão inglesa *poaching*. Cfr. Mónica Sofia Ferreira, *Concorrência e Evasão Fiscal Internacional*, 2011, Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, p. 27 e seguintes.

<sup>82</sup> J. L. Saldanha Sanches, *Tax Harmonization Versus Tax Competition: A View from the Periphery*, Fiscalidade, n.º 35, 2008, disponível em <http://www.saldanhasanches.pt/>.

regimes fiscais competitivos<sup>83</sup>, na sua maioria similares aos vigentes em Estados próximos, e atribuindo-lhes um tributação mais reduzida ou maiores facilidades de contexto ou de aplicação: é o que acontece, por exemplo, com a residência não habitual portuguesa, o *non-domiciled tax regime* do Reino Unido, o *special expat tax regime* dinamarquês, o *special assignee relief programme* irlandês, ou o *régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español* de Espanha.

Sendo o combate à evasão fiscal promovido mais por razões de constrangimento orçamental do que em vista da plena justiça fiscal e cumprimento da lei, tememos que os resultados das medidas implementadas em vista do combate à evasão antijurídica sejam consumidos pela concorrência fiscal entre Estados, em prejuízo dos contribuintes que, fruto das suas circunstâncias, não podem, nem deveriam ver-se sujeitos à necessidade de deslocalizar os factos tributários que preenchem ou de prosseguir comportamentos fiscalmente evasivos.

---

<sup>83</sup> Os impostos (em termos de incidência e taxa aplicável) variam entre os vários ordenamentos fiscais, sendo que uma elevada competitividade fiscal leva ao aumento de Investimento Direto Estrangeiro (IDE, ou seja, o investimento realizado para adquirir um interesse duradouro em empresas que operem fora da economia do investidor) e conseqüentemente ao crescimento económico, acompanhado de geração de emprego e alocação de capital, de uma dada economia.

## 6. O CONCEITO DE EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal é tradicionalmente difícil de definir<sup>84</sup>.

Como aponta Menezes Leitão, o conceito de evasão fiscal “*apresenta (...) dificuldades especiais, uma vez que não só não se encontra entre os diversos autores uma uniformidade terminológica e conceptual em torno desta matéria, como também é muito discutível a discriminação das várias realidades fácticas susceptíveis de se subsumir nestes conceitos*”<sup>85</sup>. Se por um lado as diferenças de tratamento dadas pelos diversos autores que estudaram a temática obstam a um tratamento uniforme<sup>86</sup>, e, no limite, coerente do conceito, é igualmente verdade que as divergências contribuem para o enriquecimento do estudo desta matéria, identificando casos que, ainda que juridicamente distintos, podem merecer uma reação similar do ordenamento jurídico. Todavia, como afirma João Taborda da Gama, “*uma correcta compreensão do tema que nos propomos tratar resulta de uma prévia e precisa delimitação e descrição conceptual*”<sup>87</sup>.

Conceptualmente, a definição é várias vezes depurada da análise de situações reais que, atendendo a princípios de Direito Fiscal, densificados em normas ou correntes doutrinárias, refletem manifestações de evasão fiscal abusiva e ilícita, que o ordenamento jurídico deve combater. É um conceito desenvolvido, maioritariamente, pela negativa, identificando e enquadrando casos antijurídicos de evasão.

---

<sup>84</sup> Por todos, cfr. Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (133), Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1984, p. 143 e seguintes. As dificuldades alastram-se aos conceitos próximos ou conexos com a evasão, como, por exemplo, o planeamento fiscal (cfr. António Carlos dos Santos, *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade n.º 38, Abril-Junho 2009, p. 62).

<sup>85</sup> Luís M. Teles de Menezes Leitão, *A Evasão e a Fraude Fiscais face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal*, Fisco n.º 32, Junho 91, Doutrina, p. 16.

<sup>86</sup> Assim, por exemplo, João Nuno Calvão da Silva, op. cit., distingue entre evasão fiscal e fraude fiscal; Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina, 2005, p. 385 e seguintes, distingue entre a gestão fiscal/*tax planning*, a evasão fiscal, que entende como correspondente à *tax avoidance* e elisão fiscal, e a fraude fiscal em sentido amplo (*tax evasion*); José Dinis Carmo e Abel L. Costa Fernandes, op. cit., p. 25 e seguintes, distinguem entre evasão fiscal como aproveitamento das faculdades conferidas por lei, e fraude, como comportamento reprovável, considerando ainda a elisão ou abuso fiscal autonomamente.

<sup>87</sup> João Taborda da Gama, *Acto Elisivo, Acto Lesivo – Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Volume XL – N.º 1 e 2, Coimbra editora, 1999, p. 291.

Também no plano internacional, é difícil apontar um consenso no que toca tanto ao conceito de evasão fiscal e às práticas que a integram, mesmo com os contributos de órgãos supraestaduais, nomeadamente da OCDE<sup>88</sup>. Certo é que, neste contexto, o conceito surge também associado a práticas juridicamente desvaliosas, englobando, numa primeira aceção, *“os actos ilícitos pelos quais o contribuinte viola deveres decorrentes de uma relação jurídica tributária com elementos de estraneidade, trate-se de deveres materiais, como o dever de cumprir, ou de deveres instrumentais, como o de apresentar declarações verdadeiras ou o de manter escrituração regular”* e, numa segunda aceção, *“além da tax evasion propriamente dita, a figura da tax avoidance ou elisão fiscal internacional, que se traduz na prática de actos lícitos pelos quais os particulares, influenciando voluntariamente os elementos de conexão, procuram evitar a aplicação de certo ordenamento tributário”*<sup>89</sup>.

Do tratamento, tanto nacional como internacional, podemos com segurança concluir que a evasão (do latim *evasiōne*, que corresponde ao ato ou efeito de evadir-se, fuga, saída) implica um comportamento, que, no contexto fiscal, será dirigido à fuga a uma determinada norma, ou à sua aplicação, visando assim a obtenção de uma vantagem fiscal. Todavia, o conceito é usado com uma conotação negativa, e existem comportamentos que obstam à verificação de determinada incidência de imposto previstos na lei fiscal, gerando vantagens fiscais legislativamente consagradas e admitidas, que devem ser tuteladas. Os meios de combate à evasão não visam o afastamento de vantagens legalmente consagradas, pelo que podemos concluir que apenas as vantagens fiscais injustificadas, que não sejam legalmente tuteláveis, podem e devem ser combatidas.

---

<sup>88</sup> As distintas formas de planeamento fiscal, muitas vezes assentes no aproveitamento das diferenças tributárias entre jurisdições fiscais, dificilmente poderão ser controladas por apenas uma jurisdição. Requerem, por isso, um entendimento conjunto a nível internacional, assente na cooperação e não na competitividade fiscal, que será mais propícia a um *race to the bottom*, com as inerentes desigualdades sociais que este pode acarretar. Todavia, o mesmo teria que ser capaz de superar interesses conflituantes entre os Estados, muitas vezes legítimos, que procuram atrair investimento com condições fiscais favoráveis, no sentido de reduzir a carga fiscal dos seus cidadãos.

<sup>89</sup> Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2011, p. 45. Entende o autor que a evasão fiscal internacional na primeira aceção não oferece especialidade digna de relevo na teoria do ilícito fiscal; pelo seu lado, a elisão fiscal internacional, aqui entendida como abuso à lei fiscal, corresponderá de certo modo à figura da fraude à lei fiscal internacional, pelo que o seu tratamento dogmático deve ser elaborado nos quadros do elemento de conexão.

Pela abrangência do termo, voltada para o seu combate, entendemos a evasão fiscal antijurídica, geradora de vantagens fiscais injustificadas, num sentido próximo do proposto por Casalta Nabais, “*com o sentido amplo que engloba tanto a evasão lícita, isto é, a elisão fiscal que constitui um abuso da liberdade de planeamento e gestão fiscais, como a evasão ilícita, ou seja, a evasão fiscal em sentido estrito. Ou seja, por outras palavras, temos em vista a fuga aos impostos, a fuga que se concretiza num ilícito (que podemos designar por fraude fiscal em sentido amplo) e a fuga que consubstancia um abuso da liberdade fiscal própria de um Estado fiscal (que alguma doutrina designa por elisão fiscal)*”<sup>90</sup>. Apenas quando a vantagem obtida pelo contribuinte, fruto de um comportamento evasivo, seja juridicamente injustificada – por resultar de uma prática ilícita ou abusiva – se verifica um caso relevante de evasão, objeto de resposta por parte do ordenamento jurídico.

#### a. O COMPORTAMENTO EVASIVO

A evasão fiscal, no seu sentido mais amplo, parte de comportamentos (prática de atos, celebração de negócios ou adoção de formas jurídicas) dos contribuintes, tendentes à obtenção de uma vantagem fiscal. Como vimos, o ser humano procura, de modo inato, a maximização dos seus recursos. No seu planeamento fiscal, o contribuinte pondera uma relação jurídica tributária, hipotética ou já constituída, que toma como base, que depois compara com uma segunda situação, alternativa, que ocorrerá caso o contribuinte prossiga com o comportamento que lhe permitirá obter uma vantagem fiscal.

Os elementos das relações jurídicas tributárias a comparar correspondem ao *Tatbestand* sistemático alargado, ou seja, à soma dos pressupostos da tributação, incluindo os benefícios fiscais e normas das convenções de dupla tributação, e isenções ou créditos de imposto resultantes da aplicação dessas convenções<sup>91</sup>. Essa comparação permitirá ao contribuinte analisar os resultados fiscais da primeira e

---

<sup>90</sup> Cfr. op. cit., p. 163.

<sup>91</sup> Cfr. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, primeira edição: Novembro 2015, p. 93.

segunda relação fiscal, e compará-los<sup>92</sup>. O *Tatbestand* sistemático alargado resulta de um extensão do *Tabestand* sistemático de imposto, entendido como o conjunto de elementos essenciais da relação jurídica tributária e que podem resultar na pretensão tributária. A este conceito reportam os pressupostos abstratos contidos nas normas fiscais materiais<sup>93</sup>, cuja realização dá origem a determinadas consequências jurídicas, mormente a definição do sujeito ativo e sujeito passivo do imposto, a delimitação do facto tributário, a determinação da matéria tributável, da taxa aplicável, da coleta e das deduções à coleta admissíveis.

Os comportamentos evasivos do contribuinte podem resultar de ações, ou seja, de práticas positivas no sentido de obter a referida vantagem fiscal, ou de práticas omissivas, quando o contribuinte se escuse a levar a cabo os comportamentos a que se encontra obrigado. Podem também ser intencionais, correspondendo à implementação de um determinado planeamento fiscal<sup>94</sup>, ou não, resultando, por exemplo, do desconhecimento das obrigações fiscais aplicáveis. Em qualquer situação, o comportamento deve, em alguma medida, ser imputável ao contribuinte.

O comportamento evasivo deve ser enquadrado à luz das obrigações fiscais aplicáveis, ou potencialmente aplicáveis, visto que há comportamentos motivados pela procura de uma poupança que não têm qualquer relevância fiscal, e por isso mesmo, não têm qualquer relevância em matéria de combate à evasão fiscal.

---

<sup>92</sup> Em muitas das modalidades de evasão fiscal, o se verificará será o incumprimento do efeito jurídico resultante destes elementos, ou a modificação dos elementos preenchíveis pelo contribuinte no sentido de se verificar um enquadramento jurídico-tributário menos oneroso.

<sup>93</sup> As normas fiscais podem ser divididas em normas materiais, que regulam a relação jurídica tributária, particularmente a incidência, a matéria coletável, as taxas e os benefícios fiscais – trata-se, em suma, do direito tributário material; as normas fiscais instrumentais, que regulam a atividade administrativa da aplicação das leis fiscais, na prevenção e fiscalização tributárias, ou a atividade dos particulares nesse âmbito (autolançamento e autoliquidação); as normas fiscais de contencioso, que regulam o processo judicial tributário; e as normas fiscais sancionatórias, geralmente designadas por direito penal fiscal.

<sup>94</sup> Por planeamento, adotamos a definição, ainda que limitada, proposta pelo Decreto-Lei 29/2009, no seu artigo 3.º, alínea a): qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por parte do sujeito passivo de imposto. O termo anda em regra associado à ação das empresas (planeamento empresarial) ou do Estado (planeamento estatal). Quando referida à fiscalidade, esta expressão aparece normalmente ligada a uma ação dos contribuintes (normalmente empresas) destinada a obter uma economia ou poupança fiscal. Note-se, todavia, que nem todas as formas de obtenção de uma economia ou poupança fiscal decorrem de atos de planeamento fiscal. Cf. António Carlos dos Santos, *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade n.º 38, Abril-Junho 2009, p. 62.

Em primeiro lugar encontram-se os casos de abstenção de incidência. Trata-se de casos em que o contribuinte prescinde a utilizar, materializar ou desenvolver uma capacidade económica sujeita a imposto<sup>95</sup>. Neste caso não se encontram verificados os factos que dariam por preenchida a norma de incidência fiscal. A simples abstenção de praticar o facto tributário em ordem a evitar o pagamento do imposto não merece qualquer reacção da parte do Direito, visto que o contribuinte não chega preencher as normas de incidência do tributo, e como tal, não pode haver qualquer pretensão tributária por parte do Estado, não havendo igualmente qualquer comportamento evasivo. Nestes casos existe uma manifestação apenas virtual de capacidade contributiva.

Fazem também parte desta categoria os casos de transferência económica. Nestes, o sujeito passivo transfere através de mecanismos de mercado para outrem o sacrifício fiscal (repercussão), ou adquire bens duradouros por preço inferior ao seu valor venal, deduzindo o imposto que sobre eles irá recair no futuro (amortização), ou faz refletir indefinidamente a carga fiscal que suporta nas suas relações económicas (difusão). Em todos os casos, o que se verifica é apenas uma deslocalização da incidência económica do imposto, do contribuinte *de jure* para um contribuinte *de facto*, e não uma verdadeira evasão juridicamente relevante<sup>96</sup>. É juridicamente irrelevante quem suporta economicamente o tributo a final, desde que o pagamento do mesmo recaia sobre o sujeito passivo que preencha a norma de incidência aplicável.

O comportamento evasivo do contribuinte é apenas relevante para o Direito Fiscal quando manifeste uma real capacidade contributiva, em linha com a incidência legalmente consagrada, e a não suportação do ónus fiscal que lhe deveria corresponder no âmbito da relação entre o contribuinte *de jure* e o Fisco. Sem a

---

<sup>95</sup> A abstenção de incidência caracteriza-se pela inatividade ou abstenção do virtual contribuinte para evitar a realização do facto gerador da obrigação de imposto; pela natureza material ou real dessa inatividade ou abstenção; e pelo facto de essa abstenção produzir uma lesão ao erário público, já que haveria tributação de a atividade se tivesse operado. Menezes Leitão, op. cit. p 17.

<sup>96</sup> “Nestes casos, o que se passa ou é uma pura técnica de minimização de custos, como por exemplo a empresa de transportes que já inclui no preço dos seus serviços os custos da gasolina, fazendo com que o imposto que sobre esta recai seja suportado indirectamente pelos seus clientes, ou estamos perante casos de substituição tributária”, cfr. João Taborda da Gama, op cit. p. 292.

verificação conjunta destes elementos não se verifica, verdadeiramente, qualquer comportamento evasivo relevante.

#### **b. A OBTENÇÃO DE UMA VANTAGEM FISCAL**

A racionalidade dos agentes económicos pressupõe que estes, no âmbito das suas atividades económicas, procurem sistematicamente maximizar o retorno dos seus recursos, assim como minimizar os respetivos custos, nomeadamente comerciais, financeiros e fiscais. Esta poupança pode ser financeira, que será a mais característica, mas pode igualmente adotar outras formas, como a obtenção de uma vantagem temporal relativamente ao momento de entrega do tributo, ou a obtenção de um meio de pagamento distinto dos legalmente admissíveis<sup>97</sup>.

Os comportamentos dos contribuintes podem resultar numa poupança fiscal, mas não ser dirigidos a esta, exigindo-se por isso uma conexão entre a causa (comportamento evasivo) e efeito (obtenção da vantagem fiscal). A verificação da obtenção da vantagem fiscal requer um exercício mental abstrato, no qual se compara a situação resultante do comportamento evasivo com a que existiria não fosse esse comportamento e a respetiva vantagem. A diferença entre a “verdadeira” *tax liability* dos sujeitos passivos de um determinado imposto, e aquilo que é efetivamente percebido pelas administrações fiscais, constitui a chamada “*tax gap*”<sup>98</sup>.

A obtenção de uma vantagem fiscal pode não ser a única finalidade do comportamento evasivo, nem sequer a principal, e ser meramente incidental, perante outras razões economicamente válidas. O comportamento adotado pode corresponder ao exercício de uma opção económica ou comercial perfeitamente

---

<sup>97</sup> Por exemplo, uma empresa pode ter no seu horizonte um aumento do lucro distribuível e, por isso, o planeamento fiscal em causa poderá não aceder a certas alternativas de minimização dos impostos a pagar que poderão minimizar esse lucro. Poderá também dar-se o caso de os impostos de uma empresa não serem suportados por esta mas por terceiros, pelo que o planeamento fiscal pode ser apenas no sentido de gerir a liquidação e pagamento desses impostos da forma mais vantajosa para a empresa, designadamente do ponto de vista financeiro ou sob uma perspetiva comercial. Cfr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina, 2005, p. 387.

<sup>98</sup> Como referido por Simon James e Clinton Alley, em *Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration*, *Journal of Finance and Management in Public Services*, Volume 2, número 2, p.29, *tax gap* “represents the difference between the actual revenue collected and the amount that would be collected if there were 100 per cent compliance”.

válida, construída ao abrigo da autonomia privada e livre planeamento do contribuinte, e inexistir qualquer artificialidade entre o comportamento efetivamente realizado e a vantagem dele resultante.

Pode igualmente dar-se o caso, como aprofundaremos, de o comportamento evasivo ser motivado exclusiva ou maioritariamente por motivos fiscais, atenta a vantagem fiscal decorrente de evitar determinada incidência de imposto, e não existir qualquer correspondência entre o comportamento do contribuinte e a realidade económica subjacente, pelo que o comportamento em causa corresponde apenas a esquema artificial dirigido à obtenção da vantagem fiscal. Assim, para que se possa dizer que o comportamento do contribuinte constitui um caso relevante de evasão fiscal, este deverá ser, em alguma medida, destinado à obtenção de uma vantagem fiscal, mesmo que posteriormente esta se tenha por injustificada.

A evasão fiscal depende, conceptualmente, da obtenção, pelo menos em termos potenciais, de uma vantagem fiscal. De facto, sem a existência, ainda que potencial, de uma vantagem fiscal, não resultam prejudicados nenhum dos interesses juridicamente protegidos pelo combate (disperso) a este tipo de práticas: não existe lesão do erário público, e quaisquer distorções económicas ou sociais operam apenas a desfavor de quem lhes dá azo, por suportar uma situação fiscal idêntica ou mais onerosa que a originária. Reversamente, é a obtenção da vantagem fiscal que, quando injustificada, dá lugar às referidas distorções.

### **C. A VANTAGEM FISCAL INJUSTIFICADA**

Não basta que o comportamento do contribuinte se dirija à obtenção de uma vantagem fiscal, já que esta pode ser juridicamente justificada. De facto, são vários os casos em que o planeamento fiscal dos contribuintes corresponde ao exercício de opções de enquadramento fiscal legalmente previstas, pretendidas pelo legislador e, por essa via, em linha com o Direito aplicável. O planeamento fiscal é uma das liberdades de iniciativa económica e da empresa, sendo constitucionalmente protegida

nos termos dos artigos 61.º, 80.º, alínea c), e 86.º da CRP, que pode ser exercida em linha com o Direito aplicável.

Assim como a previsão do tributo mantém sempre uma conexão com o princípio da legalidade – que a legítima – também os possíveis arranjos fiscais devem ser compatíveis com a legislação tributária aplicável.

Os distintos comportamentos destinados à obtenção de uma vantagem fiscal merecem reações muito variadas por parte do ordenamento jurídico, que podem ir da absoluta irrelevância jurídica à direta contrariedade à lei. Entre esses dois extremos encontram-se situações que, não contrariando diretamente a lei, também não são juridicamente irrelevantes. Pode assim operar-se a distinção<sup>99</sup> entre os (i) planeamentos lícitos previstos e decorrentes da própria lei fiscal (*intra legem*), (ii) os planeamentos introduzidos fora da alçada da lei fiscal, lícitos, podendo todavia considerarem-se abusivos (*extra legem*), e (iii) os planeamentos ilícitos, que entendemos por evasão fiscal em sentido estrito (*contra legem*)<sup>100</sup>.

---

<sup>99</sup> Também neste aspeto há grande diversidade terminológica, que gera inevitavelmente um grau de imprecisão. Menezes Leitão, op cit, p. 31, dá como exemplo Garcia-Quitana, que distingue essencialmente entre evasão lícita e ilícita, consoante a natureza dos meios utilizados, identificando a segunda com a fraude fiscal; Sampaio Dória adota um conceito amplo de evasão fiscal, distinguindo posteriormente entre a evasão omissiva (que se subdivide em evasão imprópria e evasão por inação) e evasão comissiva (ilícita e lícita); Pamplona Corte-Real prefere distinguir entre fraude à lei fiscal, a que reconduz a evasão fiscal, e infração tributária, sendo que este afirma que Camille Rouer distingue apenas entre fraude fiscal lícita e ilícita. Philip Baker, *Tax Avoidance, Tax Evasion & Tax Mitigation*, disponível em <https://pt.scribd.com/doc/262173949/Tax-Avoidance-Tax-MitigationPhilip-Baker>, distingue entre *tax fraud*, *tax mitigation* e *tax evasion*. Saldanha Sanches (J. L. Saldanha Sanches, *Os Limites do Planeamento Fiscal: substancia e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, 2006, p.21 e seguintes) distingue entre fraude fiscal, para designar os comportamentos que violem os deveres de cooperação dos contribuintes, e fraude à lei fiscal, que prefere designar por evitação abusiva de encargos fiscais, para referir comportamentos que, sem infringir diretamente, contornam a lei fiscal. No sentido proposto, seguem, entre outros, Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009, p. 340 e seguintes, e, como vimos, Nuno Sá Gomes, que subdivide a evasão fiscal em sentido amplo em evasão fiscal lícita e ilícita, podendo a evasão fiscal lícita operar *intra legem* ou *extra legem*, sendo que esta última representa uma economia fiscal antijurídica quando o comportamento seja enquadrável como abusivo; pelo seu lado, a evasão fiscal ilícita corresponde ao que enquadrámos como evasão fiscal *contra legem*.

<sup>100</sup> Encontramos noutras jurisdições um tratamento distinto, pelo que resumimos as principais correntes: na doutrina germânica encontramos a distinção entre *Steurhinterziehung* (evasão fiscal), *Steuervermeidung* (evitação fiscal) e *Steuerumgehung* (elisão fiscal); na doutrina espanhola, discute-se a *planificación fiscal*, com referência ao conceito de *economía de opción*, o qual traduz o espaço de liberdade do contribuinte, tendo como limites a *fraud de ley tributario* e as *anomalías negociales*. Cfr, respectivamente, Klaus Tipke, “*Na den Grezen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuhrhinterziehung*”, Fachindtitut der Steuerberater (ed), *Steuerberater-Jahrbuch 1972/73*, Editorial Dr. Otto Schmidt, Colónia, 1973, p. 510, e, J.-F. Pont Clemente, *La economía de opción*, Madrid: Marcial Pons, 2006, apud. António Carlos dos Santos, op. cit., p. 64.

### **i. PLANEAMENTO FISCAL *INTRA LEGEM***

A minimização dos custos fiscais, frequentemente realizada através do planeamento das atividades económicas, não implica necessariamente uma prática ilícita, podendo ser levada a cabo no rigoroso cumprimento das leis tributárias aplicáveis ao caso concreto.

O planeamento fiscal é, aliás, frequentemente pretendido pelo legislador, nomeadamente através da previsão de normas de alcance negativo, que consagram desagravamentos fiscais<sup>101</sup> ou benefícios fiscais excecionais, estáticos ou dinâmicos, dirigidos, quer a situações já consumadas, quer a situações futuras, que o Estado pretende fomentar (*behaviourismo* fiscal). Nestes casos, poupança fiscal é pretendida, expressa ou implicitamente, pelo legislador, ao prever e regular os termos do desagravamento fiscal<sup>102</sup>. É o caso, por exemplo, dos benefícios fiscais concedidos a certo tipo de sujeitos, atividades ou investimentos.

Aqui, os atos ou negócios de enquadramento tributário têm lugar ao abrigo da lei, inserindo-se no que a doutrina estrangeira designa por *tax planning*.

Por serem atos dirigidos à não aplicação de um determinado regime fiscal, mas praticados ao abrigo de normas tributárias que diretamente consagram uma vantagem, estes atos são enquadrados como evasão fiscal *intra legem*. Uma vez que a poupança fiscal deriva de um comportamento legalmente consagrado, não se pode entender a vantagem como injustificada, e, conseqüentemente, não existe qualquer necessidade política ou legitimidade jurídica na repressão deste tipo de conduta.

### **ii. PLANEAMENTO FISCAL *EXTRA LEGEM***

Todavia, a economia ou poupança fiscal pode nascer de outras fontes que não de normas fiscais desagravantes, nomeadamente da prática de atos ou da celebração

---

<sup>101</sup> Correspondendo a despesa fiscal programada, consagrada em exclusões tributárias, deduções específicas ou abatimentos a propósito da definição da matéria tributável, reporte de prejuízos, etc..

<sup>102</sup> Caso, por exemplo, dos benefícios fiscais concedidos às empresas que se instalem no interior do país e dos incentivos ao investimento em seguros de vida ou planos de poupança e reforma.

de negócios jurídicos, que assumem formas jurídicas não previstas por normas de incidência fiscal, ou mediante práticas jurídicas e contabilísticas que, não resultando diretamente da lei, têm todavia um impacto tributário, evitando certas normas de determinação da matéria tributável.

Tratam-se de situações fiscalmente menos onerosas, nas quais a economia fiscal decorre do aproveitamento do princípio da legalidade, que veda a aplicação analógica das leis fiscais, a discricionariedade ou o emprego de conceitos indetermináveis. Daí decorre que, por razões de segurança jurídica, só são tributados os factos previstos na lei formal.

Pode dar-se o caso de nem a letra nem o espírito da lei preverem normas de incidência para determinado facto ou situação<sup>103</sup>, pelo que, no âmbito da liberdade de planeamento fiscal e força do princípio da legalidade, os contribuintes podem adotar comportamentos alternativos, muitas vezes com resultados económicos similares aos inicialmente pretendidos, que permitam “contornar” a aplicação do imposto, com a consequente economia fiscal – trata-se de evasão fiscal *extra legem*, a qual se encontra também designada por elisão fiscal<sup>104</sup>, evasão lícita, evasão comissiva lícita, ou *tax avoidance*<sup>105</sup>.

O planeamento *extra legem* corresponde à prática de atos ou operações, no âmbito da esfera de liberdade de planeamento concedida aos contribuintes, não legalmente previstos ou regulados enquanto desagravantes fiscais, implementados no

---

<sup>103</sup> No âmbito da elisão fiscal internacional, Alberto Xavier, op. cit., p. 352 e 353, distingue, pela natureza do elemento de conexão manipulado, entre a elisão fiscal subjetiva, que se opera através de um elemento de conexão subjetivo, como a residência ou o domicílio do contribuinte, e a elisão fiscal objetiva, que se opera através de um elemento de conexão objetivo, como a fonte de produção ou pagamento de um rendimento, o local onde uma atividade é exercida, ou um local de instalação ou de um estabelecimento estável. Subsequentemente, a elisão fiscal objetiva pode ainda desdobrar-se em várias espécies, consoante o contribuinte pretenda: dividir o rendimento, distribuindo-o entre territórios fiscais distintos; acumular o rendimento, fixando-o em território fiscalmente mais favorável, de modo a que a tributação seja diferida (*tax deferral*) até ao momento em que o rendimento seja distribuído; ou transferir o rendimento de um ordenamento para outro que lhe conceda um tratamento fiscal mais favorável.

<sup>104</sup> A própria natureza das normas tributárias faz com que, por vezes, a atuação dos contribuintes se situe fora da área de abrangência da lei fiscal, sendo que essa atuação será em princípio lícita, ponto é que não constitua ato abusivo, anormal ou atípico que, como tal, seja abrangido pelas normas fiscais anti-abuso existentes. O termo elisão fiscal vem, na maioria dos autores, associado a práticas abusivas.

<sup>105</sup> Nas palavras de Tom Clougherty, sobre a diferença entre *tax avoidance* e *tax evasion*, “*there’s a world of difference between the two. Evasion means not paying taxes you are legally obliged to pay. Tax avoidance means paying the lowest amount of tax permissible under the law. And what’s wrong with that? Should we voluntarily give the government more money to waste than we are legally obliged to?*” cfr. Tom Clougherty, *An alternative to tax avoidance*, Adam Smith Institute, January 5<sup>th</sup> 2012.

aproveitamento do princípio da legalidade da tributação, em vista da aplicação de um regime tributário menos oneroso do que aquele que existiria sem tal ato ou operação.

Nestes casos, a letra da lei não consagra o desagravamento tributário que contribuinte obtém com a sua conduta, pelo que a vantagem resulta de fatores externos ao normativo tributário.

A existência de lacunas legislativas ou vazios tributários deve ser tratada cuidadosamente, já que estas podem ser conscientes ou inconscientes<sup>106</sup>, e resultar exclusivamente da tributação nacional ou da interação de dois ou mais ordenamentos fiscais. As lacunas conscientes resultam de uma opção politico-legislativa, devendo por isso ser enquadradas à luz da CRP, dos acordos internacionais e do Direito Europeu, e eventualmente do diploma onde, a haver tributação, seriam enquadradas. Já as lacunas inconscientes resultam maioritariamente de uma imperfeição linguística, legislativa, ou sistemática, que leva a uma tributação desigual de manifestações de capacidade contributiva, à partida, similares – todavia, gozam da mesma proteção jurídica que é conferida pelo princípio da legalidade, daí requerendo um cuidado reforçado.

As lacunas resultantes da interação entre dois ou mais ordenamentos fiscais são o campo por excelência das práticas elisivas abusivas, já que os sistemas nacionais procuram manter uma determinada congruência sistemática, e pela ausência de harmonização fiscal e cooperação efetiva entre os Estados, cujo aproveitamento é potenciado pela livre circulação de bens, pessoas e capitais.

Nada impede os contribuintes de modelarem as suas atividades económicas, inclusive por razões fiscais. Todavia, o exercício dessa liberdade não é inteiramente livre, encontrando-se balizado, em primeira linha, por normas anti-abusivas específicas, cujo conteúdo onera ou corrige certos planeamentos que, em abstrato, se têm por desvaliosos. Em segunda linha, existem princípios jurídicos consagrados em normas interpretativas e anti-abusivas de escopo geral que bloqueiam planeamentos potencialmente abusivos, sendo o princípio mais expressivo o princípio da substância sobre a forma, ou da materialidade subjacente. Por razões de segurança jurídica, a aplicação deste princípio, nas suas várias aceções, encontra-se normativamente

---

<sup>106</sup> Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 182.

consagrado, em sede de interpretação da lei fiscal<sup>107</sup>, e na previsão de mecanismos corretivos como a cláusula geral anti-abuso<sup>108</sup> e a proibição da simulação fiscal, as quais representam igualmente manifestações do princípio da proibição de abuso fiscal (princípio do abuso), o qual é, por sua vez, corolário dos princípios constitucionais da legalidade e da igualdade, e por si só um princípio constitucional estadual e supraestadual, de Direito Europeu e de Direito Internacional.

Os planeamentos *extra legem* são, em princípio, lícitos, podendo todavia ser qualificados como abusivos<sup>109</sup>, quando o planeamento fiscal implementado seja desconforme com a substância económica ou normal enquadramento da atividade, permitindo a obtenção de uma vantagem fiscal desconforme com o espírito ou fim da lei fiscal, pelo contornar dos factos que determinariam o nascimento de uma específica obrigação tributária<sup>110</sup>. A qualificação do planeamento como abusivo resultará na aplicação de regras interpretativas ou materiais, gerais ou específicas, de natureza anti-abusiva, com a conseqüente correção oficiosa da liquidação do imposto.

Fora dos casos previstos em cláusulas anti-abuso<sup>111</sup>, a delimitação das situações abusivas, tanto em abstrato como em concreto, e conseqüente reação jurídica, é de grande dificuldade, resultante da tenção entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da segurança jurídica. Esta tenção é perceptível e distinta em cada meio de reação: enquanto as cláusulas específicas anti-abuso conferem segurança jurídica, não permitem, por outro lado, uma análise casuística da situação potencialmente abusiva,

---

<sup>107</sup> Nos termos do artigo 11.º, n.º 3 da LGT, *persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*. Trata-se de uma interpretação teleológica autonomizada para o Direito Fiscal, que considera o objeto e sujeito passivo da relação jurídica tributária, e não a finalidade do Direito Fiscal em si mesmo.

<sup>108</sup> Sobre a cláusula geral anti-abuso, Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2009 (reimpressão de edição de 2004), Almedina.

<sup>109</sup> Podendo ser, mas não o sendo necessariamente, devendo cuidadosamente ser separadas as realidades. Nesse sentido, distinguindo *tax avoidance* de *abuse*, refere Tom O'Shea que "*understanding the notions of "abuse" and of "tax avoidance" is of utmost importance because what constitute "abuse of a fundamental freedom or "tax avoidance" can have an impact on the national tax regimes of the Member States and on taxpayers exercising the fundamental freedoms"*, cfr Tom O'Shea, *Tax Avoidance and Abuse of EU Law*, The EC Tax Journal, Volume 11, 2010-11, p. 78.

<sup>110</sup> É o caso, por exemplo, de negócios verdadeiros e pretendidos pelas partes, pelo que não são simulados, mas que se destinam, *prima facie*, à redução ou eliminação da tributação aplicável, constituindo por isso um abuso (aqui, não de direito, mas de uma liberdade). Nestes casos, o comportamento tem-se por planeamento fiscal abusivo.

<sup>111</sup> São exemplos destas cláusulas os preços de transferência e obrigações conexas, as regras relativas à subcapitalização, as regras CFC, ou *controlled foreign companies*, que podemos traduzir para sociedades controladas estrangeiras, entre outras.

não assegurando plenamente o princípio da igualdade e da capacidade contributiva; em contrapartida, os métodos interpretativos e as cláusulas gerais anti-abuso implicam uma maior insegurança jurídica, na medida em que não permitem prever à partida o tratamento tributário dado a uma questão potencialmente abusiva, devendo por isso ser desenvolvidas correntes orientadoras tanto em sede jurisprudencial como pela própria administração fiscal, esta última posicionando-se de forma vinculativa quanto a diversas possibilidades de facto. Tanto os métodos interpretativos como as cláusulas gerais anti-abuso, pela sua abertura, permitem atingir um grau superior de justiça fiscal, já que permitem uma apreciação casuística da capacidade contributiva realizada em cada caso concreto; todavia, essa mesma abertura prejudica a segurança jurídica dos contribuintes<sup>112</sup>.

O conceito de abuso<sup>113</sup> foi sistematizado por Klaus Vogel, tomando em consideração elementos comuns dos ordenamentos de Direito continental e de Direito anglo-saxónico da OCDE. Segundo o autor, o abuso tem como elementos: (I) a utilização de processos jurídicos lícitos que impedem o nascimento de uma específica obrigação tributária; (II) a emanação, desses processos jurídicos, de um resultado económico fiscalmente menos oneroso e que não se harmoniza com a substância do negócio; (III) a determinação da forma jurídica pela intenção de torner disposições tributárias e por considerações meramente fiscais; e (IV) a desarmonia entre a forma escolhida e o método habitual ou adequado para atingir um resultado económico equivalente<sup>114</sup>.

A jurisprudência do TJUE é também útil no apuramento do conceito de abuso<sup>115</sup>, nessa sede, como abuso de liberdades fundamentais<sup>116</sup>. A utilização abusiva das liberdades, no contexto do abuso fiscal, prende-se essencialmente com a liberdade

---

<sup>112</sup> No âmbito dos métodos interpretativos, para aferir da suficiência de um determinado planeamento fiscal, cumpre realçar o chamado *business purpose test*, no qual se procuram determinar quais as razões económicas ou financeiras obtidas que não sejam estritamente fiscais.

<sup>113</sup> O abuso fiscal não deve ser confundido com o abuso de direito *qual tale*, já que não está em causa um direito subjetivo cujo exercício seja antissocial ou danoso, mas antes a livre determinação das atividades do contribuinte, por este, dentro dos meios legalmente admissíveis.

<sup>114</sup> Cfr. Klaus Vogel, *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Adkommensteurrecht*, *StuW*, 19865, n.º 4, p. 369-381, apud., Ana Paula Dourado, op. cit., p. 278.

<sup>115</sup> Por todos, cfr. Ben Terra e Peter Wattel, *European Tax Law*, *Fiscale Handboeken*, n.º 10, 2008, Kluwer, p. 746 e seguintes.

<sup>116</sup> Cfr. Tom O'Shea, *Tax Avoidance and Abuse of EU Law*, *The EC Tax Journal*, Volume 11, 2010-11, p. 78 e seguintes.

de estabelecimento. A génese dá-se com casos de instalação de entidades num Estado-Membro onde não desenvolvem a sua atividade, de modo a contornar disposições do Estado-Membro onde a atividade é desenvolvida, normalmente através de filiais ou sucursais (*Segers, Centros, Inspire Art Limited*). O conceito de abuso é desenvolvido no acórdão *ICI*, onde *tax avoidance* é tida como correspondente a esquemas inteira ou prioritariamente artificiais, implementados de modo a obter vantagens fiscais contornando disposições fiscais nacionais, tendo o entendimento sido confirmado e aprofundado no caso *Lasteyrie* e no caso *Barbier*<sup>117</sup>. São ainda determinantes as considerações e testes feitos e aprofundados nos casos *Marks and Spencer*<sup>118</sup>, *SGL*<sup>119</sup>, *Halifax*<sup>120</sup>, *Cadbury Schweppes*<sup>121</sup>, e *Thin Cap GLO*.

Deste caminho, fazemos sobressair o *Halifax test* (um teste com duas etapas para verificação do abuso, a primeira requerendo a existência de uma vantagem fiscal contrária ao propósito das normas tributárias – elemento objetivo -, e a segunda requerendo que a obtenção da vantagem fiscal seja determinante na implementação do comportamento do contribuinte – elemento subjetivo), e a jurisprudência *Marks*

<sup>117</sup> No caso *Barbier* releva particularmente o facto de o Tribunal fazer equivaler, em termos de inadmissibilidade, a *tax avoidance*, quando implique esquemas artificiais destinados à obtenção de uma vantagem fiscal ou a contornar disposições nacionais, à *tax evasion* e à *tax fraud*.

<sup>118</sup> Considerando formas de *tax avoidance* que não resultam de esquemas artificiais, mas do aproveitamento da desarmonia de várias legislações, distorcendo a alocação do poder de tributar determinados rendimentos – do caso resultou a consideração da proporcionalidade, nomeadamente nos mecanismos anti-abuso.

<sup>119</sup> Que veio confirmar a jurisprudência *Marks and Spencer*, apontando os dois tipos de *tax avoidance* considerados: “*where the Court made it clear that there were two types of tax avoidance to be considered – tax avoidance involving wholly artificial arrangements, devoid of economic reality, designed to circumvent the national tax system and tax avoidance not involving purely artificial arrangements but which taken together with the need to preserve the balance in the allocation of taxing powers between the Member States*”, cfr. Tom O’Shea, op. cit., p. 106.

<sup>120</sup> De onde resultam dois elementos para um teste de suficiência: se do esquema implementado resulta uma vantagem fiscal contrária ao Direito aplicável, e se essa vantagem foi a “*essential aim of the transactions*”. Ainda, refere o Tribunal que nos casos de abuso, “*transactions involved in an abusive practice must be redefined so as to re-establish the situation that would have prevailed in the absence of the transactions constituting that abusive practice*”. O caso *Halifax* é determinante pela consagração de um teste com elementos objetivos e subjetivos.

<sup>121</sup> Relativamente a normas CFC do Reino Unido e a sua compatibilidade com a liberdade de estabelecimento, o Tribunal empregou testes de adequação, e posteriormente de proporcionalidade, em linha com a jurisprudência *Halifax* (em particular, o “*motive test*”). O caso tem como grande vantagem a desconsideração, para efeitos de liberdade de estabelecimento ao abrigo do Tratado, de desconsiderar esquemas inteiramente artificiais (*wholly artificial arrangement*), assim como situações que não refletem a realidade económica (*letterbox, front subsidiary e fictitious establishment*), por não constituírem uma verdadeira prossecução de uma atividade ao abrigo do art. 43.º do Tratado. Nesse sentido, cfr. Ben Terra e Peter Wattel, *European Tax Law*, Fiscale Handboeken, n.º 10, 2008, Kluwer, p. 41 e seguintes.

*and Spencer*, por afirmar que os esquemas artificiais são apenas um das formas de abuso, sendo aceites medidas anti-evasivas não limitadas a esquemas inteiramente artificiais quando tomados em conjunto com a necessidade de assegurar o equilíbrio da alocação dos poderes tributários entre os Estados-Membros.

A evasão fiscal *extra legem* abusiva, ou elisão fiscal abusiva, corresponde assim aos casos em que o contribuinte realiza um ou vários atos jurídicos entre si coligados com o fim exclusivo ou prioritário de tornar aplicável uma disciplina tributária mais favorável do que aquela que determinadas normas fiscais preveem para a tributação de atos jurídicos diversos daqueles que foram realizados, embora produzindo um resultado económico idêntico – não se verificam os factos que preencheriam a norma de incidência, pelo que não surge a obrigação fiscal, mas o resultado económico que esta visava tributar é alcançado pelo contribuinte<sup>122</sup>.

Assim, na elisão fiscal, não se chega verdadeiramente a constituir a obrigação de imposto mais onerosa, que fica num campo meramente hipotético<sup>123</sup>. O que se verifica é a distorção da realidade económica a que o agente se propõe antes da sua exteriorização material, em linha com um determinado planeamento, ainda que motivado por causas fiscais, conferindo-lhe uma forma jurídica alternativa. Por isso mesmo, não preenche a incidência da norma jurídico tributária potencialmente aplicável, podendo todavia preencher outras, em linha com a “nova” realidade económica adotada.

Nos termos do artigo 36.º, n.º 1 da LGT, a relação jurídica tributária (principal) constitui-se com o facto tributário (rendimento, venda de bens, prestação de serviços,

---

<sup>122</sup> Nos termos sistematizados por Nilo Júnior de Oliveira, *Elisão, Evasão e Planeamento Tributário*, PUC SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p.2, “*elisão fiscal é a prática pela qual o contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, se vale de atos lícitos que resultam na menor onerosidade fiscal. A elisão é conduta lícita que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, de modo a afastar a ocorrência do fato gerador*”.

<sup>123</sup> Fora deste aspeto ficam os chamados *efeitos-anuncio*, ou seja, os comportamentos dos contribuintes que, antes da entrada em vigor de um novo regime fiscal, motivados pelo conhecimento de uma futura alteração do seu regime jurídico-tributário, procedem à planificação da sua atividade económica por forma a que esta venha a recair no período temporal onde seja aplicável a lei fiscal mais favorável ao seu caso concreto. Ficam igualmente fora os chamados *efeitos de substituição* (modificações no comportamento do contribuinte ocorridos após uma alteração do seu regime fiscal), pois a modificação da atuação económica do contribuinte não corresponde a uma forma jurídica invulgar do seu direito ao planeamento fiscal, e a *utilização de incentivos fiscais* (opção por situações com enquadramento fiscal mais favorável), caso em que o contribuinte opta entre dois possíveis enquadramentos jurídicos para a mesma atividade económica, um de ordem geral e outro mais benéfico em situações delimitadas, que, por ser facultada ou mesmo pretendida pelo legislador, não pode ser censuravelmente interpretada.

importações ou aquisições intracomunitárias, aquisição ou detenção de património), isto é, pela verificação, no caso concreto, dos pressupostos legais da aplicação do imposto.

Uma vez verificada a obrigação de imposto, por legalmente prevista, nos termos do 103.º, n.º 2 da CRP, o incumprimento será sempre ilícito, e por isso, a evasão não ocorrerá fora do escopo da lei, mas em direta contradição com esta, correspondendo então a evasão fiscal *contra legem*<sup>124</sup>.

A distinção entre a evasão fiscal *contra legem*, que abordaremos, e a elisão fiscal corresponde assim à verificação (1.º caso) ou não (2.º caso) da constituição da obrigação tributária: nos termos transpostos por Menezes Leitão, “*na tax avoidance procura-se não entrar na relação tributária; na tax evasion procura-se dela sair*”<sup>125</sup>.

Quanto à distinção entre as situações ilícitas, particularmente as fraudulentas, e as que, sendo lícitas, podem considerar-se abusivas, refere Nuno Sá Gomes que, “*como ensina J. Oliveira Ascensão, nem todas as acções antijurídicas são ilícitas. Nestes casos, as consequências económicas dos negócios não sendo aceites, são antijurídicas, mas não ilícitas. Trata-se de negócios jurídicos que são verdadeiros e aparentes e, portanto, nada simulam ou dissimulam, na medida em que os contribuintes e os terceiros contratantes querem efectivamente aquilo que declaram, dirigindo de forma clara os negócios em causa à poupança fiscal... estamos perante negócios que além de verdadeiros e aparentes, são ainda, como vimos, negócios lícitos, pois a legislação fiscal não estabelece qualquer sanção fiscal que não seja a correcção, pela Administração Fiscal, da matéria colectável declarada pelos contribuintes, não sendo sequer devidos juros compensatórios, nem havendo lugar a instauração de qualquer processo de contra-ordenação fiscal para a aplicação de coimas fiscais. Quer dizer: nestes casos de negócios fiscalmente menos onerosos que são objecto destas normas fiscais especiais antielisivas, os negócios são válidos e verdadeiros, e lícitos, mas não*

---

<sup>124</sup> Por força do 36.º, n.º 2 da LGT, enquanto manifestação do princípio da indisponibilidade do imposto, e por se tratar de uma relação de Direito Público, cunhada pelo princípio da legalidade, uma vez verificados os elementos essenciais da relação de imposto, e constituída a relação de imposto, não podem os mesmos elementos essenciais ser alterados por vontade do sujeito passivo ou do sujeito ativo do imposto, seja individual ou mesmo conjuntamente.

<sup>125</sup> Op cit, p. 20.

*são aceitáveis pelo credor tributário, que está portanto autorizado legalmente a corrigir a matéria colectável deles resultante e, nessa medida, são antijurídicos*<sup>126</sup>.

A elisão fiscal, como referido por Alberto Xavier, *“trata-se, em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas, através de actos ou conjuntos de actos, que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável)”*<sup>127</sup>.

De maior dificuldade é a distinção entre a elisão fiscal e os chamados planeamentos fiscais agressivos, o qual se encontra relacionado com a existência de factos tributários interestaduais que envolvem ordenamentos jurídicos de baixa ou nula tributação<sup>128</sup>. No direito português, o conceito surge no âmbito do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, que cria deveres de informação por parte dos promotores de esquemas de planeamento fiscal ou pelos sujeitos passivos em relação à administração tributária, prevendo igualmente sanções em caso de incumprimento desses deveres<sup>129</sup>. O preâmbulo do referido Decreto-Lei parece fazer equivaler o planeamento agressivo ao abusivo, referindo-se ao *“fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo”*, o que é compreensível, dado que o regime se pretende

<sup>126</sup> Cfr. Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, p. 77 e seguintes.

<sup>127</sup> Cfr. Alberto Xavier, op. cit., p. 351. O Autor apresenta, como duplo pressuposto da elisão fiscal (internacional), a existência de dois ou mais ordenamentos tributários, dos quais, um ou mais, se apresentam, face a uma dada situação concreta, como mais favoráveis que o outro ou outros – o que entendemos por obtenção de vantagem fiscal –, e a faculdade de opção ou escolha voluntária pelo contribuinte do ordenamento tributário aplicável, pela influência voluntária na produção do facto ou factos geradores em termos de atrair a respetiva aplicação – o que entendemos pelo comportamento evasivo em sentido lato.

<sup>128</sup> Marta Caldas (*O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos IDEFF, 2015, n.º 18) define planeamento fiscal agressivo como *“a adoção de determinados comportamentos que, aproveitando determinadas disparidades e tecnicidades das normas ou ordenamentos fiscais, geram uma vantagem fiscal não prevista que excede a justificação económica subjacente ao comportamento (por isso não artificial), conduzindo a uma redução significativa da quota-parte de contribuição do contribuinte, em termos que comprometem os princípios da equidade e justiça fiscal. Trata-se de um planeamento fiscal legal, admissível, mas imoral”*. Concordamos com a posição da autora, exceto quanto à admissibilidade e imoralidade do comportamento: será juridicamente inadmissível, por contradizer normas e princípios estruturantes do Direito Fiscal, e representar um abuso da liberdade de planeamento de que dispõe o contribuinte; e será amoral, já que, no nosso entendimento, as questões de moralidade não revelarem qualquer conteúdo jurídico, sendo por isso juridicamente irrelevantes, e, tratando-se da definição de conceitos, mesmo contraproducentes.

<sup>129</sup> Apesar de integralmente inovador no contexto nacional, este tipo de regime, como refere o próprio Decreto-Lei, foi já experimentado noutros sistemas jurídicos, *designadamente nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá, com vista a reforçar o combate à evasão fiscal, bem como à própria fraude*. Aqui encontramos vários elementos a que, tradicionalmente, se atribuem conteúdos distintos.

abrangente. Já no contexto internacional, o planeamento fiscal agressivo vem sendo utilizado particularmente no contexto do BEPS, na documentação da OCDE e da União Europeia, como um conceito relativamente indeterminado, mas, em geral, descrito como o comportamento adotado por entidades multinacionais para tirar proveito de oportunidades fiscais resultantes da globalização e da desarmonia entre as regras fiscais de diferentes ordenamentos tributários, em vista da redução da respetiva carga fiscal. Como proposto por Ana Paula Dourado, dada a vaguidade do conceito de planeamento fiscal agressivo, este deve ser reconduzido a um conceito-chapéu, que pode referir-se a situações de elisão fiscal (eventualmente, até, de evasão fiscal em sentido estrito) ou a planeamentos complexos mas legítimos, consoante o contexto<sup>130</sup>.

Quando o planeamento fiscal *extra legem* se revele abusivo, deverá ser objeto de correção tributária, a favor das disposições normativas que seriam aplicáveis caso os atos de planeamento não houvesse sido implementados. Nesta vertente, a elisão fiscal é também chamada de evasão fiscal *in fraudem legem*.

A implementação de planeamentos abusivos, ainda que lícitos, não integra já a proteção normativa dada à poupança fiscal, pois podem ser, verificados os respetivos requisitos, corrigidos por parte da Administração Fiscal – ainda que aparentes, válidos, verdadeiros e lícitos, a natureza abusiva qualifica os atos de planeamento abusivo, no seu todo, como fiscalmente antijurídicos, sendo a vantagem resultante considerada injustificada, devendo por isso ser combatida.

### iii. PLANEAMENTO FISCAL *CONTRA LEGEM*

Se a evasão fiscal, num sentido lato, não se confunde nem implica necessariamente a verificação de um ilícito fiscal, nem de uma infração tributária, é inegável que algumas práticas evasivas podem corresponder a um claro incumprimento da Lei.

Estes casos podem ser enquadrados como evasão fiscal *contra legem*, ou evasão fiscal em sentido estrito. Os comportamentos ilícitos do contribuinte podem

---

<sup>130</sup> Op. cit., p. 288.

também adotar variadas formas. Em termos gerais, serão ilícitos quando consistam no incumprimento de uma obrigação fiscal através de meios que impeçam o conhecimento ou a cognoscibilidade dessa obrigação, lhe disfarcem o conteúdo, ou impeçam a sua cobrança efetiva. Ao contrário do que acontece com a elisão fiscal, a distorção da realidade económica subjacente ocorre em momento posterior ao preenchimento da incidência da norma jurídico-tributária.

A ilicitude pode comportar diferentes naturezas (infrações administrativas ou criminais) e ser objeto de diferentes sanções<sup>131</sup>. As infrações fiscais, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alíneas c) e d), e n.º 2 da CRP, são necessariamente tipificadas em lei formal, pelo que, ao contrário do visto quanto ao elisão fiscal, os casos de evasão fiscal em sentido estrito encontram-se positivados, e por isso, legalmente delimitados. Essa delimitação, associada ao momento em que é exteriorizada a capacidade contributiva que determina os termos e aplicação do imposto, permite delimitar os casos de elisão ou abuso fiscal com que a evasão fiscal em sentido estrito é frequentemente confundida.

A evasão fiscal em sentido estrito é também frequentemente imprecisamente utilizada para descrever, ou mesmo confundida, com a fraude fiscal, a qual constitui um tipo legal de infração fiscal (artigos 103.º e 104.º do RGIT), e, indiscutivelmente, apenas uma das modalidades de evasão fiscal em sentido estrito.

Os impostos são criados, aplicados e cobrados exclusivamente em vista da obtenção de receita para a satisfação de fins públicos, sem qualquer fim sancionatório<sup>132</sup>. Todavia, os regimes sancionatórios, por se enquadrarem numa

---

<sup>131</sup> Nomeadamente, de natureza reconstitutiva (anulação de atos ou negócios ilegais; execução fiscal), de natureza preventiva (medidas de segurança fiscal; vencimento total de dívidas fiscais pagas em prestações por incumprimento de uma delas), de natureza compensatória (pagamento de juros compensatórios), de natureza compulsória (juros fiscais de mora que são simultaneamente compensatórios e compulsórios), e de natureza punitiva (coimas, multas, penas de prisão, etc.). Por todos, cfr. Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lições proferidas ao 5.º Ano de Licenciatura em Direito da Universidade Internacional, revistas, atualizadas e ampliadas, com Adenda final sobre as “Infrações fiscais na lei geral Tributária e na Legislação Complementar” e sobre “Breve apreciação do Anteprojeto do Regime geral das Infrações tributárias”, 1996, páginas 18 e seguintes.

<sup>132</sup> O imposto não pode extravasar esta finalidade, nomeadamente assumindo fins confiscatórios, não só por sua própria natureza, mas também porque tal constituiria uma sanção automática, sem garantia prévia de defesa - tal equivaleria a uma coima, violando-se por essa via o artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa. São igualmente inconstitucionais os impostos confiscatórios que se comportem como sanções, como ocorreu com os impostos expiatórios nazis sobre os judeus e ciganos. Por isso

diferente categoria normativa, destinada ao *enforcement* das normas tributárias matérias, comportam por seu lado a aplicação alguns mecanismos geralmente inoportáveis com a relação jurídico tributária principal, como penas de confisco, a aplicação de juros compensatórios e a perda de coisas ou direitos relacionados com a prática de crimes<sup>133</sup>. Nos termos de Francisco Vaz Antunes, “a capacidade e o poder do Estado exigir impostos têm como limite natural a satisfação dos seus próprios fins específicos (não sancionatórios nem confiscatórios), que devem produzir vantagens claras para a comunidade, ainda que muitos desses fins correspondam a opções de natureza política”<sup>134, 135</sup>.

A ilicitude pode resultar de um comportamento positivo (evasão comissiva) ou de uma inação juridicamente desvaliosa (evasão omissiva)<sup>136</sup>. A forma mais simples de evasão omissiva passa pelo simples facto de o contribuinte, intencionalmente ou não, deixar de pagar o imposto devido, uma vez verificados os factos que determinam a incidência do imposto e realizada a respetiva liquidação. Iguamente básicos são os casos em que o contribuinte deixa de fornecer à Administração Fiscal os elementos necessários ao controle da respetiva situação tributária, nomeadamente pela ocultação ou não declaração dos factos tributários.

Já a evasão comissiva ilícita caracteriza-se pela ação do contribuinte que, visando impedir o pagamento de uma obrigação tributária já constituída, procede à realização de atos proibidos por lei, os quais têm por efeito impedir a determinação,

---

mesmo, certas constituições, como a espanhola e a brasileira, proibem expressamente a criação de impostos de natureza confiscatória.

<sup>133</sup> A distinção entre a tributação e o regime sancionatório associado ao incumprimento da Lei fiscal deve ser clara e precisa. A mesma ganha particular relevância junto de alguns dos meios de combate à evasão fiscal tratados abaixo, visto que vulgarmente as leis da amnistia das infrações fiscais, geralmente consagradas ao abrigo e regimes extraordinários de regularização de dívidas tributárias, apenas extinguem, na maioria dos casos até hoje consagrados, a responsabilidade penal pelas infrações fiscais. Estes regimes compreendem regimes tributários alternativos em linha com os propósitos da sua criação, mas não extinguem por si só a responsabilização por sanções não penais, de natureza compulsória (juros de mora) ou indemnizatória (juros compulsórios a favor da Administração Fiscal). Em suma, esses regimes apagam as infrações fiscais (crimes e contraordenações) e todas as suas consequências penais, mas não as sanções patrimoniais de outra natureza (juros de mora e compensatórios).

<sup>134</sup> Francisco Vaz Antunes, *A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português*, Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Almedina, 2006, p 65.

<sup>135</sup> A potencial natureza confiscatória de um imposto não deve, assim como não deve a aplicação de sanções tributárias, ser confundida com a aplicação dos chamados “impostos proibitivos”. Estes impostos destinam-se a dissuadir indiretamente determinados comportamentos dos contribuintes, onerando-os superiormente ao normal. Este tipo de tributação tem-se por legítima, e mesmo pretendida, pela existência de uma contraprestação ou contrapartida legítima, ainda que difusa.

<sup>136</sup> Cfr. João Tabora da Gama, op. cit., p. 291.

cálculo ou reconhecimento como tal da obrigação tributária já verificada ou em virtude dos quais se vem a frustrar a garantia patrimonial de que desfrutava a dívida de imposto.

A evasão fiscal *contra legem*, ou evasão fiscal em sentido estrito, corresponde assim aos casos em que o contribuinte, através de um ato de planeamento mais ou menos elaborado, viola uma obrigação tributária já constituída.

Uma vez que a obrigação de imposto, por força do princípio da legalidade, na forma de reserva da lei, resulta necessariamente do texto legal, a violação deste corresponderá sempre a um caso de ilicitude, devendo como tal ser combatido pelo Direito.



## 7. O COMBATE À EVASÃO FISCAL ANTIJURÍDICA

A evasão fiscal antijurídica corresponde aos casos em que o contribuinte, através de um comportamento (evasivo) tendente à obtenção de uma vantagem fiscal injustificada (por ilícita ou abusiva) que de outro modo não obteria, frustra o espírito ou letra da lei fiscal. Como vimos, o combate à evasão fiscal é feito, sobretudo, em termos repressivos, o que, atentos os fracos resultados obtidos, abriu margem para o estudo de meios de combate alternativos.

Alguns métodos alternativos visam especificamente o combate ao abuso fiscal; outros, que visam o combate à evasão fiscal em sentido estrito, acabam por ter efeitos indiretos no combate às situações de abuso. O combate à evasão fiscal segue assim em duas frentes, ambas desvaliosas para o Direito: a evasão fiscal propriamente dita, *contra legem*, e a elisão fiscal abusiva. No seu conjunto, são casos de planeamento ou evasão fiscal antijurídica, nos quais foi obtida uma vantagem fiscal injustificada.

Tanto num caso como no outro, o efeito jurídico conseqüente corresponde, em primeira linha, à correção dos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos, em linha com a realidade económica subjacente<sup>137</sup>. Falamos, neste campo, da aplicação de métodos interpretativos, do alargamento de conceitos jurídicos do direito comum para abrangerem situações económicas mais vastas, do estabelecimento de presunções fiscais absolutas e relativas, da formulação de ficções jurídicas, e por fim, da aplicação de regras gerais anti-abuso ou antifraude à lei fiscal, ou de regras especiais com os mesmos objetivos<sup>138</sup>. Tratam-se, assim, de mecanismos de desconsideração fiscal<sup>139</sup>.

---

<sup>137</sup> A reposição da verdade fiscal por parte do contribuinte é, aliás, um aspeto fundamental de todas as medidas conexas com o combate à evasão e abuso fiscal.

<sup>138</sup> Cfr. Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, p. 42. Por normas anti-abuso entendemos quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a Autoridade Tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.

<sup>139</sup> Obstando assim ao aproveitamento possível, ainda que abusivo, do princípio da tipicidade, que não permite a aplicação analógica. Para se subtrair ao cumprimento das suas obrigações tributárias, o contribuinte recorre a procedimentos não legalmente previstos no espírito ou lei tributárias, de onde pode resultar para ele uma poupança fiscal, com base no aproveitamento da lacuna da lei e atenta a referida proibição da analogia. Uma exceção à proibição da interpretação analógica no Direito Fiscal pode ser encontrada na Alemanha, onde é aceite pela maioria da doutrina atual.

A aplicação destes métodos levanta, desde a sua previsão normativa, diversas questões jurídico-práticas, conexas com eventuais conflitos com princípios estruturantes do Direito Fiscal, como o princípio da legalidade e da capacidade contributiva<sup>140</sup>.

Tendo-se por assente que os contribuintes beneficiam de uma ampla liberdade de planeamento fiscal, em vista à obtenção da poupança ou eficiência fiscal, não se impedindo, para efeitos fiscais, que os cidadãos, ao abrigo da liberdade contratual, optem por negócios fiscalmente menos onerosos, sempre existirão limites conexos com a fraude à lei fiscal<sup>141</sup>, ainda que a destrição na prática entre o planeamento admissível e inadmissível possa ser uma tarefa hercúlea, particularmente atento o ónus de prova nesta matéria, quando não haja lugar a uma inversão do mesmo. Muitos dos meios consagrados têm igualmente um âmbito de aplicação muito limitado. Por exemplo, tanto a avaliação indireta da matéria tributável ou coletável, como a tributação com base em manifestações de fortuna, dois instrumentos de luta contra a evasão fiscal solidamente consagrados na nossa legislação, são limitados à tributação do rendimento, sendo que no caso das manifestações de fortuna, apenas parte – determinadas manifestações - desse rendimento pode efetivamente vir a ser considerado.

O combate à evasão fiscal (ilícita ou abusiva) tem vindo a ser feito através de meios que podem ser enquadrados em duas categorias conceptuais: os meios punitivos, a que correspondem normas de natureza penal e contraordenacional, que visam reprimir a prática de atos evasivos antijurídicos; e os meios de natureza corretiva, que, decorrendo diretamente da lei ou de uma aplicação integrativa desta, visam a anulação da vantagem injustificada resultante da prática evasiva antijurídica. A

---

<sup>140</sup> Por todos, Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, p. 43; Diogo Leite de Campos, *Evasão fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, p. 191 e seguintes.

<sup>141</sup> Tendo-se por fraude à lei fiscal o negócio abusivo que se funde em lei que foi emitida para finalidades distintas das que foram utilizadas pelo contribuinte para fugir aos impostos. Artigos como o 38.º, n.º 2 da LGT obstam assim à fraude à lei fiscal, desconsiderando os “artifícios” criados, mas não se opõem à economia fiscal, de resto frequentemente sugerida/preendida pelo próprio legislador.

par destes verifica(va)m-se meios limitados de obtenção de informação, a sua maioria através de procedimentos de inspeção, com elevados custos financeiros e humanos<sup>142</sup>.

A construção de meios alternativos visa, por um lado, a abertura a outras soluções jurídicas que permitam a tutela dos mesmos fins, ou reabilitar os meios existentes.

Nesse sentido, os meios alternativos podem assumir várias formas e naturezas, podendo desde logo ser diferenciados pela finalidade, entre os que visam combater a evasão fiscal em sentido estrito e que se destinam a combater situações abusivas, e pela natureza, consoante o seu efeito culmine na atribuição de um benefício ao contribuinte, ou, por outro lado, tenham um conteúdo valorativamente neutral.

#### **a. O REGIME VIGENTE**

Pragmaticamente, o combate à evasão (e também à elisão) fiscal faz-se em dois polos distintos: no polo nacional e internacional.

No polo nacional, as normas destinadas ao combate à evasão fiscal encontram-se consagradas, na sua generalidade, no Regime Geral das Infrações Tributárias<sup>143</sup>, ou RGIT, havendo todavia normas específicas a cada imposto, destinadas também ao combate à evasão e elisão fiscal, integradas por isso nos respetivos códigos. O RGIT introduziu novos tipos de crime e contraordenação, reformulou a organização judiciária tributária e apresenta um tratamento uniforme e unitário das infrações fiscais, o que originou uma simplificação processual e um reforço das garantias dos

---

<sup>142</sup> *“Auditing businesses and imposing fines requires that the tax authorities have the means and sufficiently well-equipped employees to perform these tasks. Indirect tax payments are based on the financial records of transactions. To establish whether supplies and services have been performed outside the books, the tax authorities have to do further research. Due to the information asymmetry between taxpayers (in economic terms: private agents) and the government, a revenue-maximizer tax payer could be tempted to under report the tax amounts due unless a costly system of monitoring and sanctioning is in place. Sanctions are only effective if they pose a sufficient threat to deter taxpayers from tax evasion. Efficiency reasoning would lead to setting the sanction at such a level that the marginal cost to the government of monitoring and sanctioning taxpayers would equal the marginal benefit of preventing tax evasion”*, Cfr. Marco Fabbri e Sigrid Hemels, *“Do You Want a Receipt?” Combating VAT and RST Evasion with Lottery Tickets*, 2013, Intertax, p. 432.

<sup>143</sup> Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

contribuintes<sup>144</sup>, assim como um geral agravamento das penas de prisão e multa já previstas no RJIFNA. O RGIT tem um âmbito de aplicação significativamente aberto, já que, a par de ser aplicável às infrações das normas reguladoras das prestações tributárias, dos regimes tributários, aduaneiros e contributivos, é, sem prejuízo do regime das contraordenações que conste de legislação especial, igualmente aplicável aos factos de natureza tributária puníveis por legislação de carácter especial, salvo disposição em contrário. Nos termos do n.º 2 do RGIT, constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, sendo que as infrações tributárias se dividem em crimes e contraordenações.

Atenta a evolução legislativa na matéria, em abstrato, o RGIT parece um diploma com uma natureza predominantemente repressiva. Todavia, na prática, e particularmente atento o regime em vigor noutros ordenamentos, o RGIT prevê várias limitações à aplicação efetiva de sanções punitivas: em primeiro lugar, resultantes da proteção jurídica derivada da própria construção do conceito de infração tributária; em segundo lugar, ao contrário do previsto em sede penal, em que a medida da pena, dentro dos limites definidos na lei, é feita em função da culpa do agente e das exigências de prevenção<sup>145</sup>, nos termos do artigo 13.º do RGIT, na determinação da medida da pena atende-se, sempre que possível, ao prejuízo causado pelo crime; finalmente, nos termos do artigo 22.º do RGIT, a pena ser dispensada ou especialmente atenuada, sendo que, quando aplicada, nos termos do artigo 14.º do RGIT, a execução da pena de prisão pode ser suspensa.

As previsões relativas a contraordenações são ainda mais benéficas, fixando limites estanques e não atualizáveis de montantes máximos aplicáveis, desconsiderando o valor efetivo da lesão em causa ou outros fatores potencialmente atendíveis como a inflação ou a sua correlação à unidade de conta fixada em cada Orçamento do Estado. Prevê igualmente regimes não só de dispensa e atenuação especial das coimas, como um direito à sua redução.

No plano internacional, o combate à evasão fiscal faz-se nos quadros das convenções para evitar a dupla tributação (CDTs), e no âmbito de outros acordos que preveem a troca de informações e assistência mútua em matéria fiscal. Há, porém,

---

<sup>144</sup> Francisco Vaz Antunes, evasão, 139

<sup>145</sup> Artigo 71.º, n.º 1, do Código Penal.

princípios de Direito Fiscal Internacional cujo enquadramento pode ser benéfico no apuramento de distintos regimes fiscais e, por essa via, auxiliar na deteção dos casos de evasão (e elisão) fiscal antijurídica. É o caso do “*single tax principle*”, que determina que um determinado rendimento deve ser tributado nem mais, nem menos, do que uma vez<sup>146</sup>; do “*benefits principle*”, que pressupõe um consenso sobre a fórmula de partilha do direito a tributar, no sentido de ao Estado da residência competir o direito primário a tributar os rendimentos passivos, enquanto à jurisdição da fonte competiria a tributação dos rendimentos ativos; e a proibição da “*tax arbitrage*”, que corresponde à prática (largamente disseminada) de aproveitamento (ilícito) das diferenças entre o modo como as transações são tributadas em diversos ordenamentos<sup>147</sup>.

O caminho que se encontra a ser trilhado segue, na nossa opinião, no sentido de reforçar a cooperação interestadual, a troca e o cruzamento de dados fiscalmente relevantes. No plano nacional, foram já introduzidos significativos avanços relativamente a meios alternativos, que abordaremos e que, por sua parte, resultavam já de iniciativas europeias. Referia o *Commission contribution to the European Council of 22 May 2013*, sob o título *Combating tax fraud and evasion*, que os Estados-Membros deveriam promover uma *compliance strategy and targeting efforts against tax evasion, the extension of the use of third-party information, the preparation of pre-filled tax returns, and concerted efforts to reduce the size of the shadow economy by for example criminalizing the purchaser of undeclared work, the use of mandatory electronic payments for purchases over a threshold or the use of monetary incentives to declare (tax deductions)*.

---

<sup>146</sup> Em termos técnicos, deverá ser evitada, e no limite efetivamente eliminada, tanto a dupla tributação como a dupla não tributação internacional. A dupla não tributação (*double non-taxation, doppel-nichtbesteuerung*), foi abordada pelo Comité Fiscal da OCDE, enquanto problema, pela primeira vez, em 1999, no chamado *Partnership Report*, e corresponde ao fenómeno pelo qual, independentemente da existência de convenções para evitar a dupla tributação ou outros tratados de natureza fiscal, nas relações entre dois ou mais Estados, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a uma determinada situação fáctica, esta não é abrangida por nenhuma delas. Na inexistência de um tratado, a dupla não tributação resultará da ausência ou inaplicabilidade de normas de incidência fiscal em ambos os Estados em causa (*conflicto negativo* ou *vácuo de normas, normenmangel*). Quando exista um tratado, a dupla não tributação pode resultar da aplicação das próprias regras convencionais, seja por vontade expressa dos Estados contratantes em que nenhum tribute certo tipo de rendimento ou capital, seja pelo reconhecimento de competência tributária exclusiva de um dos Estados contratantes, que, por opção interna, não tributa posteriormente esse facto jurídico.

<sup>147</sup> Cfr. António Carlos dos Santos, op cit., p. 68.

A evolução tecnológica trouxe consigo novas ferramentas que permitem o cruzamento automático dos elementos declarados. Esse cruzamento permite a identificação também automática de divergências e incompatibilidades entre os elementos declarados por vários sujeitos passivos e os efeitos decorrentes das normas tributárias, libertando meios humanos para o tratamento de questões que requeiram uma atenção personalizada. Todavia, a mesma evolução permitiu o desenvolvimento de ferramentas que facilitam a prática e ocultação de comportamentos evasivos, como, o comércio eletrônico<sup>148</sup>. O desenvolvimento desta plataforma comercial, desmaterializada e informal, não deixa de constituir uma grande ameaça às regras e técnicas de tributação internacionais, pondo em causa desde logo as noções de territorialidade e soberania.

A amplitude das normas de incidência, e sujeição a imposto em diversos ordenamentos jurídicos distintos abre lugar a diversos problemas em torno da soberania tributária dos estados e ao conseqüente poder de tributar. Se por um lado a previsão regras fiscais distintas, particularmente compreensivas no que toca a critérios de territorialidade, pode determinar a sujeição a imposto destas atividades em mais do que um estado, a verdade é que a fiscalização e aplicação de normas jurídicas, não apenas as fiscais, torna-se extremamente complicada, assim como a aplicação de sanções pelas eventuais infrações cometidas, requerendo um compromisso firme e uma articulação efetiva entre os vários ordenamentos em causa.

---

<sup>148</sup> Sobre o tema, Cfr. Ana Catarina Gomes Correia, *Tributação do Cloud Computing*, Teses de mestrado – 2014, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa., e, Fábio Luís Teixeira Franco, *O Conceito de Estabelecimento Estável no Comércio Eletrónico*, Teses de mestrado – 2014, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

## 8. MÉTODOS ALTERNATIVOS DE COMBATE À EVASÃO FISCAL

Ainda que o espaço para as tradicionais medidas punitivas seja inegável, são cada vez mais as medidas preventivas, de conteúdo neutro ou mesmo positivo, conceptualizadas e implementadas pelos Estados no sentido de diminuir os comportamentos evasivos dos seus contribuintes.

Em Janeiro de 2004, Miguel Frasquilho apontava algumas medidas desta natureza<sup>149</sup>, sendo manifesta a perspetiva *sticks and carrots*: *“(...) por exemplo, com a possibilidade de deduzir, em sede de IRS, facturas de pagamentos do IVA de determinados bens e serviços, (...) uma fiscalização maior e medidas coercivas exemplares (...) a realização de concursos ou lotarias fiscais com uma periodicidade a definir, com grande cobertura mediática e em que, mediante a apresentação de facturas de compras efectuadas, os contribuintes ganhariam prémios, quer monetários, quer em espécie (como automóveis), naturalmente de acordo com o montante da(s) factura(s) em questão. (...) Ora, o que aqui está aí em questão é uma possibilidade (e não mais do que isso!) de aumentar a receita fiscal combatendo a fraude e a evasão de forma não-coerciva e tentar ajudar a que a carga fiscal possa descer para todos, actuando com eficácia acrescida e diminuindo a injustiça. (...) Ora é evidente que a fraude e evasão fiscal fica, deste modo, muito mais dificultada... além de que tal poderia ajudar a mudar a “tal” cultura ou mentalidade que faz com que, vergonhosamente, só a morte seja encarada como certa no nosso país”<sup>150</sup>.*

Este texto aborda algumas das medidas, entre outras possíveis, mais significativas da última década no combate à evasão fiscal: as campanhas de educação fiscal, a necessidade de cruzamento eficiente de dados, a “lotaria” que hoje conhecemos como fatura da sorte, a perceção social do benefício geral associado ao pagamento de impostos, a dimensão financeira dos incentivos, etc.. Acima de tudo, a necessidade de deixar unicamente o *stick*, e introduzir algumas *carrots* no combate à evasão fiscal.

Alguns dos meios representam casos de extrafiscalidade, ou seja, a funcionalização dos tributos públicos a finalidades diferentes daquelas que lhes são

<sup>149</sup> Algumas foram implementadas num curto espaço de tempo, outras só viriam a produzir efeitos mais de uma década depois.

<sup>150</sup> in Canal de Negócios /Jornal de Negócios, 7 de Janeiro de 2004.

prototípicas. Como apontado por Sérgio Vasques, “no tocante ao imposto, figura estritamente unilateral, a extrafiscalidade produz-se quando o legislador o funcionaliza a propósitos diversos da mera angariação da receita, pois que a sua finalidade prototípica está em fazer com que cada um contribua para os encargos da comunidade independentemente do que esta lhe oferece em troca”<sup>151</sup>.

#### a. A DEDUÇÃO À COLETA

As deduções à coleta correspondem à subtração (dedução) de determinados montantes, apurados nos termos da lei, à coleta do IRS. A possibilidade da dedução de determinados montantes, prevista e regulada nos termos dos artigos 78.º e seguintes do CIRS, que não se encontram diretamente associados à obtenção do rendimento tributável – caso das deduções específicas, feitas no âmbito da determinação do rendimento coletável -, tem geralmente como finalidade ajustar o imposto à situação económica e familiar do sujeito passivo, na sua figura ou do agregado familiar, e evitar a dupla tributação de certos rendimentos que foram objeto de retenção.

Todavia, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, alínea g) e artigo 78.º-F do CIRS, é consagrada a dedução à coleta do IRS de um montante correspondente a 15 % do IVA suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de 250,00 euros por agregado familiar, que conste de faturas comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira ou emitidas no Portal das Finanças, relativas a manutenção e reparação de veículos automóveis, manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios, alojamento, restauração e similares, e atividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza<sup>152</sup>.

---

<sup>151</sup> Cfr. Sérgio Vasques, “O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária”, Lisboa, Almedina, Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2008, 5.7.1.

<sup>152</sup> Não basta apenas a que fatura corresponda à prestação de serviços em causa – o prestador deve encontrar-se coletado de acordo com a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE - Rev. 3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de Novembro, específica de cada atividade: secção G, classe 4520 para a manutenção e reparação de veículos automóveis; secção G, classe 45402 para a manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios; secção I para o alojamento, restauração e similares; e secção S, classe 9602 para as atividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza.

Esta dedução não visa qualquer ajustamento da situação familiar ou económica do contribuinte, nem evitar a qualquer forma de dupla tributação: antes, visa pura e simplesmente incentivar o contribuinte à exigência da fatura dos serviços que lhe sejam prestados, particularmente em sectores de atividade económica marcados, estatisticamente, por uma forte componente evasiva, nomeadamente pela não declaração das operações realizadas. O benefício não se reporta a qualquer despesa que legalmente se tem por dedutível à coleta – esta dedução depende apenas da emissão<sup>153</sup> de fatura, e visa tão só incentivar o combate à evasão em sectores anteriormente (e ainda hoje, em menor medida) marcados por isso mesmo.

O valor da dedução pode ser atribuído à igreja, pessoa coletiva de utilidade pública de fins de beneficência, de assistência ou humanitários, ou à IPSS escolhida pelo sujeito passivo para receber a consignação de quota do IRS prevista na Lei da Liberdade Religiosa<sup>154</sup>.

Inicialmente previsto no EBF<sup>155</sup>, este incentivo foi aditado pelo Decreto-lei n.º 17/2003<sup>156</sup>, de 3 de Fevereiro, e na sua versão inicial previa uma dedução percentualmente superior (25% do IVA suportado por qualquer membro do agregado

---

<sup>153</sup> Ainda que o artigo 78.º-F do CIRS preveja a “exigência” de fatura, temos por mais adequado o termo emissão, atenta a obrigação de emitir fatura prevista no artigo 29.º, n.º 1, al) b) do CIVA. Prevê o artigo que, para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos devem emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, ainda que estes não a solicitem. Acresce o facto de que apenas estão dispensados de emissão de fatura os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto que não conferem direito à dedução, previstas no artigo 9.º do CIVA, nas quais não se incluem as atividades previstas no 78.º-F do CIRS.

<sup>154</sup> Através do preenchimento do quadro 9 do Anexo H.

<sup>155</sup> A norma foi transposta por força da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, a qual procede a uma reforma da tributação das pessoas singulares.

<sup>156</sup> Refere o preâmbulo que “*O presente diploma insere-se no objectivo anunciado pelo Governo de promover o reforço dos instrumentos de combate à fraude e evasão fiscais. Estão identificados alguns dos sectores do pequeno comércio e prestações de serviços, nomeadamente os da alimentação e bebidas, reparação de bens de equipamento doméstico e reparação automóvel, onde se registam significativas margens de fuga à tributação em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e de imposto sobre o rendimento, materializada no incumprimento da obrigação de emissão de documento de suporte dos bens fornecidos ou dos serviços prestados, verificando-se que, para esta situação, também concorre o alheamento de alguns consumidores finais relativamente à exigência de recibo ou documento de quitação equivalente dos pagamentos efectuados aos prestadores daqueles bens e serviços. Para além do reforço dos meios inspectivos de acompanhamento das actividades dos operadores dos sectores assinalados, considera-se que uma das formas de prevenir a evasão fiscal neste domínio é a de incentivar os consumidores finais ao cumprimento da obrigação, que, de resto, sobre si impende, de exigir o adequado documento de quitação de todas as importâncias pagas. Para o efeito, é criada uma dedução à colecta do IRS de parte do IVA suportado nas despesas realizadas, e devidamente documentadas, com a aquisição dos referidos bens e serviços”.*

familiar) e um limite global inferior (50,00 euros) ao atualmente em vigor (15% do IVA suportado por qualquer membro do agregado familiar, com um limite global de 250,00 euros).

A introdução desta dedução, por não visar qualquer outro fim que não o combate à evasão fiscal, já que incentiva os contribuintes (em sede de IRS) a exigir de outros contribuintes (em sede de IVA, IRC ou IRS) a declaração das operações que realizem, impossibilitando por isso a ocultação dos respetivos rendimentos, constitui um mecanismo cujo conteúdo é, por si só, economicamente positivo, visto que recompensa o contribuinte que pressiona outros contribuintes no cumprimento das respetivas obrigações fiscais. A projeção do impacto destas medidas pode ser significativa em termos de globais para o erário público, pela redução da receita obtida, a mas é de pouca relevância quando consideramos o sujeito passivo individualmente ou na figura do agregado familiar.

Feitas as contas, seria necessário despende cerca de 740,00 euros por mês (cerca de 9.000,00 euros anuais), em idas ao mecânico, restaurantes, hotéis ou cabeleireiros, para ser possível beneficiar da dedução máxima de 250,00 euros no valor final de IRS a pagar. Sendo que o ganho médio<sup>157</sup> nacional resultante de rendimentos de trabalho – rendimento base e muitas vezes único da maior parte dos agregados familiares - é de aproximadamente mil e cem euros<sup>158</sup> mensais, facilmente chegamos à conclusão que boa parte dos contribuintes não atingirá o máximo dedutível.

E ainda que o valor máximo a deduzir possa não ser desajustado, a percentagem do IVA possível de deduzir é marginalmente muito reduzido, considerando cada ato de consumo que, devidamente faturado, poderá dar azo à dedução nesta sede. Basta pensar num exemplo prático: um café custa, na maioria dos estabelecimentos, à volta de 60 cêntimos, o que, à taxa de 23%, significa que o consumidor final suportou 11 cêntimos de IVA. Ora, 15% deste valor corresponde a 1,65 cêntimos, um montante pelo qual poucos arriscariam a sua relação com o seu café de confiança para recuperar em sede de IRS. Numa situação similar, o mais

---

<sup>157</sup> E considere-se as distorções resultantes da utilização de valores médios.

<sup>158</sup> 1.093,3, Salário médio mensal dos trabalhadores por conta de outrem: remuneração base e ganho – Portugal – “Qual o ordenado médio, por mês, com ou sem horas extra, subsídios ou prémios, dos empregados?”, Fontes/Entidades: GEE/ME, PORDATA, Última atualização: 2015-06-26.

provável seria o tal café ser “feito a preço de amigo”: sem IVA para o cliente, sem IRC para o café.

### b. A “FATURA DA SORTE”

O sorteio “Fatura da Sorte”<sup>159</sup>, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 26-A/2014, de 17 de Fevereiro<sup>160</sup>, cuja organização cabe à Autoridade Tributária (AT), com o apoio e colaboração da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, visa a atribuição de prémios, de forma aleatória, às pessoas singulares que validamente participem no mesmo. Os resultados até à data parecem ser manifestamente positivos<sup>161</sup>, se e na medida em que forem efetivamente atribuíveis a esta iniciativa<sup>162</sup>.

Nos termos do artigo 2.º do regulamento do sorteio, este compreende um concurso semanal, designado por regular, e um concurso semestral, designado por extraordinário, que se realiza nos meses de Junho e Dezembro, que se realizam em dia, hora e local a designar pela AT<sup>163</sup>.

A participação no sorteio processa-se através da elegibilidade de todas as faturas que titulem aquisições de bens ou serviços efetuadas em território português por pessoas singulares<sup>164</sup>, que contenham todos os elementos previstos na lei,

<sup>159</sup> Programas desta natureza foram já inseridos noutros ordenamentos tributários, e objecto de estudo jurídico-económico. Sobre o mesmo, cfr. Marco Fabbri e Sigrid Hemels, “Do You Want a Receipt?” *Combating VAT and RST Evasion with Lottery Tickets*, 2013, Intertax, p. 430 e seguintes.

<sup>160</sup> E regulamentado pela Portaria n.º 44-A/2014, de 20 de Fevereiro.

<sup>161</sup> Note-se que os encargos orçamentais (nos quais se incluem os prémios a atribuir) no âmbito do sorteio “Fatura da Sorte” são suportados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e repartem-se por vários anos económicos, pelo que o encargo orçamental deverá, em cada ano económico, ser contraposto à redução de práticas evasivas atribuídas à medida.

<sup>162</sup> Os noticiários sobre a matéria apontam no sentido de, entre 2013 e 2014, o número de faturas comunicadas ao Fisco ter aumentado 12,3% (passando de 4,28 mil milhões para 4,80 mil milhões) e o número de faturas com NIF (as que são relevantes para o sorteio) ter subido 36,3%, ultrapassando os 635 milhões. Todavia, outras iniciativas foram postas em prática, sendo muito difícil, se não mesmo impossível, determinar os resultados efetivos de cada ação. Todavia, é inegável que o resultado global é manifestamente positivo, assumindo, *ceteris paribus*, que não houve um aumento proporcional de atos geradores de fatura.

<sup>163</sup> Para além das situações previstas nos números anteriores, podem ser determinadas outras datas pelo júri do concurso, com prévia audição da Autoridade Tributária, as quais devem ser devidamente publicitadas

<sup>164</sup> As pessoas singulares que sejam sujeitos passivos de IVA devem indicar no Portal das Finanças quais as faturas que titulam aquisições de bens ou serviços efetuadas fora do âmbito da sua atividade

cumpram os requisitos de emissão, incluam o número de identificação fiscal dos adquirentes, e tenham sido validamente comunicadas à AT, pelos emitentes, nos termos do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de Maio e do Decreto-Lei n.º 26-A/2014, de 17 de Fevereiro, até ao final do segundo mês anterior ao da realização do sorteio<sup>165</sup>.

Uma vez comunicadas, estas faturas já são conhecidas, em princípio, pela Administração Fiscal. Todavia, o regulamento do sorteio consagra um segundo nível de elegibilidade, que reforça o fim geral de promover a exigência de faturas e por essa via evitar a ocultação de rendimentos, considerando elegíveis para cada sorteio as faturas emitidas que não tenham sido validamente comunicadas à AT pelos emitentes no prazo devido, mas que venham a sê-lo, em resultado de indicação daquelas faturas à AT pelos respetivos adquirentes. Nestes casos, e sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional que ao caso couber, a AT notifica os emitentes das faturas indicadas pelos adquirentes para que aqueles procedam à comunicação das mesmas.

No âmbito do sorteio, a AT atribui um cupão “Fatura da Sorte” por cada € 10,00, ou fração de € 10,00<sup>166</sup>, da soma do valor total das faturas, incluindo impostos, em que cada pessoa singular conste como adquirente e que sejam consideradas elegíveis. Para efeitos de cada sorteio, a Autoridade Tributária mantém no seu sistema central um registo informático contendo, a par de outros elementos, a identificação das faturas elegíveis, o número de identificação fiscal dos respetivos adquirentes, a data de emissão das faturas elegíveis, a data da respetiva comunicação à Autoridade Tributária e o valor constante de cada fatura elegível, incluindo impostos.

Estes elementos permitem o cruzamento de dados necessário à confirmação, junto de outros elementos, nomeadamente em sede de IVA e IRC, dos elementos declarados pelos respetivos emissores da fatura. Obviamente, os dados pessoais comunicados à AT estão abrangidos pelo dever de confidencialidade previsto no artigo

---

empresarial ou profissional, para que estas faturas sejam elegíveis para efeitos do sorteio “Fatura da Sorte”.

<sup>165</sup> É verdade que as pessoas singulares que, embora reunindo as condições para participar no sorteio, não pretendam que as faturas em que constem como adquirentes sejam consideradas para esse efeito, devem comunicar expressamente à Autoridade Tributária tal opção, através do Portal das Finanças. Todavia, tal representa um processo que o contribuinte terá que suportar, sem que tenha qualquer benefício económico daí resultante.

<sup>166</sup> Assim, por exemplo, se num determinado mês o contribuinte tiver um total de 95 euros em faturas regularmente emitidas, receberá 10 frações de 10 euros.

64.º da Lei Geral Tributária, e apenas podem ser utilizados para as finalidades e processamento do sorteio.

Outro aspeto relevante deste sorteio passa pela não previsão de mecanismos similares ao artigo 13.º do EBF, que veda a concessão de benefícios fiscais aos devedores fiscais, e da não inclusão da receção do prémio nas situações previstas no 177.º-B do CPPT<sup>167</sup>, como se temia inicialmente. Essa questão foi afastada, na medida em que o concurso funciona de modo autónomo aos processos de execução fiscal. Ainda assim, nada impede que no decurso deste processo o prémio não possa vir a ser alvo de penhora, caso a dívida persista e o contribuinte não tenha outros bens (salário, contas bancárias) passíveis de serem penhorados.

Um aspeto também determinante, que permite uma dinâmica cruzada no combate à evasão fiscal antijurídica, passa pela transmissão na televisão dos atos do sorteio<sup>168</sup>, assim como a sua publicitação noutros meios de divulgação pública. A consciência social da importância do regular e pontual cumprimento das obrigações fiscais, quer resulte ou não na atribuição de um prémio, ou a mera potencialidade de receber um, é exposta ao público, num ato de consciencialização fiscal.

Em cada sorteio regular é atribuído um prémio, e em cada sorteio extraordinário são atribuídos três prémios de igual valor. Inicialmente, os prémios eram atribuídos em espécie, consistindo em viaturas ligeiras de passageiros<sup>169</sup>, sendo entregues aos premiados livre de encargos. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 8/2016, de 4 de Março, reconhecendo o contributo do mecanismo do sorteio para um maior

---

<sup>167</sup> Prevê o art. 177.º-B do CPPT que, sem prejuízo do disposto noutras disposições legais, aos contribuintes que não tenham a sua situação tributária regularizada é vedado (a) celebrar contratos de fornecimentos, empreitadas de obras públicas ou aquisição de serviços e bens com o Estado, regiões autónomas, institutos públicos, autarquias locais e instituições particulares de solidariedade social maioritariamente financiadas pelo Orçamento do Estado, bem como renovar o prazo dos contratos já existentes; (b) concorrer à concessão de serviços públicos; (c) Fazer cotar em bolsa de valores os títulos representativos do seu capital social; (d) Lançar ofertas públicas de venda do seu capital ou alienar em subscrição pública títulos de participação, obrigações ou ações; (e) beneficiar dos apoios de fundos europeus estruturais e de investimento e públicos; nem (f) distribuir lucros do exercício ou fazer adiantamentos sobre lucros no decurso do exercício. Esta disposição tem um âmbito de aplicação, em sede combate à evasão fiscal, muito superior à receção de um prémio, já que, para muitos sectores de atividade, particularmente aqueles em que o Estado represente uma fatia substancial do mercado, a situação fiscal regularizada é uma questão de sobrevivência económica.

<sup>168</sup> Atualmente transmitido em sinal aberto, entre as 20h e as 22h, período geralmente tido como *prime-time*.

<sup>169</sup> Tratavam-se de viaturas de marca “Audi”, de gama alta, cujo valor ronda, segundo médias dos valores praticados por vendedores do sector, os 40 mil euros.

cumprimento dos deveres de emissão de fatura, modificou a natureza do prémio até então atribuído, por se entende não era a mais adequada, quer na sua dimensão simbólica, quer quanto à sua efetiva utilidade para os premiados<sup>170</sup>. Por isso, o prémio passou a ser constituído por títulos de dívida destinados à poupança, emitidos pela Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública — IGCP, E. P. E.

A mudança do prémio para produtos de poupança, para além de se traduzir numa simplificação dos procedimentos, tem ainda a virtualidade de estimular o aforro das famílias e promover os produtos de poupança do Estado, mantendo o desiderato da promoção da cidadania fiscal dos contribuintes no combate à economia informal e na prevenção da evasão fiscal. Este produto de poupança tem a vantagem acrescida de oferecer uma taxa de juro mais proveitosa relativamente à generalidade dos depósitos a prazo (taxa de juro média anual ascende a 2,25% (ou 1,25% ilíquidos no primeiro ano), enquanto a remuneração média oferecida pelos depósitos tradicionais a 12 meses não ultrapassa os 0,55%); todavia os vencedores terão de cumprir o enquadramento legal previsto para estes CTPM, ou seja, os contribuintes só poderão levantar o dinheiro ao final de 12 meses.

É premiado o adquirente mencionado na fatura ou faturas, emitidas na forma legal, associadas ao cupão “Fatura da Sorte” a que correspondam os números extraídos no sorteio. É ainda possível aos adquirentes premiados optar pela entrega do prémio a uma igreja ou comunidade religiosa radicada em Portugal, a uma pessoa coletiva de utilidade pública de fins de beneficência, de assistência ou humanitários, ou a uma IPSS, permitindo assim contornar efetivamente os aspetos morais e religiosos que, para algumas comunidades, se encontram associados ao jogo.

A Fatura da Sorte corresponde à consagração de um meio alternativo de combate à evasão fiscal, já que promove a exigência da inscrição contabilística e respetiva comunicação à administração fiscal de operações já realizadas e geradoras de rendimento tributável, sob pena de os adquirentes dos referidos bens e serviços

---

<sup>170</sup> Uma das críticas ao prémio, a par da sua visibilidade, que era por vezes mal vista, passava pelo encargo fiscal que representava. Ainda que o Imposto do Selo já fosse liquidado e pago pela AT aquando da atribuição da viatura, o contribuinte teria sempre que suportar o Imposto Único de Circulação, cujo pagamento deveria ser feito até 30 dias após o registo. No caso do sorteio ordinário, este valor seria na casa dos 194,30 euros, e 227,08 euros no caso do sorteio extraordinário, o que poderia ser impeditivo para alguns contribuintes, que assim se veriam forçados a alienar o veículo. Outra crítica associada aos veículos atribuídos passava pelos custos inerentes à sua manutenção e funcionamento.

verem a probabilidade de serem premiados diminuída. O seu conteúdo é, por isso, positivo, já que remunera pelo menos em termos hipotéticos, os promotores do cumprimento das obrigações tributárias, valendo como um meio independente, apto a gerar o resultado legislativamente pretendido por si só, ainda que fazendo parte de um plano maior de combate à evasão fiscal.

### **C. BENEFÍCIOS À REGULARIZAÇÃO VOLUNTÁRIA**

Como verificámos, constituída a obrigação de imposto, tem-se o mesmo por devido, devendo ser liquidado e pago nos termos legalmente aplicáveis. Nos termos dos artigos 30.º, n.º 2 e 36.º, números 2 e 3 da LGT, o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária, não podendo igualmente ser concedidas moratórias no pagamento das obrigações tributárias<sup>171</sup>. Quando o imposto, uma vez liquidado<sup>172</sup>, não seja pago no prazo legal, são devidos juros de mora (art. 44.º LGT e art. 86 do CPPT), podendo no limite ser instaurado processo executivo para cobrança da prestação tributária.

Todavia, o contribuinte pode reconhecer que levou a cabo um comportamento evasivo injustificado, e pretender a respetiva correção. Nesse momento, o ordenamento jurídico não deve impedir essa correção, que vem dar cumprimento às normas idealizadas para a situação fiscal do contribuinte, impedindo a plena consagração prática da lei fiscal, independentemente da validade da conduta dos contribuintes. A essa correção, promovida pelo sujeito passivo, em linha com o Direito aplicável, chamamos regularização voluntária.

A regularização, no contexto fiscal, corresponde à correção, de um incumprimento pendente, seja este declarativo ou de pagamento, e será voluntária quando promovida por iniciativa do contribuinte – todavia, e particularmente a nível

---

<sup>171</sup> Conforme Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal – Lições*, p. 97, ambos os preceitos são manifestação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, o qual é, por seu turno, uma decorrência dos princípios da legalidade e da igualdade.

<sup>172</sup> Sendo retardada a liquidação, haverá lugar a juros compensatórios nos termos do art. 35.º da LGT.

internacional, o termo é frequentemente limitado a questões declarativas, nomeadamente à apresentação ou correção de declarações de rendimentos incorretas ou incompletas, por parte do contribuinte faltoso (*voluntary disclosure*).

Muitos ordenamentos jurídicos preveem regimes, ordinários ou extraordinários, destinados a incentivar a regularização fiscal, por vezes cumulados com a repatriação de ativos ocultados das respetivas administrações fiscais<sup>173</sup>.

Em termos práticos, o processo de regularização, quando não implique o simples pagamento de um imposto previamente liquidado, passa geralmente pela apresentação de uma declaração de substituição, na qual o sujeito passivo declara rendimentos<sup>174</sup> que ocultou ou que tinha vindo a ocultar, sejam estes detidos pessoalmente ou através de uma estrutura fiduciária na qual o sujeito passivo é o *ultimate beneficial owner*<sup>175</sup>. Em última linha, com a regularização, o sujeito passivo faltoso entrega o imposto em falta – apurado geralmente através de uma liquidação adicional de imposto – acrescido dos juros de mora devidos e demais sanções potencialmente aplicáveis.

O ambiente fiscal internacional mudou drasticamente no sentido de permitir uma maior transparência e troca de informação para efeitos fiscais: todos os grandes centros financeiros comprometeram-se com os *global standards* da OCDE (programa CRS, ou *Common Reporting Standard*) sobre transparência e troca de informações, foi introduzida a Diretiva 2014/107/EU do Conselho, de 9 de Dezembro de 2014, relativa à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade, e a Áustria, Bélgica, Luxemburgo e Suíça<sup>176</sup> retiraram as suas reservas ao Artigo 26.º da Convenção

---

<sup>173</sup> “In some instances revenue bodies have also offered incentives to encourage disclosure or repatriation of offshore income, earnings or profits, including reduced or capped penalties over a limited time period”. Em OECD (2009), “Tax evasion”, in *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264067851-7-en>. p. 58

<sup>174</sup> A maioria das situações corresponderão a rendimentos ocultados – todavia, nos o artigo 63.º-A da LGT, n.º 7, os sujeitos passivos de IRS são também obrigados a identificar contas bancárias por si tituladas, ou de que sejam beneficiários, ou que se encontrem autorizados a mobilizar, noutros ordenamentos jurídicos, sendo comum a regularização no sentido de identificar essas contas.

<sup>175</sup> Por mais compreensiva, temos por preferencial a expressão *ultimate beneficial owner*, ou UBO, a beneficiário efetivo.

<sup>176</sup> O forte conceito de sigilo na legislação bancária Suíça – alvo primário dos esforços da OCDE, afirmando que habilitava a evasão fiscal – datava de 1934, momento em uma alteração legislativa permitiu a identificação de uma conta bancária apenas pelo seu número e não pela identificação do respetivo titular. Em 2015, a Suíça acordou com o Parlamento Europeu a troca automática de informações para efeitos fiscais a partir de 2018.

Modelo da OCDE<sup>177</sup>. Apesar da natureza “*US-centric*” da FATCA, as obrigações de *reporting* abrangem centenas de países, incluindo Portugal.

Portugal celebrou igualmente vários acordos sobre troca de informação em matéria fiscal<sup>178</sup>, particularmente países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada<sup>179</sup>, como Andorra<sup>180</sup>, Bermudas<sup>181</sup>, Gibraltar<sup>182</sup>, Ilhas Caimão<sup>183</sup>, Ilha de Man<sup>184</sup>, Jersey<sup>185</sup>, e Santa Lúcia<sup>186</sup>, encontrando-se pendentes os acordos com Antígua e Barbuda, Belize, Dominica, Guernsey, Ilhas Virgens Britânicas, Libéria, St. Kitts e Nevis, e Turcos e Caicos, e Protocolos de Assistência Mútua e Administrativa em matéria de troca de informações tributárias com o Brasil, Cabo Verde, e Moçambique. Num ambiente de progressivo controlo e cruzamento de dados, os contribuintes com rendimentos ou bens ocultados, que preencham uma determinada norma de incidência tributária, são constantemente alertados de, no futuro próximo, ser progressivamente mais difícil ocultar os ativos que deveriam ter sido objeto de tributação.

O tempo necessário à efetivação dos meios de controlo e cruzamento de dados pode assim constituir uma oportunidade única para que estes contribuintes voluntariamente declarem os bens e rendimentos que vinham a ocultar<sup>187</sup>, suportando

<sup>177</sup> OECD (2009), “Voluntary disclosure regarding past non-compliance” in *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264068872-7-en>

<sup>178</sup> Os acordos sobre troca de informação constituem um instrumento legal que habilitará as Autoridades fiscais portuguesas a solicitar às Autoridades competentes das jurisdições em causa os elementos que considere relevantes para a correta avaliação da situação tributária de um contribuinte específico, incluindo informações sobre a movimentação de fundos bem como sobre a titularidade de sociedades, fundações, trusts, fundos de investimento ou outras entidades.

<sup>179</sup> Conforme Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, e alterada de acordo com a Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.

<sup>180</sup> Acordo aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 27/2011, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 17/2011, em vigor desde 31 de Março de 2011 – Aviso n.º 237/2011.

<sup>181</sup> Acordo aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 39/2011, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 22/2011, em vigor desde 5 de Abril de 2011 – Aviso n.º 238/2011.

<sup>182</sup> Acordo aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 42/2011, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 25/2011, em vigor desde 24 de Abril de 2011 – Aviso n.º 239/2011.

<sup>183</sup> Acordo aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 29/2011, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 18/2011, em vigor desde 18 de Maio de 2011 – Aviso n.º 242/2011.

<sup>184</sup> Acordo aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 51/2011, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 29/2011, em vigor desde 18 de Janeiro de 2012 – Aviso n.º 9/2012.

<sup>185</sup> Acordo aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 41/2011, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 24/2011, em vigor desde 9 de Novembro de 2011 – Aviso n.º 243/2011.

<sup>186</sup> Acordo aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 43/2011, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 26/2011, em vigor desde 28 de Outubro de 2011 – Aviso n.º 244/2011.

<sup>187</sup> Nos termos do último update da OCDE sobre os programas de regularização voluntária (OECD (2015), “Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance”, Offshore Voluntary

o respetivo imposto e eventuais sanções aplicáveis, nomeadamente antes que os mesmos sejam identificados pelas Administrações Fiscais<sup>188</sup>. Da mesma maneira, as Administrações Fiscais podem aproveitar este momento para agilizar as regularizações voluntárias dos seus contribuintes.

A maioria dos Estados consagra sanções severas para os contribuintes que praticaram atos ilícitos de evasão fiscal e não se apresentaram a regularizar a sua situação perante as respetivas Administrações Fiscais. Ao mesmo tempo, vários Estados implementaram iniciativas (*voluntary disclosure programmes*) no sentido de encorajar os seus contribuintes a voluntariamente regularizar situações de incumprimento, corrigindo ou completando as suas declarações fiscais e entregando qualquer acréscimo de imposto que possa ser devido<sup>189</sup>. Todavia, estas iniciativas devem ser implementadas com imenso cuidado, sob pena de, ao invés de motivar comportamentos corretivos, se recompensar ou encorajar o recurso a planeamentos fiscais evasivos.

Os processos de regularização juridicamente consagrados enquadram-se geralmente em dois tipos, os quais, em alguma medida, já tiveram expressão no nosso ordenamento: os processos extraordinários de regularização e os sistemas

---

Disclosure Programmes, p. 6), “*the limited time left until the automatic exchange of information under the Standard becomes a reality in a large number of countries will, in many instances, be the last window of opportunity for non-compliant taxpayers to voluntarily disclose assets held in and income derived from offshore accounts. This is therefore a crucial moment for countries to consider launching, enhancing or drawing public attention to their respective voluntary disclosure programmes. In doing so, countries can explicitly provide their taxpayer with an opportunity to regularise past non-compliance prior to the entry into force of the automatic exchange of information under the Standard*”.

<sup>188</sup> A OCDE neste aspeto identifica dois tipos de contribuintes relutantes em regularizar a sua situação fiscal, para os quais devem ser adotadas posições distintas: os contribuintes que continuam a não pretender suportar o imposto devido, e os contribuintes que, estando preparados para suportar o imposto, têm outros motivos para não o fazer. A resistência do primeiro grupo parece resultar de aspetos específicos da legislação fiscal aplicável, nomeadamente da taxa de imposto aplicável – medidas administrativas são, nesse sentido, de pouca utilidade. Todavia, a aceleração nos meios de controlo pode influenciar os comportamentos corretivos do contribuinte, visto o aumento na possibilidade de deteção dos seus comportamentos. Já a resistência do segundo parece prender-se com a incerteza quanto às sanções aplicáveis, tanto a nível económico, como criminal e social – a definição rígida dos efeitos jurídicos aplicáveis nestes casos pode ser determinante. OECD (2009), “Voluntary disclosure regarding past non-compliance” in *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264068872-7-en>. P. 82

<sup>189</sup> Nos termos propostos pela OCDE, em OECD (2015), “Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance”, *Offshore Voluntary Disclosure Programmes*, p. 7, “*in general terms, voluntary disclosure programmes are opportunities offered by tax administrations to allow previously non-compliant taxpayers to correct their tax affairs under specified terms. When drafted carefully, voluntary disclosure programmes benefit everyone involved – taxpayers making the disclosure, compliant taxpayers, and governments.*”

permanentes de regularização tributária<sup>190</sup>. Em qualquer dos casos, os benefícios conferidos à regularização, por premiarem os contribuintes faltosos que voluntariamente se apresentam a regularização tributária, numa derrogação do regime sancionatório primariamente aplicável (lei especial derroga lei geral), representam um meio alternativo de combate à evasão fiscal, já que visam a eliminação, ainda que por vezes apenas parcial, dos efeitos económicos da evasão fiscal, não correspondendo à aplicação plena de uma sanção punitiva, mas a um regime alternativo mais favorável.

### **i. REGIMES EXTRAORDINÁRIOS DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Portugal conheceu, até hoje, vários regimes excecionais de regularização de dívidas tributárias, vulgarmente designados por RERT.

O primeiro regime de regularização tributária, denominado de “Plano Mateus”, resultou do Decreto-Lei n.º 124/96<sup>191</sup>, de 10 de Agosto, era destinado a incentivar a regularização de dívidas fiscais e à segurança social cujo prazo de cobrança voluntária tivesse terminado até 31 de Julho de 1996. Como na maioria dos RERT, a aplicação deste regime dependia de requerimento do interessado, no qual este solicitava a aplicação das medidas excecionais. A par de outros regimes excecionais de menor dimensão, foram particularmente significativos os chamados RERT I (introduzido pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho), RERT II (introduzido pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril) e RERT III (introduzido pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

---

<sup>190</sup> Cfr. OECD (2015), “Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance”, Offshore Voluntary Disclosure Programmes, p. 7. Em qualquer dos casos, conforme refere o update, um programa desta natureza deve “a) be clear about its aims and terms; b) deliver demonstrable and cost-effective increases in current revenues; c) be consistent with the generally applicable compliance and enforcement regimes; d) help to deter non-compliance; e) improve levels of compliance among the population eligible for the programme; and f) complement the immediate yield from disclosures with measures that improve compliance in the longer-term”.

<sup>191</sup> Nos termos do respetivo preâmbulo, “a regularização das dívidas fiscais e à segurança social constitui um objetivo do XIII Governo Constitucional. Este propósito resulta de situações de incumprimento acumuladas ao longo dos primeiros cinco anos da década de 90, que, a manterem-se, continuarão a produzir efeitos nocivos, quer no plano financeiro, quer no plano da concorrência. (...) permita recuperar parte importante dos créditos dos entes públicos e contribuir para um reenquadramento das entidades devedoras nos circuitos económicos normais, criando ao mesmo tempo condições para a viabilização económica das que evidenciem uma situação financeira desequilibrada, dificilmente reversível sem o recurso a medidas excepcionais (...)”.

Estes três regimes, mais do que regimes de regularização extraordinária, foram verdadeiras amnistias fiscais. Nestes três RERT foi consagrado um regime de perdão fiscal parcial, acompanhado do perdão dos juros e sanções associadas, promovendo-se por essa via o pagamento voluntário, em detrimento da cobrança coerciva dos impostos em causa. A significância destes regimes extraordinários prendeu-se com a possibilidade de regularizar elementos patrimoniais colocados no exterior até 31 de Dezembro do ano anterior à entrada em vigor de cada regime, compreendendo depósitos, certificados de depósitos, partes de capital, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo apólices de seguros do ramo “Vida” ligados a fundos de investimento e operações de capitalização do ramo “Vida”.

Tanto no RERT I como no II, a taxa aplicável foi de 5%, podendo, no caso do RERT I, ser reduzida a metade no caso de títulos de dívida pública, e de 7,5% no RERT III, sendo os beneficiários destes regimes os residentes fiscais titulares de elementos patrimoniais que não se encontravam em território português a 31 de Dezembro do ano anterior à entrada em vigor de cada regime extraordinário. Todavia, esta não foi a única diferença entre os três regimes extraordinários: enquanto no RERT I apenas podiam beneficiar do regime os sujeitos passivos pessoas singulares, os RERT II e III não continham qualquer limitação quanto à natureza do sujeito passivo; nos RERT I e II eram excluídos os elementos patrimoniais situados em países ou territórios considerados não cooperantes pelo Grupo de Ação Financeira<sup>192</sup>, limitação que não se verificou no âmbito do RERT III. Pode-se assim concluir que os regimes extraordinários foram progressivamente sendo alargados tanto em termos objetivos como subjetivos.

Em todos os casos, a declaração e pagamento do imposto ao abrigo do regime extraordinário dava lugar, quanto aos elementos regularizados, à extinção das obrigações tributárias potencialmente exigíveis respeitantes aos períodos de tributação que tenham terminado até 31 de Dezembro do ano civil anterior à aprovação do regime; à exclusão da responsabilidade por infrações tributárias que resultassem de condutas ilícitas que tenham tido lugar por ocultação ou alteração de factos ou valores que devessem constar de livros de contabilidade ou escrituração, de

---

<sup>192</sup> Os quais reconduziam-se, na prática, a paraísos fiscais, visto tratarem-se de jurisdições fiscais com baixas ou nulas taxas de tributação efetiva, com regimes protetores do sigilo bancário, e geralmente pouco dispostas à cooperação internacional em matéria fiscal.

declarações apresentadas ou prestadas à administração fiscal ou que a esta devessem ser revelados, desde que conexas com aqueles elementos ou rendimentos; e à constituição de prova bastante para os efeitos previstos no artigo 89-A.º, n.º 3 da LGT.

A par do que se verificava, e ainda hoje se verifica noutros ordenamentos fiscais, os benefícios do regime extraordinário não eram aplicáveis aos casos em que, à data da apresentação da declaração, já tivesse sido iniciado um procedimento de inspeção ou qualquer outro procedimento para apuramento da situação tributária do sujeito passivo, assim como quando já tivesse sido desencadeado qualquer procedimento penal ou contraordenacional de que o interessado tivesse tido conhecimento e que abrangesse os elementos patrimoniais a que poderia respeitar o regime de regularização. Na medida em que a informação obtida poderia ser suficiente para indiciar a prática de outros ilícitos, ou pelo menos fornecer elementos relevantes e uteis à instauração de outros procedimentos de natureza tributária, penal ou contraordenacional, coube aos bancos intervenientes assegurar o sigilo sobre a informação prestada, em benefício dos contribuintes.

Pela taxa de imposto aplicada, os RERT I, II e III foram verdadeiros perdões fiscais. Vão, por isso, muito além do regime ordinário no que toca à regularização voluntária levada a cabo pelos contribuintes, onde o benefício se prende unicamente com as sanções potencialmente aplicáveis. Como vimos, os perdões fiscais são, em princípio, inadmissíveis, por inconstitucionais, já que violam o princípio da igualdade, na vertente da capacidade contributiva, salvo quando lhes seja atribuível uma finalidade que legitimamente se sobreponha a esses valores<sup>193</sup>. No caso dos RERT, essa contradição com o princípio da igualdade verifica-se pela extinção das obrigações tributárias exigíveis em relação os elementos e rendimentos identificados, em comparação com os contribuintes cumpridores; pela exclusão da responsabilidade por infrações tributárias que resultem de condutas ilícitas, em comparação com os contribuintes já submetidos, por exemplo, a procedimento de inspeção ou a procedimento penal ou contraordenacional; e pela constituição de prova bastante

---

<sup>193</sup> Nesse sentido, Ana Paula Dourado, op. cit. p.99.

para os efeitos previstos no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, em comparação com os contribuintes a quem este preceito tenha sido aplicado, em idênticas circunstâncias<sup>194</sup>. Estes regimes devem ser apreciados à luz do artigo 30.º da LGT e dos princípios da legalidade e igualdade.

Os perdões fiscais não podem ter como função a angariação de receitas fiscais, visto que esta finalidade é prosseguida pelos impostos, sob pena de, por esta via, ser possível derrogar na prática os princípios formais e materiais que modelam esta figura tributária. Como afirma Ana Paula Dourado<sup>195</sup>, os perdões fiscais têm de ser justificados por finalidades extrafiscais que, no caso concreto, se sobreponham ao princípio da igualdade, e ser de aplicação excecional, normalmente associada à promoção do repatriamento de capitais para efeitos de poupança e investimento em território nacional. Conclui a autora que é duvidoso que os RERT tenham tido um objetivo (único) de repatriamento de capitais, dada a sua sequencia temporal, e dado que o RERT III não excluiu os elementos patrimoniais situados em paraísos fiscais ou territórios de tributação mais favorável. Da mesma maneira, não foi introduzida uma reforma fiscal no sentido de desagrar a tributação dos elementos objeto do regime extraordinário, de modo a evitar a repetição do comportamento juridicamente desvalioso e fazer “tábua-rasa” das situações que, de outra maneira, transitariam do regime antigo para o novo, como por exemplo ocorreu com o recente regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária, introduzido pela Lei n.º 51/2015, de 8 de Junho. Não podendo deixar de aderir a esta posição, somos forçados a concluir que estes regimes extraordinários foram utilizados, porventura, com outras finalidades, nomeadamente a obtenção de receitas fiscais extraordinárias, a fim de, por essa via, obter um acréscimo orçamental.

Todavia, os regimes extraordinários podem não implicar numa amnistia fiscal. Os regimes extraordinários podem representar uma verdadeira oportunidade de regularização, quando a vantagem deles resultante não envolva um perdão do “capital” da dívida tributária, mas antes das sanções associadas ao incumprimento da obrigação tributária, em parte ou na totalidade. Nesse sentido segue o facto de a

---

<sup>194</sup> Ibidem.

<sup>195</sup> Op. cit., p. 99.

maioria das jurisdições fiscais não abdicar da totalidade dos impostos legalmente liquidáveis, a receber no âmbito destes programas<sup>196</sup>. Mais, de acordo com a pesquisa levada a cabo pelo Fundo Monetário Internacional, as amnistias fiscais dificilmente geram benefícios que excedam os seus verdadeiros custos, sendo que repetidas amnistias extraordinárias podem levar a uma erosão dos valores regularizados em cada regime, e afetar negativamente a *tax compliance* no seu todo<sup>197</sup>.

Da mesma maneira, os regimes extraordinários podem não requerer uma repatriação do capital, ainda que este elemento possa ser um requisito para a regularização fiscal de certos tipos de ativos, particularmente quando se encontrem localizados em jurisdições não cooperantes em termos de troca de informação.

Em linha com as recomendações da OCDE, o desenho legal dos regimes extraordinários de regularização deve passar por um processo decisório construtivo, onde, passo a passo, se deve estabelecer a razão base que motiva a criação do regime, a determinação do seu âmbito de aplicação (subjeto, objetivo e temporal), a definição dos termos aplicáveis (*tax waived*, se representar uma amnistia fiscal, *prosecution waived*, *interest waived*, *monetary penalty waived*), a definição das obrigações de reporte aplicáveis (pelo sujeito passivo, representante legal, representante fiscal, ou entidades bancárias), a ponderação da oportunidade de recolha de informação fiscalmente relevante, e, finalmente, o estabelecimento de uma estratégia de comunicação do regime (a fim de serem publicamente conhecidos os fins do regime, o seu objeto, e ser evitado ressentimento por parte de contribuintes cumpridores).

## ii. REGIMES PERMANENTES DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Fora ao abrigo destes regimes excecionais, os mecanismos de regularização voluntária assentam em regimes permanentes de regularização, sem limitações

---

<sup>196</sup> Cfr. OECD (2015), “*Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance*”, Offshore Voluntary Disclosure Programmes, p. 14.

<sup>197</sup> Cfr. Bear, K., E. Le Borgne (2008), *Tax Amnesties, Theory, Trends and Some Alternatives*, International Monetary Fund, Washington, DC, p. 55 e 56.

temporais. A maioria dos ordenamentos tributários (cerca de 80%) consagra um regime permanente de regularização tributária; outros, como a Finlândia, não prevendo este tipo de regimes, mantêm práticas administrativas nesse sentido<sup>198</sup>.

O nosso ordenamento não deixa de “premiar” quem voluntariamente se apresenta a regularizar a sua situação fiscal: tanto nos regimes extraordinários, como fora destes, as condições dadas aos contribuintes “arrepentidos” são mais benéficas que as normalmente aplicáveis.

Um primeiro ponto a atentar passa pelo facto de, nosso ordenamento, a regularização apenas se justificar, em termos económicos e na ótica do contribuinte, antes da caducidade do direito de liquidar o imposto, nos termos do artigo 45.º da LGT, ou da prescrição da dívida tributária, nos termos do 48.º da LGT, quando não interrompida nos termos do 49.º do mesmo diploma, ou do procedimento criminal ou contraordenacional, respetivamente nos termos do artigo 21.º, 33.º e 34.º do RGIT. Uma vez verificada a caducidade do direito da administração tributário em liquidar o imposto ou a prescrição da dívida tributária, e a extinção de qualquer procedimento criminal ou contraordenacional por efeitos de prescrição, o contribuinte faltoso atingiu com sucesso o seu *end-game*: obteve uma vantagem fiscal injustificada, e não pode legitimamente ser chamado a responder pelo imposto eventualmente devido ou por outras sanções jurídicas decorrentes dessa situação.

Nos termos do artigo 32.º, n.º 1 do RGIT, para além dos casos especialmente previstos na lei, pode não ser aplicada coima (dispensada), desde que, cumulativamente, (a) a prática da infração não ocasione prejuízo efetivo à receita tributária, (b) esteja regularizada a falta cometida, e (c) desde que esta revele um diminuto grau de culpa. Todavia, esta norma revela-se de difícil aplicação prática. Isto porque o entendimento maioritário segue no sentido de, mesmo tratando-se de um imposto de valor reduzido, ou de um atraso de um único dia na entrega da prestação tributária, se verificar um prejuízo efetivo à receita tributária, afastando por isso a aplicação da norma. Já o n.º 2 do referido artigo, que é independente do disposto no n.º 1, prevê que a coima pode ser especialmente atenuada no caso de o infrator

---

<sup>198</sup> OECD (2015), “Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance”, Offshore Voluntary Disclosure Programmes. p. 30.

reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo destinado à respetiva aplicação.

Estas representam medidas de clemência fiscal, destinadas ao incentivo do arrependimento de contribuintes faltosos, que por isso visam exclusivamente a promoção da eliminação dos resultados perniciosos da evasão fiscal – eliminados os efeitos económicos, e não havendo um grau de culpa que exija solução diferente, o direito prescinde da aplicação da coima ou atenua especialmente a coima, já que os fins desta foram plenamente atingidos pela conduta de arrependimento do contribuinte.

A regularização voluntária é consagrada com grande proximidade ao momento de deteção da prática evasiva, que será o culminar dos interesses em conflito: para o contribuinte, será onde nascerá uma necessidade efetiva em regularizar a sua situação, e onde poderá obter as sanções mais reduzidas; para a administração fiscal, a regularização antes de concluído um processo destinado à averiguação de rendimentos, e posterior liquidação e cobrança, permitirá ultrapassar dificuldades associadas à recolha de elementos, a análise dos mesmos, à tramitação dos procedimentos e respetivos ónus de prova, e permite o afastamento de possíveis reações graciosas ou contenciosas do contribuinte, poupando em toda a linha recursos económicos e humanos que podem ser afetos a outras situações de evasão fiscal.

Assim, o artigo 58.º do RCPIT estipula que, no decurso do procedimento de inspeção, a entidade inspecionada (sujeito passivo ou obrigado tributário) pode proceder à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento. Refere o n.º 3 do referido artigo que, para efeitos do disposto neste artigo, a situação tributária considera-se regularizada com o cumprimento das obrigações declarativas em falta. A mesma proximidade pode ser encontrada no artigo 29º do RGIT, que prevê a redução de coimas quando estas sejam pagas a pedido do agente, prevendo reduções progressivamente menores consoante mais tardio seja regularizado o pagamento da coima: (a) se o pedido de pagamento for apresentado nos 30 dias posteriores ao da prática da infração e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, a coima é reduzida para

12,5 % do montante mínimo legal; (b) se o pedido de pagamento for apresentado depois do prazo referido na alínea anterior, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspeção tributária, a coima é reduzida para 25 % do montante mínimo legal; e (c) se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspeção tributária e a infração for meramente negligente, a coima é reduzida para 75% do montante mínimo legal. Nos casos descritos em a) e b) é considerado sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência.

O direito à redução da coima depende da regularização da situação tributária, ou seja, do cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infração, e do pagamento da coima no prazo de 15 dias contados, nos casos a) e b), da entrada do pedido de redução, e no caso c), da notificação da coima. Caso sejam incumpridos estes termos, é imediatamente instaurado processo contraordenacional.

Acresce que, nos termos do n.º 4 do referido artigo 29.º do RGIT, nas situações descritas, pode não ser aplicada a coima quando o agente seja uma pessoa singular e desde que, nos cinco anos anteriores, o agente não tenha sido condenado por decisão transitada em julgado, em processo de contraordenação ou de crime por infrações tributárias, nem tenha beneficiado de pagamento de coima com redução nos termos do 29.º do RGIT, nem da dispensa de coima prevista no artigo 32.º do mesmo regime.

A par do que vem a ser desenvolvido noutros Estados, entendemos que o regime atualmente em vigor deveria ser sistematizado de modo distinto, num corpo mais coerente de normas, promovendo não só o ato de regularização em si mesmo, como a obtenção de informação fiscalmente relevante que permita assegurar um realinhamento pleno da situação fiscal do contribuinte com as disposições normativas nacionais<sup>199</sup>.

---

<sup>199</sup> Particularmente quando os regimes cubram os situações conexas com paraísos fiscais. Estas situações, ainda que muito beneficiem a transparência fiscal e a troca e obtenção de informação para efeitos fiscais, têm que ser política e juridicamente enquadrada com um cuidado agravado. Assim, não pode simplesmente visar a obtenção de receita a curto prazo, mas procurar o cumprimento fiscal dos contribuintes faltosos a longo prazo, procurando e mantendo o apoio e cumprimento fiscal da vasta maioria de contribuintes que já dá pleno cumprimento às respetivas obrigações fiscais. Igualmente, deve ser dada especial atenção à aplicação de regimes jurídicos relevantes, ainda que de natureza não tributária, como relativos ao branqueamento de capitais.

Beneficiando de alguns aspetos resultantes do estudo de outros sistemas fiscais, e dos próprios regimes extraordinários de regularização, a edificação de um modelo legislativo autónomo para a regularização tributária deve comportar alguns aspetos fundamentais: (I) a definição de um procedimento de regularização, incluindo a respetiva tramitação, respetivas formalidades, e a definição da entidade competente para a apreciação do procedimento<sup>200</sup>, para que o incentivo à regularização não fique afeto ao momento de deteção da conduta evasiva; (II) a possibilidade de condução anónima do procedimento, podendo este comportar diferentes graus, mas que será reconduzível à tutela conferida por certos regimes especiais de sigilo profissional<sup>201</sup>; (III) a possibilidade de recorrer ao comprovativo de pagamento da liquidação adicional de imposto, ainda que processada anonimamente, processado em termos similares ao que hoje se verificam na emissão e pagamento de Documentos Únicos de Cobrança, como prova de regularização no âmbito do procedimento de inspeção, obviamente nos termos e nos limites em que foi feita a respetiva regularização.

Em suma, estes regimes devem potencializar ao contribuinte que pretende corrigir a sua situação fiscal os mecanismos que permitam a este distanciar-se pessoalmente do procedimento e das consequências a ele inerentes. Modificado nestes termos, um regime de regularização concretizaria os seus fins contra evasivos, permitindo ao contribuinte evitar a censura social resultante do conhecimento público de que este se furtou ao cumprimento pontual da lei, assim como os receios associados a que o contribuinte, por reconhecer o seu incumprimento, fique “marcado” junto da Administração Fiscal nessa qualidade<sup>202</sup>. Da mesma maneira,

---

<sup>200</sup> Dependendo da estruturação do procedimento, este poderá ser apreciado por entidades administrativas criadas para o efeito, ou seguir um modelo descentralizado, cabendo aos serviços locais.

<sup>201</sup> Certos ordenamentos jurídicos preveem para certas categorias de profissionais, geralmente em atividades protegidas por segredo profissional, uma obrigação de revelação de comportamentos evasivos dos seus clientes, ou conexos com o branqueamento de capitais ou financiamento do terrorismo, sob pena de responsabilização pessoal. A previsão de um sigilo em sentido contrário, quando conexo com um processo de regularização a ser levado a cabo dentro de algum espectro de anonimato, poderá constituir uma exceção vantajosa que se alia à norma primária no combate e eliminação dos efeitos nocivos da evasão fiscal.

<sup>202</sup> De facto, são vários os estudos, particularmente ligados ao mundo da teoria dos jogos e da estatística que, computando as probabilidades associadas a cada comportamento do contribuinte, determinam com maior ou menor amplitude as probabilidades de este ser inspecionado. Estas vão da pura aleatoriedade (de um grupo indefinido de contribuintes, é escolhido sem critério um número definido de contribuintes a fim de serem inspecionados) à definição de *risk profiles* (classes de contribuintes que, por preencherem certos requisitos, ou deterem um histórico de certos comportamentos, são considerados um grupo prioritário a inspecionar, sendo por isso definido que, estatisticamente, a

permitirá corrigir casos de detenção fiduciária de montantes ocultados, em que o contribuinte faltoso tenha designado como titular ou beneficiário alguém que lhe é próximo e pretende proteger, como o cônjuge, ascendentes ou descendentes<sup>203</sup>.

#### **d. PUBLICAÇÃO, COMUNICAÇÃO E TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS**

O caminho seguido no combate à evasão fiscal tem vindo a passar pela obtenção e tratamento de informação fiscalmente relevante, alguma dela legalmente protegida por regimes como o sigilo fiscal, o sigilo bancário ou sigilo profissional.

Tanto nestes, como noutros casos de revelação de informação juridicamente protegida, existem interesses conflitantes: se por um lado o Estado, na proteção de um interesse público, necessita de informações, ainda que protegidas, que lhe permitam a correta aplicação do Direito Fiscal, e punir quem o infringe, há por outro lado interesses específicos que justificam a proteção de informação – no caso do sigilo fiscal, a proteção da informação fiscal dos contribuintes, enquanto parte da sua esfera privada<sup>204</sup>; no sigilo bancário, a proteção de um clima de confiança na banca, que exige que não sejam divulgadas informações respeitantes à situação económica e patrimonial dos clientes das instituições de crédito<sup>205</sup>; e no caso do sigilo profissional, a defesa dos interesses específicos a cada profissão, que para serem regularmente exercidas envolvem o contacto com informação privilegiada.

Neste confronto, tem-se entendido que o interesse social em que seja combatido o crime e punidos os seus agentes deve prevalecer sobre o interesse

---

probabilidade de inspeção dos membros de uma determinada classe de contribuintes seja superior). No nosso ordenamento, os critérios são previstos em planos anuais, bianuais ou trianuais que determinam as prioridades operativas e critérios a seguir neste campo. Sobre o papel atualmente desempenhado pela teoria dos jogos na análise fiscal do cumprimento das obrigações fiscais, cfr. James Alm e Michael McKee, *Tax Compliance as a Coordination Game*, Andrew Young School of Policy Studies, Research Paper Series, Working Paper 06-32, 2003, Georgia State University;

<sup>203</sup> Um dos casos referidos pela OCDE como problemático e a atacar prende-se com o *non-compliance* de ascendentes, geralmente em casos de sucessão dos montantes ocultados. OECD (2009), “Voluntary disclosure regarding past non-compliance” in *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264068872-7-en>. P. 83

<sup>204</sup> O sigilo fiscal é previsto e regulado nos termos dos artigos 64.º e seguintes da LGT.

<sup>205</sup> O sigilo bancário é um dos tipos legalmente previstos de sigilo profissional, cuja violação é punida pelo artigo 195.º do Código Penal, conjugado com o artigo 78.º do Regime Geral das Instituições de Crédito.

protegido pelos diferentes tipos de sigilo. Nos termos do artigo 36.º do Código Penal, não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres ou de ordens legítimas da autoridade, satisfizer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar. Todavia, os diferentes tipos de sigilo em causa têm regimes distintos de dispensa, que devem ser considerados no caso concreto<sup>206</sup>.

Ainda que não se tratem exatamente de *carrots*, a partilha de informação de relevante em termo fiscais, particularmente de forma automática e em termos supraestaduais, distancia-se dos meios punitivos tradicional e unilateralmente consagrados, e é, manifestamente, a par de desenvolvimentos em sede de preços de transferência, o porta-bandeira de uma vaga de meios de combate à evasão fiscal.

São vários os fluxos de informação objeto de troca ou transmissão instituídos a par da basilar, que flui do contribuinte para a administração fiscal: estes podem conceber-se da administração fiscal para o público geral, pela troca entre algumas classes de profissionais e a administração fiscal, pela troca de informações entre entidades administrativas do mesmo ordenamento, ou finalmente, entre administrações fiscais de ordenamentos fiscais distintos.

#### **i. A LISTA DE DEVEDORES**

Prevê o artigo 64.º da LGT que os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

---

<sup>206</sup> Nos termos do art. 64.º da LGT, o dever de sigilo fiscal cessa quando o contribuinte autoriza a revelação da sua situação tributária, ou quando seja prestada no âmbito da cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes, assim como em casos de assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade, ou para efeitos de colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal, ou finalmente para confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

Afirma todavia o n.º 5 do mesmo artigo que não contende com o dever de confidencialidade a divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa. Este é o caso da chamada lista de devedores fiscais.

Mais conservadora que a considerada hipótese também ponderada de tornar públicas as declarações dos contribuintes, a publicação de uma lista dos devedores fiscais permite, através do conhecimento público do incumprimento, imputar um sentimento de vergonha e descrédito aos contribuintes faltosos. No tocante aos contribuintes particulares, o conhecimento público dos montantes em dívida pode ser apto a descredibilizar o sujeito passivo na praça pública, perante os seus pares e perante terceiros com quem espere criar uma relação fundada na confiança – esse conhecimento pode ser de tal modo lesivo ao contribuinte, que somente o risco desta lesão poderia ser apta a afastar qualquer comportamento evasivo.

O mesmo risco é tão ou mais válido para as pessoas coletivas.

De facto, a subsistência comercial das pessoas coletivas depende, em grande medida, e particularmente quando assumem uma dimensão significativa, e/ou quando se tratem de sociedades de capital aberto cotadas numa bolsa de valores, não só dos seus clientes e credores, mas também dos seus efetivos e potenciais investidores. Mais que qualquer sentimento de vergonha, a que dificilmente se atribui um valor pecuniário, no caso das pessoas coletivas, a perda reputacional pode ser, com maior ou menor facilidade, mensurada em termos financeiros – torna-se questão de, na definição das sanções aplicáveis, a que esta publicitação se junta, modelar o sistema fiscal no sentido de remover qualquer vantagem financeira aos comportamentos evasivos.

No caso empresarial, o simples conhecimento do risco reputacional poderia demonstrar-se suficiente. Nas palavras de Sir Roger Carr, Presidente da CBI, *“In my own view, it is corporate reputational risk that seems to be the best weapon in the armoury in fighting the tax battle. Rules are often said to be for the obedience of fools*

*and the guidance of wise men. Reputation, on the other hand, once lost, is difficult, sometimes impossible, to recover”.*

O risco reputacional, decorrente deste ou de outros mecanismos legais, não se limita aos contribuintes faltosos, sejam estas pessoas singulares ou coletivas: ele acaba por abarcar também os promotores de comportamentos evasivos, como escritórios de advogados, contabilistas, *wealth managers*, e mesmo bancos<sup>207</sup>.

A revelação de elementos fiscais não é ilimitada. Desde logo pelo artigo 35.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa<sup>208</sup>, e em segunda linha, por força do artigo 64.º da Lei Geral Tributária<sup>209</sup>. A publicação de uma lista com este conteúdo levantou diversas objeções e críticas<sup>210</sup>. Em primeiro lugar, esta lista pode, em termos virtuais, colidir com obrigação de guardar sigilo quanto aos dados recolhidos sobre a

<sup>207</sup> Sobre o papel da banca neste aspeto, refere a OCDE, no tocante a um *deferred prosecution agreement* com o fisco dos EUA, “... *Executives and managers delayed this (a wind down) decision due to concerns that it would be costly ... and damage (the bank’s) business reputation. (...) Revenue bodies can apply a range of investigatory responses by working more closely with law enforcement agencies and regulators in dealing with offshore promoters and offshore tax evasion. For example the issue of alerts can raise awareness of banks and customers to the revenue body’s concern regarding certain structures and activities*” em OECD (2009), “Tax evasion”, in *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264067851-7-en>. p. 55 e seguintes.

<sup>208</sup> “É proibido o acesso a dados pessoais de terceiros, salvo em casos excecionais previstos na lei.”

<sup>209</sup> “1 - Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado. 2 - O dever de sigilo cessa em caso de: a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária; b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes; c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade; d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal. e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel. 3 - O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária. 4 - O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos suscetíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito. 5 - Não contende com o dever de confidencialidade: a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa; b) A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de atividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade. 6 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, considera-se como situação tributária regularizada o disposto no artigo 177.º-A do CPPT.”

<sup>210</sup> Por exemplo, Pedro Marinho Falcão, op. cit., p. 267, entende-a “como uma espécie de troféu contra os contribuintes que não tenham pago os respetivos impostos”.

situação tributária dos contribuintes, por parte de dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária. Todavia, é o próprio artigo 64.º da LGT que, no seu n.º 5, prevê o aligeiramento da limitação, já que, como vimos “a *divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa*”. Abre-se, nesses termos, uma exceção ao dever de confidencialidade, que é aqui relativizado<sup>211</sup>. A derrogação do dever de sigilo cede perante um interesse juridicamente prevalecente, o combate à evasão fiscal em sentido estrito.

Outro aspeto controverso prende-se com o facto de a lista conter os contribuintes cuja situação tributária não se encontra regularizada, ainda que tenha havido impugnação, oposição ou pedido de pagamento a prestações, desde que a dívida não esteja garantida ou não tenha sido decidida a dispensa dessa garantia. Não é assim feita a distinção entre os contribuintes que estão em situação de apreciação judicial da liquidação de imposto, daqueles que, pura e simplesmente, deixaram passar o prazo para apresentação de impugnação judicial e mantêm uma situação de incumprimento. Pode dar-se o caso de ser judicialmente demonstrado que o contribuinte não deveria ter que responder por aquele tributo – todavia, o dano reputacional estará consumado.

A publicação de uma lista de devedores fiscais representa um verdadeiro meio alternativo de combate à evasão fiscal em sentido estrito.

Ainda que o seu conteúdo não consista numa vantagem, a sanção decorrente da publicação da lista de devedores não tem um carácter penal ou contraordenacional, nem implica o pagamento de uma sanção financeira, como tendencialmente consagram as normas sancionatórias: antes, recorre ao valor da reputação e bom nome dos sujeitos passivos, que para o manter tenderão a regularizar a sua situação fiscal.

---

<sup>211</sup> O tratamento destes dados pela Administração Fiscal foi autorizado pela Comissão Nacional de Proteção de Dados, conforme decisão de 19 de Junho de 2006.

## **ii. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO POR PROFISSIONAIS**

Existem certas classes de profissionais que, pela natureza da sua atividade, são próximas do processamento do rendimento dos seus clientes e do cumprimento das obrigações fiscais destes, pelo que frequentemente têm contacto com práticas evasivas. É o caso das entidades bancárias e outras classes profissionais, como os notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e advogados.

### **1. POR ENTIDADES BANCÁRIAS**

Nesse capítulo, as instituições de crédito e sociedades financeiras ocupam um espaço determinante, sendo relativamente comum que, cada vez mais, diversas obrigações de reporte recaiam sobre estas.

Assim, nos termos do artigo 63.º-A da LGT, estas instituições estão sujeitas a mecanismos de informação automática relativamente a contribuintes que não tenham a sua situação fiscal regularizada, publicados na lista de devedores fiscais, ou inseridos em sectores de risco, assim como quanto às transferências transfronteiras que não sejam relativas a pagamentos de rendimentos sujeitos a algum dos regimes de comunicação para efeitos fiscais legalmente consagrados, a transações comerciais ou efetuadas por entidades públicas.

Da mesma maneira, estas sociedades ou outras que prestem serviços de pagamentos estão obrigadas a comunicar anualmente à administração fiscal as transferências ou envio de fundos que tenham como destinatário uma entidade localizada num, vulgo, paraíso fiscal, e que já não tenham antes sido objeto de comunicação para efeitos fiscais, incluindo as que são efetuadas através de sucursais localizadas fora do território português ou de entidades não residentes com as quais exista um situação de relações especiais, nos termos do 63.º, n.º 4 do CIRC, quando tenha ou devesse ter conhecimento de que as transferências ou envio de fundos têm como destinatário final uma entidade localizada num paraíso fiscal.

Igualmente devem proceder à comunicação do Modelo 40, no qual identificam o valor dos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, efetuados por seu intermédio, a sujeitos passivos que auferam rendimentos da categoria B de IRS ou de IRC, o que permite um cruzamento eficiente entre os rendimentos declarados por sujeitos passivos de IRS e IRC e, pelo menos, parte dos rendimentos que estes auferem.

Ainda, nos termos do artigo 124.º e 125.º do Código do IRS, estas entidades devem comunicar à administração fiscal as operações efetuadas com a sua intervenção relativamente a valores mobiliários e *warrants* autónomos, os resultados apurados nas operações efetuadas com a sua intervenção relativamente a instrumentos financeiros derivados, e quando sejam depositárias ou registradoras de valores mobiliários, a par da obrigação geral consagrada no 119.º do CIRS, encontram-se obrigadas a comunicar os registos efetuados relativamente a valores mobiliários, e a entregar aos investidores uma declaração onde constem os movimentos de registo efetuados no ano anterior, facilitando assim cumprimento das respetivas obrigações declarativas.

A administração tributária tem ainda o poder, nos termos do 63.º-B da LGT, de aceder a todas as informações ou documentos bancários, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos e sem a sua audiência prévia, quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária e quando existam factos concretamente identificados que indiquem a falta de veracidade do declarado pelo contribuinte. Nestes casos, o eventual recurso da decisão de acesso a interpor pelo contribuinte terá efeito meramente devolutivo. Quando o contribuinte se recuse a exibir ou a autorizar a consulta dos documentos bancários de suporte de registo contabilísticos e de documentos bancários relacionados com a atribuição de benefícios fiscais (artigo 14.º, n.º 2 da LGT) ou relativas a regimes fiscais privilegiados, havendo necessidade de controlar os respetivos pressupostos e apenas para esse efeito, a administração fiscal também pode aceder diretamente ao seu conteúdo. Todavia, nestes casos, sempre e só após a audiência prévia do contribuinte.

Também informações financeiras que serão trocadas por parte da administração fiscal portuguesa, no âmbito de obrigações supraestaduais que veremos abaixo, serão fornecidas por entidades bancárias, o que aumentará os custos de

*compliance* suportados por estas entidades, e acarretará o fornecimento à administração fiscal portuguesa de mais informações do que aquelas já referidas<sup>212</sup>.

## 2. POR OUTRAS CLASSES DE PROFISSIONAIS

Outra obrigação de comunicação relevante estabelece-se entre a Autoridade Tributária e certas classes de profissionais, a qual tem todavia maior significância em termos de combate ao abuso fiscal, sendo abaixo analisada nessa sede. Todavia, existem obrigações de comunicação com efeitos igualmente em sede combate à evasão fiscal em sentido estrito, visto que a obrigação de comunicação já se encontra constituída no momento da verificação do facto tributário.

Nos termos do artigo 123.º do CIRS, os notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem atos ou contractos sujeitos a registo predial ou que intervenham em operações que envolvam a alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, ou relativas a instrumentos financeiros derivados, *warrants* autónomos, e certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente, são obrigados a comunicar os atos por si praticados e as decisões dos processos a seu cargo que sejam suscetíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS. Esta norma é particularmente importante atento o recente alargamento das competências notariais a outros profissionais jurídicos.

O conhecimento destes elementos resulta desde logo do cumprimento das declarações de rendimentos dos sujeitos passivos; todavia, a receção de informação, quanto ao mesmo facto tributável, de várias fontes, tem como grande vantagem habilitar o cruzamento de dados, que pode eficientemente ser feito em massa, com

---

<sup>212</sup> Se, por exemplo, a administração fiscal já dispunha de informações bancárias quanto a um leque significativo de rendimentos, poderá agora tomar conhecimento dos saldos das contas bancárias onde estes são depositados, e de alguns produtos financeiros que até agora escapavam a esse controlo, como *unit-links* ou *contas de custódia*. Igualmente, a obrigação de reporte estende-se de sujeitos passivos particulares para incluir contas bancárias detidas por alguns tipos de sociedade-veículo.

recurso a meios informáticos<sup>213</sup>. O primeiro passo nesse sentido passou pela informatização das declarações de rendimentos, e pela subsequente obrigatoriedade dessa via declaratória. O mesmo aconteceu, e tem vindo a acontecer progressivamente, com outras declarações fiscais, como a emissão dos chamados recibos-verdes<sup>214</sup> ou com os recibos eletrónicos das rendas. Para este avanço contribuiu em grande parte a melhoria dos meios técnicos, nomeadamente os informáticos, que permitem o tratamento e comunicação de dados em grande escala, e a progressiva consagração legislativa da obrigatoriedade do contribuinte dar cumprimento às suas obrigações por via eletrónica, o que permite ao sistema cruzar elementos de várias fontes, podendo algoritmicamente preencher alguns campos de várias declarações fiscais, de diferentes sujeitos passivos, mesmo em diferentes formas de tributo.

Hoje, os recibos emitidos por um prestador de serviços a uma empresa figuram automaticamente na contabilidade da empresa; os serviços prestados ou bens vendidos pela empresa são, em princípio, obrigatoriamente faturados, e constarão, com o suficiente grau de detalhe, do SAF-T PT da empresa<sup>215</sup>, que fará chegar esses dados à Administração Tributária; o beneficiário dos bens ou serviços da empresa, por fazer constar o seu NIF na respetiva fatura, verá a operação descrita no seu portal das finanças, onde o poderá enquadrar fiscalmente.

Ora, se existe uma obrigação em fazer chegar ao sistema os dados relativos às operações realizadas, e a descrição destas operações consta já do sistema, ao contribuinte restam apenas dois momentos: o enquadramento dos dados já constantes do sistema, e a introdução de elementos que, por alguma razão, não figurem já no seu registo. Fora a validação dos elementos, sistema encontra-se assim apto a produzir, por si só, propostas de liquidação de imposto, considerando os

---

<sup>213</sup> Por ser feito em tempo real, e seguindo o exemplo de outros ordenamentos, o cruzamento de dados permitiu a Autoridade Tributária introduzir programas (informáticos) que permitem ao contribuinte acompanhar a todo o momento a sua situação fiscal. Foram também introduzidos simuladores, os quais têm vindo a ser alargados em termos de funcionalidades, que permitem ao contribuinte consultar o registo das operações tributáveis que vem a realizar num determinado ano fiscal, e assim estimar o respetivo impacto fiscal.

<sup>214</sup> Cfr. João T. C. Batista Pereira, *Recibo-verde Eletrónico Versus Fatura-Recibo: Breves Notas Sobre uma Alteração Meramente Psicológica*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 72 (2012), Vol. II/III, p. 751 a 761

<sup>215</sup> SAFT corresponde a *Standard Audit File Tax*, ou seja, à determinação de documentação fiscal *standartizada*.

elementos declarados pelo contribuinte e os elementos declarados por outras fontes. É o que acontece já com as propostas de liquidação adicional de imposto, em que o sistema, por vezes de modo automático, propõe, numa fase inicial, uma liquidação distinta da autoliquidação (*self-assessment*) efetuada pelo contribuinte, por crer existir, nos termos do próprio sistema, “*uma divergência entre os valores declarados e os rendimentos conhecidos*”.

A identificação clara da divergência, assim como das suas potenciais causas, em termos simples e claros, permitiria todavia a melhoraria a relação entre o fisco e os cidadãos e reduziria custos de contexto. Crê-mos que, uma vez verdadeiramente universalizada a obrigação de fazer chegar ao sistema todos os elementos potencialmente relevantes às declarações de rendimentos dos contribuintes, este estará apto a que se altere, no cumprimento das obrigações declarativas, o foco do contribuinte para o próprio sistema da Administração Fiscal. Caso o contribuinte discorde da proposta de liquidação do sistema, terá sempre um período disponível para proceder à sua correção, sem prejuízo de outros meios de defesa que lhe assistam. A criação de um sistema deste estilo permitiria simplificar as obrigações declarativas dos contribuintes, promover um cruzamento eficiente de dados em linha com as operações realmente levadas a cabo, demovendo práticas evasivas, e desonerar os contribuintes do por vezes difícil ou confuso enquadramento dos seus rendimentos, sem todavia coartar o direito ao planeamento fiscal.

### **iii. TROCA DE INFORMAÇÕES ENTRE ENTIDADES ADMINISTRATIVAS**

A comunicação ou troca de informações fiscalmente relevantes pode ocorrer, desde logo, e focando nos aspetos relevantes à presente dissertação, entre a administração fiscal e órgãos de polícia fiscal.

De facto, há diversas autoridades cuja atividade pode, pela sua própria natureza, encontrar indícios de crimes fiscais e de práticas evasivas. Neste campo, o Decreto-Lei n.º 93/2003, de 30 de Abril, disciplina as condições de acesso e análise, em tempo real, da informação pertinente para a investigação dos crimes tributários pela

Polícia Judiciária e pela administração tributária, regulando assim a forma, extensão e limites da cooperação entre a PJ e a Autoridade Tributária e Aduaneira, no âmbito das respetivas competências. Nos termos do preâmbulo, *“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”*.

Esta cooperação visa os crimes tributários cuja competência para a respetiva investigação esteja reservada ou seja deferida à Polícia Judiciária, bem como dos crimes de branqueamento de capitais, e processa-se através do Grupo Permanente de Ligação, sediado na Unidade de Informação Financeira da Polícia Judiciária, constituído por funcionários credenciados que operam os respetivos terminais de acesso às bases de dados das entidades envolvidos.

O sistema é salvaguardado pela sujeição dos funcionários aos deveres decorrentes do segredo de justiça e do sigilo fiscal e profissional, por um conjunto de regras relativas à tramitação das consultas e de segurança, e por auditorias técnicas anuais sobre o acesso às bases de dados.

#### **iv. TROCA DE INFORMAÇÕES ENTRE ADMINISTRAÇÕES FISCAIS**

Por último, a troca de informações pode ocorrer entre Estados, a pedido ou de forma automática. Esta troca assume um papel central no contexto atual, particularmente em casos interestaduais, e que tem sido desenvolvida em vários mecanismos distintos, como a FATCA e o CRS, no caso europeu vertida, nomeadamente, na Diretiva 2014/107/EU.

Nos termos propostos pela OCDE, uma *“effective exchange of information between tax authorities is critical for combating all forms of international tax evasion and avoidance (...) in order to combat international tax evasion, tax authorities must be able to access and exchange relevant information about individuals’ and companies’*

*activities, assets or incomes in foreign jurisdictions. Since 2009, the environment for tax transparency has changed dramatically with the OECD and G20 providing leadership on actions to combat tax evasion. The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes has been the driving force behind the universal acceptance of international standards for tax transparency and the exchange of tax information and is charged with ensuring their implementation (...) the ten essential elements of the Global Forum standard of exchange of information on request are grouped into three broad components: availability of information, access to information, and exchange of information itself”<sup>216</sup>.*

Este trabalho é de grande utilidade na delimitação dos 10 elementos essenciais, repartidos em 3 categorias, à transparência e troca de informações para efeitos fiscais no âmbito da troca a pedido<sup>217</sup>. A primeira categoria corresponde à disponibilidade da informação, que deverá incluir a identidade do titular dos ativos, e caso estes sejam co-titulados, a medida da sua titularidade, assim como a respetiva informação contabilística e bancária<sup>218</sup>. A segunda categoria respeita ao acesso à informação: as entidades competentes deverão ter o poder de obter e prestar a informação devida por pessoas ou entidades no âmbito da sua jurisdição territorial, requerida no âmbito, nos termos e nos limites, de um acordo internacional celebrado para o efeito. Por último, a troca de informações em si deverá ser efetiva, confidencial e tempestiva, salvaguardando os direitos e garantias dos contribuintes e terceiros envolvidos, nos termos da rede de acordos celebrados pelos Estados contratantes.

<sup>216</sup> OECD (2014), “Tax Evasion and Illicit Financial Flows” in *Illicit Financial Flows from Developing Countries: Measuring OECD Responses*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203501-6-en> p. 68 e segs.

<sup>217</sup> Cfr. OECD (2013), “The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Information Brief”, OECD [www.oecd.org/tax/transparency/global\\_forum\\_background%20brief.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/global_forum_background%20brief.pdf)

<sup>218</sup> A área que apresenta maiores dificuldades corresponde à identificação dos titulares dos ativos, vista a possibilidade de detenção indireta (e.g. *companies, partnerships*) ou fiduciária (e.g. *trusts*). A informação deve respeitar o *ultimate beneficial owner*, ou seja, o beneficiário efectivo dos rendimentos, permitindo superar as barreiras criadas pela interposição deste tipo de contratos. Assim, em OECD (2014), “Tax Evasion and Illicit Financial Flows” in *Illicit Financial Flows from Developing Countries: Measuring OECD Responses*, p. 72, “the particular issue of beneficial ownership and general information about ownership information has emerged as a key element of the financial crime and illicit flows agenda, given the tendency of criminals to hide behind various corporate and legal structures in order to launder money. Being able to identify the beneficial owner of a corporate or other legal entity is an essential element in combating financial crime, and many institutions need access to such information, from financial institutions carrying out customer due diligence, to judicial or tax authorities carrying out investigations (...) given its importance, the issue of beneficial ownership has recently been identified by the G8 and G20 as a key priority action frontier”.

Todavia, há outros elementos que consideramos fundamentais. A informação trocada deve ser abarcar a previsivelmente relevante à administração fiscal que a requer, não se limitando aos estritos elementos pedidos mas a outros de idêntica natureza e relevância; deve igualmente respeitar a todos os sujeitos passivos conhecidos da administração tributária, não se limitando por critérios de residência e nacionalidade, que são cada vez mais manipuláveis; os elementos prestados devem abarcar os na posse de entidades localizadas na jurisdição requerida, como instituições financeiras, representantes ou mandatários, cobertos por contractos fiduciários; a troca de informações deve cobrir propósitos tanto de liquidação e cobrança de imposto, como de prossecução criminal por matérias fiscais; e deverão ser consagrados mecanismos internos que permitam a aplicação efetiva da troca de informações. Todavia, a maioria destas considerações será coberta pelos novos mecanismos de troca automática de informação.

A troca de informações também pode operar de modo automático. Nesse aspeto, é determinante a Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal<sup>219</sup>, ou MCMAA, enquanto instrumento multilateral de cooperação em matérias fiscais, tendo como marcos significativos o facto de serem signatários diversos Estados e jurisdições com os quais Portugal não celebrou qualquer convenção destinada a evitar a dupla tributação (por exemplo, Austrália e Nova Zelândia) ou acordo bilateral para troca de informações em matéria fiscal (como por exemplo, Aruba).

A par da troca automática, esta Convenção possibilita várias modalidades de cooperação administrativa entre os Estados, sob a forma de troca de informações também a pedido e espontânea, controlos fiscais simultâneos, verificações fiscais no estrangeiro, assistência à cobrança e notificação de documentos, tendo em vista a luta contra os fenómenos internacionais de evasão e a fraude fiscais e, em geral, os comportamentos de incumprimento dos deveres fiscais. O alargado número de Estados signatários permite não só estender a rede de troca de informações

---

<sup>219</sup> Aprovada no dia 8 de Julho de 2014, por meio da Resolução da Assembleia da República n.º 80/2014, publicada em Diário da República no dia 16 de Setembro de 2014, a Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, adotada em Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988, conforme revista pelo Protocolo de Revisão à Convenção relativa à Assistência Mútua em Matéria Fiscal, adotado em Paris, em 27 de maio de 2010.

atualmente ao dispor da administração fiscal, como permite também alargar o âmbito de incidência subjetiva de alguns regimes especiais de tributação. É o caso, por exemplo, do regime especial de tributação dos rendimentos de valores mobiliários representativos de dívida, o qual prevê a isenção de tributação de determinados rendimentos, incluindo juros de obrigações e papel comercial, quando o beneficiário seja residente em país ou jurisdição com o qual esteja em vigor um acordo que preveja a troca de informações em matéria fiscal.

Todavia, duas iniciativas roubaram o foco de atenção nesta matéria: a FATCA e o CRS<sup>220</sup>. Ambos os regimes, contando já com um número significativo de Estados aderentes, preveem o reporte de informações financeiras, por parte de instituições financeiras<sup>221</sup>, à administração fiscal do país em que são residentes<sup>222</sup>, que posteriormente partilha a informação com o outro Estado. Todavia, enquanto a FATCA se limita à troca entre os EUA e demais países aderentes, o CRS é verdadeiramente multilateral.

O *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) corresponde de um regime introduzido pelos EUA em 2010, como parte do *Hiring Incentives to Restore Employment Act*, um dos normativos criados com o intuito de retomar o crescimento económico após a crise financeira global, e entrou em vigor a 1 de Julho de 2014, no sentido de melhorar o cumprimento da lei fiscal, pela obrigação de troca automática de informação de contas financeiras, de natureza recíproca, entre diversos países e os EUA.

No caso português, foi aprovado através de um tratado de troca de informações automáticas (*Intergovernmental Agreement*, ou IGA), tendo sido também aprovado, com o mesmo conteúdo, o Regime de Comunicação de Informações Financeiras (RCIF), no artigo 239.º do Orçamento do Estado para 2015<sup>223</sup>.

---

<sup>220</sup> Que, legitimamente, poderiam, sempre que possível, ser implementados em conjunto, de forma a potenciar sinergias e a evitar duplicação de esforços.

<sup>221</sup> Todas as obrigações de cumprimento, *due-diligence* e reporte são transpostas para as instituições financeiras, sendo as autoridades tributárias recetores destas informações. Ou seja, as autoridades tributárias irão tomar conhecimento, através da troca automática de informações, e sem que tenham que instaurar qualquer procedimento específico contra um determinado contribuinte, de situações que lhes eram completamente desconhecidas até então.

<sup>222</sup> Assim, as instituições financeiras portuguesas irão fazer o reporte às autoridades fiscais portuguesas.

<sup>223</sup> Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro.

Ao abrigo da FATCA, os contribuintes norte-americanos<sup>224</sup> (*US Persons*, ou seja, cidadãos norte-americanos e a cidadãos estrangeiros com obrigações fiscais nos EUA), tanto pessoas singulares, como coletivas, com determinadas categorias de ativos financeiros<sup>225</sup>, deverão ser identificados por entidades financeiras estrangeiras (*Foreign Financial Institutions*, ou FIFs)<sup>226</sup> reportarem diversas informações<sup>227</sup> ao fisco norte-americano, podendo o processo ser feito através de troca de informações entre as autoridades tributárias de ambos os países. Adicionalmente, os FIFs serão obrigados a reter 30% de qualquer rendimento de fonte norte americana, ou lucros resultantes da alienação de ativos financeiros que possam gerar rendimentos de fonte norte americana a favor de FIFs não participantes, ou cujos beneficiários não forneçam informação relativamente a não serem *US Persons*, ou entidades estrangeiras (sociedades, trusts, fundações) que detenham contas bancárias que não providenciam informação relativamente à identidade dos seus titulares norte americanos.

O CRS, tendo sido baseado na FATCA, partilha com esta muitos dos seus elementos estruturais e de construção sistemática, tendo todavia um objeto, obrigações, e um âmbito de aplicação significativamente mais amplo. Foi, no âmbito europeu, adotada através de alterações à Diretiva da Cooperação Administrativa (DAC2 - Diretiva 2014/107/UE, que altera disposições da Diretiva 2011/16, implementando a norma desenvolvida pela OCDE para o efeito (CRS) e alargando o âmbito de aplicação dessa troca para incluir juros, dividendos e outros tipos de rendimento), pelo que o CRS entrou em vigor, para toda a União Europeia, a 1 de Janeiro de 2016

Todavia, algumas diferenças podem ser apontadas: no âmbito da FATCA, as instituições financeiras devem encontrar-se registadas junto do IRS norte-americano, e

---

<sup>224</sup> *US Persons*, ou seja, cidadãos norte-americanos (inclusive os que residam fora dos EUA), residentes com permanência legal nos Estados Unidos (que tenham visto de permanência ou possuam “*green card*”), pessoas que tenham uma “presença substancial” no território norte-americano (mais de 183 dias nos últimos 3 anos), pessoas coletivas ou outras entidades constituídas ao abrigo da legislação dos EUA, e pessoas coletivas com beneficiários efetivos que sejam consideradas *US Person* e que detenham, direta ou indiretamente, uma participação superior a 25% no capital social ou direitos de voto (*Substantial US owner*).

<sup>225</sup> A grande maioria das contas bancárias, incluindo contas de depósito, contas de custódia, contratos de anuidade, contas de investimento e *unit-links*.

<sup>226</sup> Como bancos, custodiantes, fundos de investimento, seguradoras, e corretoras.

<sup>227</sup> Número de contribuinte, nome e domicílio, lugar de nascimento, número da conta, saldo da conta, total montante pago ou creditado na conta, juros pagos ou creditados, assim como outros rendimentos e saldos resultantes da venda de ativos.

ser titulares de um número de identificação de Intermediário Global (GIIN), obrigação que não existe no CRS; o escopo da FATCA prende-se com a sujeição a imposto nos EUA, enquanto no CRS pretende-se identificar o domicílio fiscal (critério maioritário) de todos e quaisquer titulares dos ativos junto das instituições financeiras; a definição de *reporting financial institution* é mais ampla nos termos do CRS que na FATCA; a par dos elementos já exigidos na FATCA, o CRS exige também o domicílio fiscal, a data e o local de nascimento de todos os titulares de contas bancárias; na FATCA, os elementos são remetidos pelas administrações fiscais locais ao IRS norte-americano, enquanto no CRS, as administrações fiscais locais que serão responsáveis por encaminhamento da informação a todos os países aderentes; a FATCA e o CRS têm prazos de implementação distintos.

Em comum, ambos os regimes têm como principal propósito o combate à evasão fiscal, reforçando obrigações de *due diligence* e *KYC*, e acabar com o uso por parte dos sujeitos passivos de contas não reportadas em instituições fora do país de nacionalidade (no caso do FATCA) ou residência (no caso do CRS).

A par destas, cabe ainda referir o *Multilateral Competent Authority Agreement*, ou MCAA, um instrumento multilateral juridicamente baseado no artigo 6 da MCMAA, que apresenta um mecanismo uniformizado e eficiente para a troca automática de informações entre jurisdições, com base no CRS, pretendendo, como finalidade última, substituir-se aos acordos bilaterais entre as jurisdições fiscais. Em Maio de 2016, 82 jurisdições já tinham assinado este Acordo, comprometendo-se a passar a trocar automaticamente informações a partir de Setembro de 2017 ou 2018, consoante o caso.

#### **e. ESTABILIDADE DO SISTEMA FISCAL**

Uma das maiores dificuldades encontradas pelos contribuintes no cumprimento das suas obrigações fiscais prende-se com a mudança constante e em reduzido espaço de tempo das normas tributárias. As dificuldades de interpretação das normas, que inevitavelmente se refletem no momento da respetiva aplicação,

intencionalmente ou não operam como um incentivo a comportamentos evasivos por parte dos contribuintes. São particularmente sentidas no direito fiscal as necessidades associadas a uma legislação coerente, bem sistematizada, objetiva, que aproxime a interpretação literal da teológica. A dispersão normativa, e a sua modificação constante, tendem a comprometer esses objetivos. A própria legislação fiscal avulsa complica a coerência e certeza legislativas, daí o interesse na sua codificação.

Porém, não basta apenas a construção legislativa – é necessário que as normas fiscais sejam efetivamente aplicadas com sucesso. Para muitos autores, o combate à evasão fiscal não reside na criação de nova legislação, mas na efetiva aplicação da existente<sup>228</sup>.

Obviamente, as dificuldades inerentes às sucessivas alterações legislativas não pertencem apenas aos contribuintes<sup>229</sup>, mas também aos profissionais na matéria, como advogados, contabilistas, revisores de contas, consultores, e também aos próprios funcionários da Administração Fiscal. Um clima de constante desconfiança relativa à legislação aplicável é prejudicial não só aos contribuintes “previsíveis” do nosso ordenamento, como a potenciais novos contribuintes, que pretendam deslocalizar as suas pessoas ou os seus investimentos para território português.

A planificação de um investimento envolve necessariamente a contraposição de dois fatores: por um lado, potenciais riscos e custos, e por outro, qual o potencial retorno. É claro que a tolerância/aversão ao risco é subjetiva, mas para todos, quanto mais informada e segura for a informação obtida, maior é a confiança do potencial investidor e mais provável é que este de facto avance, gerando assim um retorno positivo ao erário público direta (pela tributação sobre o investimento) e indireta (pela tributação de fatores associados, como fornecedores, rendimentos de funcionários, etc.).

---

<sup>228</sup> Francisco Vaz, evasão 124

<sup>229</sup> Sobre as dificuldades e custos psicológicos no sistema fiscal português, e a sua relação com as práticas evasivas, cfr. Cidália M. Mota Lopes, Os Custos Psicológicos no Sistema Fiscal Português, *Fiscalidade* n.º 32, 2009, p. 61 a 73; José C. Tavares e Mar Iglesias, *Dimensions of Causal Attributions of Tax Evasion in Portugal*, *Revista de Psicología del Trabajo y de las Organizaciones*, Vol. 26, n.º 1, 2010, p. 73 a 78. Sobre os custos económicos, e a distorção destes resultantes como oneração do contribuinte, Jason J. Fichtner e Jacob M. Feldman, *The Hidden Costs of Tax Compliance*, 2013, Mercatus Research, Mercatus Center, George Mason University.

As dificuldades na interpretação da lei fiscal refletem-se posteriormente em dificuldades na sua aplicação, particularmente na delonga que a interiorização do novo normativo acarreta. Este ponto é fulcral, atendendo que *end-game* da maioria dos contribuintes evasores passa não apenas pela poupança imediata, mas pela caducidade do direito a liquidar ou pela prescrição do imposto devido, assim como das respetivas sanções aplicáveis<sup>230</sup>. Refere o provérbio, *vergonha não é roubar, é ser apanhado*. Uma componente essencial da celeridade passa assim pela agilização dos atos de inspeção tributária, particularmente junto dos contribuintes com maiores probabilidades teóricas de evasão fiscal, assim como dos processos de execução fiscal, e, em última linha, de todas as decisões, administrativas ou judiciais, em matéria tributária. Uma via para a celeridade pode passar pela responsabilização efetiva dos funcionários pelos atrasos nas liquidações (adicionais) dos impostos<sup>231</sup>. Reflexamente, pode ser premiada a boa e célere condução de processos.

Do lado do contribuinte, poderão ser modeladas algumas situações sem que com isso se ponham em causa as suas garantias de defesa. Um exemplo que vemos pontualmente referido passa pelo impedimento do contribuinte executado em ser nomeado fiel depositário dos bens, pelo que continuaria a tê-los na sua posse e a usufruí-los.

Da mesma maneira, devem ser levadas a cabo modalidades de venda céleres e transparentes, sem favorecimentos na venda por negociação particular dos bens, e em vista da maior realização possível de valor, de forma a dar maior visibilidade às consequências do incumprimento, ao mesmo tempo que se obtém as receitas fiscais de modo mais eficiente<sup>232</sup>. Atualmente é possível a um credor privado aceder a

---

<sup>230</sup> A que acrescem preocupações associadas a meios de defesa dos contribuintes cujo exercício, se não ilegal, pode ser manifestamente abusivo, como o recurso a atos processuais meramente dilatatórios ou mesmo à dissipação do património do contribuinte, impossibilitando, assim, a sua penhora para posterior pagamento do imposto vencido.

<sup>231</sup> Situação similar existia com a jugada, o qual constituía um “*direito real imposto nas propriedades lavradas, ordinariamente baseado no número de juntas de bois com que o colono arava a terra. O concelho de Lisboa pagava a jugada, ao almoxarifado ou a outro oficial régio, até ao Natal (Foral de D. Afonso Henriques). Passada esta data não poderia ser exigida ao lavrador o pagamento do imposto, que passaria a recair sobre a pessoa que tinha a responsabilidade de o receber. O oficial negligente era, assim, obrigado a assumir o imposto. D. João I aboliu a jugada, em Lisboa, a pedido do concelho (...)*”, cf. Armandino Rocha, *A Ética e os Tributos ao longo dos tempos*, Faculdade de Ciências Empresariais, Universidade Lusíada de Vila Nova de Famalicão.

<sup>232</sup> São conhecidos os casos de penhoras de bens e instrumentos de empresas, com resultados manifestamente ineficazes: stocks penhorados e vendidos por valores dezenas de vezes inferior ao que

diversos meios de proteção do seu crédito, que poderiam ser extensíveis aos créditos tributários.

A complexidade de um imposto é um fator determinante para o nível de evasão fiscal. Efetivamente, quanto mais simples for o sistema fiscal, maior será a sua compreensão pelos contribuintes, menor será a probabilidade de incumprimento (tanto consciente como inconsciente) das obrigações tributárias e, naturalmente, mais fácil será detetar situações de fraude, evitando-se a necessidade de um pesado aparelho tributário.

A estabilidade do sistema permite, por seu lado, o reforço da chamada educação fiscal. Vimos, na nossa consideração histórica, o papel determinante que a educação fiscal assumia na sociedade grega da antiguidade. Os benefícios dessa educação não deixaram de existir no que respeita às sociedades de hoje. São vários os estudos que apontam no sentido, mesmo junto dos contribuintes com maior grau de escolaridade, não existir ensino, e muito menos educação, em matéria de fiscalidade ou parafiscalidade. O acesso ao mundo do trabalho (onde a maioria dos contribuintes toma pela primeira vez contacto com obrigações tributárias) é efetuado sem conhecimento das obrigações fiscais e parafiscais a que está sujeito um cidadão profissionalmente ativo.

Num estudo sobre a matéria junto de estudantes do ensino superior, Joana Ramos conclui que quase 70% dos inquiridos admite já ter sentido dificuldades no preenchimento da declaração de rendimentos e 7% identificou outras dificuldades sentidas no relacionamento com a administração fiscal e parafiscal<sup>233</sup>. No mesmo estudo, a maioria dos inquiridos considera não ter obtido as ferramentas necessárias ao bom cumprimento das suas obrigações fiscais e cerca de 94% considera que a educação fiscal poderia servir como uma ferramenta para uma integração na vida

---

resultaria da venda do devedor, que poderia consignar o resultado da venda; penhora de instrumentos essenciais à atividade de empresas, dos quais depende toda a respetiva subsistência; ou o famoso episódio publicado no Diário Económico de 30 de Março de 2015 em que, no âmbito da cobrança de uma dívida de noventa e três mil euros, em Fevereiro de 2015, o fisco penhorou quatro bolos de um restaurante no valor de 30 cêntimos. Ainda que a introdução das chamadas *scare tactics* possa gerar resultados no âmbito do combate à evasão fiscal, há práticas que, como esta, podem ter-se por abusivas por parte da Administração, visto que, de facto, o ato de penhora visa garantir uma dívida e não forçar o seu pagamento.

<sup>233</sup> Joana Margarida de Sousa Pereira Ramos, *Educação Fiscal como Ferramenta- Impacto da ausência de educação fiscal*, Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, 2011, p. 6.

profissional ativa e que deveria ser introduzida no ensino secundário (61%) ou no ensino superior (30%). Em linha com o acima escrito, conclui ainda que, os inquiridos do estudo consideram o sistema fiscal português complexo (ou muito complexo) e instável (suscetível a alterações com frequência ou com muita frequência).

Como sabemos, a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas<sup>234</sup>. Se este princípio é facilmente apreendido para as questões jurídicas cujo cumprimento e incumprimento bule com o entendimento ético e moral de cada cidadão<sup>235</sup>, o mesmo não poderá ser tão válido quanto a questões cuja perceção social do Direito não é tão manifesta. Entendemos a educação fiscal como a consciencialização da sociedade, enquanto efetivos ou potenciais sujeitos passivos, quanto à necessidade de financiamento do Estado através da arrecadação de impostos ou outras figuras tributárias, sendo dever do cidadão contribuinte o respetivo pagamento e seu direito o acompanhamento da sua aplicação, enquanto manifestação efetiva do contrato social implícito ao Estado de Direito democrático.

Obviamente, a educação fiscal pode assumir, consoante a questão, parâmetros de diferentes níveis de conhecimento e complexidade. É do conhecimento geral que, por exemplo, os rendimentos do trabalho estão sujeitos a tributação; todavia, ao cidadão que inicie a sua atividade<sup>236</sup> são muitas vezes distantes as obrigações

---

<sup>234</sup> *Ignorantia juris non excusat, ou ignorantia legis neminem excusat*. Similarmente, encontramos *nemo censetur ignorare legem e ignorantia iuris nocet*.

<sup>235</sup> Ainda que a moral tributária, na nossa opinião, não deva substituir-se aos mecanismos legais de combate à evasão fiscal, é inegável que esta deve ocupar um lugar determinante caso os ordenamentos jurídicos se mantenham com as normas que hoje vigoram, ou mesmo com novas normas de conteúdo similar, para que resultados efetivos venham a ser obtidos. Num estudo sobre a matéria, Bruno S. Frey e Manfred J. Holler, (*Tax Compliance Policy Reconsidered*, publicado em *Homo Oeconomicus* XV (1) ACCEDO Verlagsgesellschaft, Munique, 1998) concluem que a evasão fiscal, como já vinha a ser entendido noutros estudos anteriores que abordam, não segue o chamado paradigma da escolha criminal (quanto maior a pena potencialmente aplicável, maior o desincentivo à prática do respetivo crime), mas antes uma relação inversa (num caso de equilíbrio (de Nash) misto, a redução do *payoff* do agente por aumento da sanção aplicável, por não se sobrepor efetivamente ao benefício global auferido, não leva a uma efetiva redução dos comportamentos evasivos, mesmo computando uma elevada aversão ao risco – mais, nestes casos, verifica-se que o aumento da sanção reduz o valor da moralidade tributária, aumentando estatisticamente a probabilidade de evasão fiscal). De facto, são vários os estudos que, computando as taxas de imposto aplicável a um dado rendimento, as sanções potencialmente aplicáveis e a probabilidade de deteção, não têm problemas em justificar estatisticamente os comportamentos evasivos, mas antes, pelo contrário, vêm dificuldades em justificar o nível aceite de cumprimento fiscal.

<sup>236</sup> Sendo a primeira dificuldade de muitos a própria abertura de atividade junto da Autoridade Tributária.

específicas a que se encontra sujeito, que podem ir da própria sujeição ao imposto, à determinação da taxa aplicável, liquidação e pagamento<sup>237</sup>. Todavia, a importância da educação fiscal tem vindo a ser reconhecida como benéfica e uma parte relevante da educação cívica. Nesse sentido, em 2009, a Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais refere que *“a política de prevenção deverá também prever a continuidade e aprofundamento das ações de educação fiscal, em particular, mediante a sua inserção nos programas escolares”*<sup>238</sup>, reconhecendo a educação fiscal como meio de combate à evasão fiscal em sentido estrito, e, em alguma medida, ao abuso fiscal<sup>239</sup>.

Mas as dificuldades sentidas não se limitam aos elementos mais basilares das relações jurídicas tributárias, cujo benefício se limitaria ao combate à ocultação inconsciente ou negligente de rendimentos tributáveis. Uma matéria particularmente complexa prende-se com os preços de transferência, particularmente com os *Advance Price Agreements* (APA), cujo desenvolvimento, em termos públicos, habilitaria uma desoneração significativa dos custos de cumprimento fiscal por parte das empresas.

Nestes aspetos, são em geral determinantes as informações vinculativas, visto que permitem ao contribuinte obter uma conformação tributária das suas operações económicas que sabe será a adotada pela administração fiscal, ou que, caso lhe seja dado tratamento distinto, poderá opor à administração<sup>240</sup>.

---

<sup>237</sup> Quanto mais complexo e diferenciado for o tratamento dado, maiores serão as dificuldades sentidas. Por exemplo, um dos sectores com maior expressão, em termos populacionais, em Portugal prende-se com a hotelaria e restauração: se todos, em princípio, sabem que o respetivo ordenado está sujeito a IRS, poucos saberão que as gorjetas auferidas estão sujeitas a tributação autónoma, à taxa especial de 10%, nos termos do 72.º, n.º 3 do CIRS.

<sup>238</sup> Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do Ministério das Finanças e da Administração Pública, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal Competitividade, eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, 3 de Outubro de 2009, p. 14.

<sup>239</sup> A educação fiscal ocupa um espaço determinante no reforço dos aspetos morais do cumprimento das obrigações tributárias, lembrando o contrato social nas duas diversas dimensões. Como exposto por Ahmed Riahi-Belkaoui, *Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, n.º 13 (2004), p. 135, *“Tax compliance has been studied by analyzing the individual decision of a representative person between planning and evading taxes. A neglected aspect of tax compliance is the impact of a social contract on tax morale. Such implicit contract between the individual and the state guaranteeing a high level of economic freedom, effective competition laws, an important equity market and high moral norms, is hypothesized to have a positive impact on tax compliance”*.

<sup>240</sup> Note-se todavia que a reposta aos pedidos de informação vinculativa leva, na prática, muito tempo - salvo no caso de pedido urgente, os quais têm um custo de submissão muitíssimo elevado -, o que os tornam um instrumento ineficiente no que toca a investimentos empresariais, precisamente o campo onde tendem a ser de maior valor. Perde-se, por essa causa, muitas vezes uma via de imenso valor.

## 9. MEIOS ALTERNATIVOS DE COMBATE AO ABUSO FISCAL

A par dos meios destinados ao combate à evasão fiscal, existem também meios alternativos, de natureza não punitiva, destinados ao combate ao abuso fiscal.

O abuso fiscal, por recorrer a meios lícitos de planeamento, dificilmente pode ser atacado unicamente através de meios de controlo ou cruzamento de dados, já que os dados recolhidos corresponderão, na maioria dos casos, a atos ou negócios jurídicos pretendidos pelos contribuintes e efetivamente levados a cabo, ou à adoção de formas ou estruturas jurídicas regularmente criadas e operacionais. Todavia, e particularmente nos casos de planeamentos que envolvam várias jurisdições fiscais distintas, é essa mesma recolha que habilita a aplicação de métodos interpretativos e anti-abuso, que permitem a desconsideração de atos ou estruturas abusivas, e punitivos, que podem reprimir e onerar as práticas abusivas.

Os meios de natureza positiva dificilmente podem sobrepor-se, por si só e em termos financeiros, na perspetiva do contribuinte, às vantagens obtidas com as práticas abusivas. Qualquer mecanismo jurídico destinado a incentivar positivamente o contribuinte, em vista a evitar que este recorra a planeamentos abusivos, na ausência de qualquer outro meio de combate a este tipo de prática, poderá revelar-se inoportável em termos de receita fiscal para o erário público, e em termos de justiça fiscal, caso o incentivo seja apenas atribuído a potenciais situações de risco de abuso.

Por isso mesmo, os ordenamentos jurídicos vêm a desenvolver regimes altamente complexos, que passam, na sua grande maioria, pelo recurso a normas anti-abuso de distintas naturezas, que, partindo da recolha de elementos fiscais (submetidos pelo contribuinte, ou apurados no âmbito de procedimentos de inspeção, cruzamento de dados ou troca de informações), permitam a aplicação de cláusulas específicas anti-abuso, ou reforçar e densificar o conteúdo e aplicabilidade das cláusulas gerais já legislativamente consagradas, nomeadamente através de testes de suficiência ou de materialidade subjacente.

Por outro lado, são vários os estudos no sentido da conceção (total ou parcial) de sistemas fiscais alternativos, que permitam ultrapassar as distorções criadas pelos comportamentos abusivos.

#### a. OS MECANISMOS DE DESCONSIDERAÇÃO

Como vimos, muitas das práticas fiscais abusivas têm na sua base um desvio intencional da atividade do contribuinte, que, pela adoção de atos, negócios ou formas jurídicas anormais, em vista da obtenção de uma vantagem fiscal, possibilitam não preencher determinada incidência fiscal, ou preencher outra incidência fiscal menos onerosa que a originária. Nesse aspeto, a interposição de uma pessoa ou outra forma jurídica autónoma é um dos mecanismos mais polivalentes de planeamento fiscal. Esta interposição, obviamente, pode ser inteiramente legítima, quando não se deva considerar abusiva. Vários mecanismos visam a desconsideração, para efeitos fiscais, de pessoas ou formas jurídicas abusivamente interpostas ou adotadas<sup>241</sup>.

Numa perspetiva interestadual, estes mecanismos devem ser harmonizados com as diferenças entre ordenamentos jurídicos. Assim, por exemplo, as *partnerships* ou sociedades de pessoas têm personalidade tributária em ordenamentos como o francês, o suíço, o espanhol, e o português, onde são sujeitos passivos de IRC, mas já não no alemão, austríaco e holandês, onde são consideradas transparentes, sendo os respetivos resultados imputados e tributados na esfera dos sócios<sup>242</sup>. As mesmas dificuldades ocorrem com outras massas patrimoniais autónomas, como heranças jacentes, *joint-ventures*, fundações, *trusts*, entidades de investimento coletivo como certos tipos de fundo de investimento, ou pessoas coletivas rudimentares, onde a posição dos membros ou beneficiários corresponde às dos titulares da entidade. É por isso comum encontrar em convenções para evitar a dupla tributação algumas disposições quanto a figuras jurídicas reconhecidas em cada acordo, dirimindo assim

---

<sup>241</sup> Cfr. Amélia Barradas Carlos, *Da Desconsideração da Contabilidade pelo Direito Fiscal no Ordenamento Jurídico Português - Breve Apontamento*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 71 (2011), Vol. II, p. 499 a 516.

<sup>242</sup> Alberto Xavier, *op. cit.*, p. 127

questões quanto à personalidade exigida pelas convenções assentes na Convenção Modelo da OCDE, e à potencial “transparência” de algumas destas entidades (*see through* ou *pass through entities*).

As Convenções podem igualmente conter disposições em sentido contrário, na forma de cláusulas de exclusão ou limitação de benefícios, por força das quais são excluídas do âmbito de aplicação certas categorias de pessoas, ainda que residentes num dos Estados contratantes, ou limitados os benefícios resultantes da aplicação da Convenção, geralmente por as pessoas visadas já terem beneficiado de certas vantagens fiscais face à legislação interna do seu país de residência<sup>243</sup>. Alguns tratados preveem também a chamada cláusula do beneficiário efetivo<sup>244</sup>. Esta cláusula faz depender a aplicação do tratado, do sujeito passivo ser o beneficiário efetivo (*beneficial owner*) dos rendimentos, tendo aplicação nomeadamente quanto a juros, dividendos e *royalties*, os quais são, tendencialmente, os rendimentos mais facilmente transformáveis e resultantes de operações de transformação.

Em suma, a cláusula do beneficiário efetivo visa evitar o abuso que resultaria da interposição artificial, num país abrangido por um tratado, de um titular do direito aos rendimentos que não é o seu real beneficiário final, o qual por sua vez é domiciliado num terceiro país, com o qual o país onde é interposto o “intermediário” geralmente tem também um tratado aplicável – visa assim combater o *treaty shopping*. Note-se, porém, que mesmo quando as convenções não adotem a cláusula do beneficiário efetivo, a sua aplicabilidade depende da residência do “beneficiário”, isto é, do titular do direito ao rendimento – as convenções não são, pois, aplicáveis em função do domicílio ou residência de meros mandatários ou *pay agents*<sup>245</sup>.

Também com fins anti-abusivos, podem ser consagradas cláusulas de transparência e controlo, que restringem o âmbito subjetivo das convenções, vedando a sua aplicação a sociedades domiciliadas num Estado, mas controladas, direta ou indiretamente, por pessoas residentes noutro Estado (*look through approach*).

---

<sup>243</sup> Por todos, Gustavo Lopes Courinha, *A Residência no Direito Internacional Fiscal*, 2015, Almedina, p. 413 e seguintes.

<sup>244</sup> *Ibidem*, p. 343 e seguintes.

<sup>245</sup> Alberto Xavier, *op. cit.*, p. 136.

A transparência fiscal, ainda que vise maioritariamente a correta identificação dos sujeitos tributáveis numa determinada relação tributária, permite igualmente, em segunda linha, operar como meio de combate à elisão fiscal abusiva<sup>246</sup>.

Nesse sentido, a transparência fiscal corresponde a uma manifestação da chamada *disregard doctrine*, particularmente desenvolvida no direito norte-americano, também chamada de teoria da desconsideração da pessoa jurídica para alguns autores nacionais. Esta doutrina visa, essencialmente, a desconsideração de pessoas jurídicas constituídas para a prossecução de fins incompatíveis com os que formalmente presidem à sua constituição, sendo destinadas a atingir outros fins, os quais são contrários a princípios jurídicos como a boa-fé e outros que regulam a vida em sociedade.

Na sua génese, e numa perspetiva tributária, a aplicação da desconsideração da pessoa coletiva permite tributar os reais beneficiários de um determinado rendimento. Todavia, a doutrina da desconsideração pode e deve ser estendida a outras situações em que um intermediário é ou foi introduzido com um propósito exclusivamente antijurídico, através do seu enquadramento interpretativo em cláusulas gerais ou específicas anti-abuso, ou com fins anti-abusivos<sup>247</sup>. No ordenamento norte-

---

<sup>246</sup> De facto, a imputação aos sócios de certas sociedades e agrupamentos de empresas, desconsiderando a respetiva personalidade tributária, dos rendimentos apurados às referidas entidades, cumpria dois objetivos: por um lado, evitar, nestes casos, a dupla tributação dos lucros distribuídos e, por outro, prevenir a evasão fiscal mediante a não distribuição de lucros ou a constituição de reservas. A desconsideração do sujeito passivo de IRC, por força da transparência fiscal, opera simultaneamente como medida fiscal anti abuso, devido ao agravamento sofrido em sede de tributação individual, que tendencialmente aplica taxas de tributação progressivas e mais elevadas que as aplicadas aos rendimentos das pessoas coletivas. Por todos, Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, p. 64 e seguintes.

<sup>247</sup> Uma cláusula pode ter fins anti-abuso, mas estruturar-se de outro modo. Por exemplo, o recente artigo 5.º, n.º 2, alínea t) do CIRS, estruturalmente, é uma cláusula de incidência objetiva, ao considerar como frutos e vantagens económicas tributadas no âmbito do IRS os montantes pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo por estruturas fiduciárias, quando tais montantes não estejam associados à sua liquidação, revogação ou extinção, e não tenham sido já tributados nos termos do n.º 3 do artigo 20.º do CIRS. Há assim um enquadramento específico para figuras fiduciárias, como os *trusts*, que antes eram dificilmente enquadráveis em termos fiscais, sendo um instrumento amplamente utilizado para fins evasivos e de planeamento sucessório ou intergeracional. Com a alteração indicada, e os novos regimes de troca de informações, a figura do *trust* perde a sua relevância em termos evasivos, mantendo-a todavia noutras finalidades. A introdução desta norma, formalmente, pode ser considerada simplesmente uma ampliação da base tributável: todavia, rendimentos similares, objeto de outro enquadramento que todavia não podia legitimamente ser estendido a estas figuras, eram objeto tributação, pelo que o alargamento visou, como aliás publicamente referido, não um alargamento da base tributável *qual tale*, apesar de ser essa a natureza da norma, mas enquadramento formal daqueles rendimentos que, anteriormente, eram facilmente ocultados.

americano, a fundamentação jurisprudencial da desconsideração ancora na “*equity*” e no realismo jurídico, na “*consciência popular dominante*”, nas “*realidades da vida*”, na “*força ou o poder dos factos*”, e nas “*exigências da vida económica*”<sup>248</sup>.

Note-se que o poder de correção por parte da administração fiscal não é absoluto, devendo conformar-se com a liberdade conferida pela autonomia privada e pelo direito ao planeamento tributário, vertido de facto nas possibilidades de conformação jurídica legalmente admissíveis dos contribuintes. De facto, é incontestável a titularidade do direito dos contribuintes à boa gestão fiscal, conformando as suas operações nos termos da lei, ajustando-as e tomando as suas decisões de acordo com imperativos de racionalidade económica, com a consequente poupança fiscal que decorre das escolhas fiscais menos onerosas. Todavia, essa liberdade não deve ser exercida no sentido de ocultar da administração fiscal a realidade económica subjacente que possa preencher normas de incidência tributária, nem permitir práticas ilícitas ou manifestamente abusivas. Há que distinguir a habilidade ou destreza fiscal da ilicitude e do abuso.

Nos termos de M.C. Begerés, “*nenhum princípio do direito fiscal implica que as escolhas dos contribuintes se façam pela via mais tributada. O contribuinte pode perfeitamente erigir uma construção jurídica que desemboque numa tributação relativamente moderada. O abuso do direito não condena a habilidade fiscal mesmo que esta conduza a construções jurídicas pouco ortodoxas*”<sup>249</sup>. Os mecanismos de desconsideração, resultantes de operações interpretativas ou de normas gerais ou específicas anti-abuso, permitem eliminar, para efeitos fiscais, a obtenção de vantagens injustificadas.

Ainda que não representem verdadeiramente normas cujo conteúdo económico representa uma vantagem para o contribuinte, levando-o consequentemente a abster-se de práticas abusivas, os efeitos corretivos economicamente neutrais são um dos mecanismos basilares, em constante desenvolvimento, de que dependem funcionalmente outras normas, nomeadamente de controlo, para efetivar juridicamente a modificação do enquadramento fiscal gerado pelo contribuinte.

---

<sup>248</sup> Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, p. 65.

<sup>249</sup> Apud. Nuno Sá Gomes, op. cit., p. 71.

### **b. O DEVER DE REVELAÇÃO DO PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO**

O nosso ordenamento, a par de outros, consagra “*deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo*”, nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro<sup>250</sup>.

Apesar de o preâmbulo se reportar ao combate à fraude e à evasão fiscal, as obrigações decorrentes do diploma são, verdadeiramente, mecanismos jurídicos anti-abuso, já que o seu principal objetivo é dar a conhecer à Administração Fiscal os esquemas ou atuações de planeamento fiscal<sup>251</sup>, para que esta, se for o caso, nos termos do artigo 15.º do Decreto-Lei, o possa publicamente identificar como abusivo e sujeito a requalificação, correção, ou passível de determinar a instauração de disposições anti-abuso<sup>252</sup>. Em última linha, permitirá que posteriormente se promovam alterações legislativas e regulamentares, em linha ou em sentido contrário aos entendimentos que venham a ser adotados pela Administração Fiscal.

Como refere o preambulo, a introdução deste regime aproveita experiências anteriores de outros ordenamentos, nomeadamente o Canadá, o Reino Unido e os EUA.

<sup>250</sup> Que entrou em vigor a 15 de Maio 2008.

<sup>251</sup> O artigo 3.º contém definições, ainda que para efeitos do próprio Decreto-Lei, de grande utilidade, e que demonstram uma reflexão dos trabalhos mais recentes em termos de combate ao abuso fiscal. Assim, “planeamento fiscal» corresponde a qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto, «esquema» traduz qualquer plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação, «atuação», compreende qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura coletiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou ato jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização, sendo, por último, «Vantagem fiscal», definida como a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a atuação.

<sup>252</sup> Os planeamentos tidos por abusivos constam de uma base nacional de dados, organizada por imposto, disponibilizada aos serviços competentes para efeito do exercício da ação inspetiva tributária, sendo também possível aos promotores consultar a mesma. Sobre esta possibilidade, tendo todavia como primeiro instrumento para minimizar comportamentos abusivos por parte dos contribuintes a clareza, simplicidade, certeza e estabilidade das leis fiscais, cfr. Carlos Pinto de Abreu e Luís Milagres e Sousa, *Planeamento Fiscal Agressivo e Abusivo – as novas regras e os novos deveres*, Notícias CDL, Junho 2008.

No Canadá, esta obrigação encontra-se conexas com transações suscetíveis de conduzir a planeamentos fiscais ilícitos ou abusivos, quando o *“contribuinte contrata os serviços de um promotor com o compromisso de confidencialidade em relação a outras pessoas ou à administração fiscal, e quando o contribuinte contrata os serviços de um promotor pagando remunerações contingentes”*, sendo que *“se a transação em um ano civil ou em um ano fiscal resultar em um benefício igual ou superior a 25.000 US para o contribuinte ou um benefício igual ou superior a 100.000 US para a empresa, o contribuinte deve divulgar a transação às autoridades responsáveis”*<sup>253</sup>.

O regime em vigor no Reino Unido (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes*, ou DOTAS)<sup>254</sup>, que cobre parte dos tributos mais significativos desse ordenamento (*Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, Stamp Duty Land Tax, Inheritance Tax, Annual Tax on Enveloped Dwellings e National Insurance contributions*), determina que o promotor - *who designs or markets the scheme* - deve comunicar previamente um planeamento em que o contribuinte espere obter uma vantagem fiscal com a transação e em que se verifique o preenchimento, efetivo ou potencial, de certos parâmetros (*hallmarks*)<sup>255</sup>. A obrigação de comunicação recai sobre o promotor, que deve informar do mesmo até 5 dias antes da sua implementação, ou colocação à disposição, salvo se for sediado fora do Reino Unido, ou caso o promotor seja advogado e não divulgue a totalidade da informação ao abrigo do segredo profissional, ou não exista promotor, sendo o contribuinte responsável pela implementação do planeamento, casos em que a obrigação recai sobre o contribuinte, que deve divulgar

---

<sup>253</sup> Cfr. Lauriana Rita Pires Vieira, *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas*, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, 2014, p. 24.

<sup>254</sup> Existe igualmente um regime relativo a planeamentos envolvendo IVA, cobrindo *listed schemes e hallmarked schemes*.

<sup>255</sup> São casos de *hallmarked transactions: confidentiality where a promoter is involved - if any promoter of the scheme wishes to keep details of the scheme confidential from other promoters (to an extent beyond ordinary client confidentiality); confidentiality in cases not involving a promoter - if a promoter concerned wants to keep any element of the scheme confidential from HM Revenue & Customs; premium fee - if any promoter charges a premium fee, namely a fee that is calculated by reference to the tax advantage obtained; off-market terms – applicable to financial products only, if the terms differ markedly from market terms; standardized tax products - mass-marketed schemes implemented with minor modifications; loss schemes - loss creation schemes; e leasing arrangements - "double dip" leasing transactions, where capital allowances can be claimed with no corresponding charge to corporation tax.*

o planeamento instalado, entre 5 a 30 dias após a realização da primeira transação ao abrigo do planeamento<sup>256</sup>.

Por fim, no caso dos Estados Unidos da América, existem cinco categorias de transações dão lugar à obrigação de comunicação (*reportable transactions*)<sup>257</sup>, devendo o promotor divulgar, nomeadamente, a identificação e descrição da operação e das vantagens fiscais dela resultantes. O regime dos Estados Unidos da América tem vindo a ser sucessivamente melhorado, através do progressivo crescimento do seu campo de aplicação, acompanhado da previsão de limitações e exceções.

No âmbito do Decreto-Lei n.º 29/2008, prevê o artigo 7.º que o dever de comunicação incide sobre os promotores do planeamento, que devem proceder à comunicação dos esquemas ou atuações de planeamento fiscal propostos a clientes ou outros interessados nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que estes tenham sido propostos pela primeira vez. Este dever incide não apenas sobre a proposta de planeamento, mas também na fase de implementação do mesmo, já que o promotor que participe ou colabore nesta fase deve proceder à mesma comunicação, sendo o prazo contado da data em que a implementação tenha passado a ser acompanhada pelo promotor.

Considera-se aqui promotor qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua atividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros, ficando adstritos aos deveres de revelação os promotores que, por qualquer forma e em qualquer medida, tenha participado ou colaborado na conceção ou proposta ou acompanhado a preparação, adoção ou implementação de um planeamento fiscal abrangido pelo

---

<sup>256</sup> HM Revenue and Customs (HMRC), *Guidance: Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS) Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance contributions (NICs), Stamp Duty Land Tax (SDLT), Annual Tax on Enveloped Dwellings (ATED) and Inheritance Tax (IHT)*, disponível em [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/492629/DOTAS\\_guidance\\_Nov\\_15\\_version\\_-\\_for\\_publishing-3.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/492629/DOTAS_guidance_Nov_15_version_-_for_publishing-3.pdf), p. 28.

<sup>257</sup> Que correspondem a *listed transactions; confidential transactions; transactions with contractual protection; loss transactions; transactions with significant book-tax differences; and transactions involving a brief asset holding period*, as quais são objeto de desenvolvimento em listas não taxativas.

artigo 4.º do Decreto-Lei. São considerados promotores, designadamente, as instituições de crédito e demais instituições financeiras, revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas (ROCs e SROCs), advogados e sociedades de advogados, os solicitadores e sociedades de solicitadores, os técnicos oficiais de contas (hoje, contabilistas certificados) e outras entidades que prestem serviços de contabilidade. Estes profissionais são, com maior frequência, expostos a indícios ou têm mesmo o conhecimento de práticas fiscais abusivas por parte dos seus clientes ou por parte das pessoas, físicas ou jurídicas, com quem estes contratam – a revelação obrigatória destes elementos poderia representar um enorme contributo ao combate à evasão. Todavia, essa obrigação colidiria, por um lado, com os estatutos deontológicos dessas atividades, que determinam a obrigação de segredo por parte dos membros da classe profissional, e por outro, com o texto legal atualmente em vigor, que limita os casos de dever de revelação.

A questão do segredo profissional é ultrapassada, no caso dos advogados e solicitadores, através da exclusão da atuação como promotor nos casos reconduzíveis a atos próprios dos advogados e solicitadores, onde culmina o segredo profissional destas profissões, e no caso dos ROCs, quando a recomendação seja feita no âmbito e para os efeitos das respetivas funções de interesse público de revisão legal de contas. Como referido por Saldanha Sanches, *“a questão da revelação do planeamento não é igual à do segredo profissional do advogado – essencial quando este age como defensor num processo-crime, discutível quando age como consultor financeiro ou fiscal. No que respeita ao planeamento fiscal, a questão é a de saber se o sistema importado de países onde reina uma colaboração mais estreita e mais aberta entre consultor fiscal e Administração e onde encontramos uma gestão fiscal com maior base no self assessment poderá funcionar bem entre nós”*<sup>258</sup>. Temos as nossas reservas.

Ainda que os artigos 11.º e 12.º do Decreto-Lei prevejam que o dever de sigilo a que estejam legal ou contratualmente sujeitas as entidades abrangidas não as desobriga do cumprimento da obrigação de revelação, e que as informações prestadas no cumprimento deste dever não constituem violação de qualquer dever de confidencialidade, nem implicam para quem as preste responsabilidade de qualquer

---

<sup>258</sup> Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *O Dever de Revelação do Planeamento Fiscal Agressivo*, Fiscalidade n.º 35, 2008, p.5.

tipo, a delimitação operada pelo artigo 6.º, quanto a advogados, solicitadores e ROCs, e particularmente a ausência de um controlo efetivo do cumprimento da obrigação de revelação, retiram muitas das potencialidades do regime.

Mais, as coimas descritas podem ser economicamente insuficientes, particularmente atendendo à tendência para *mass market* os planeamentos fiscais por parte dos promotores, e aos valores praticados por estes para delinear e implementar um planeamento fiscal, pelo que poderia ser mais significativa a fixação da coima atendendo à vantagem fiscal obtida ou obténivel pelo utilizador<sup>259</sup>.

Tal como no Reino Unido, o artigo 10.º prevê que, sempre que o planeamento fiscal não tenha sido proposto ou acompanhado por um promotor, ou este não seja residente ou não esteja estabelecido em território português, compete ao próprio utilizador dar cumprimento ao dever de revelação, quando este seja uma pessoa coletiva ou entidade sem personalidade jurídica, ou, sendo pessoa singular, esteja em causa um dos planeamentos descritos *infra* como a) ou b).

As diferentes nomenclaturas dadas ao dever em causa são reconduzíveis a um dever de revelação, ou *disclosure*, aplicável a esquemas ou atuações de planeamento fiscal em que estejam implicadas vantagens fiscais respeitantes, por qualquer modo, total ou parcialmente, aos impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património (acabando o diploma por circunscrever, ainda que limitando, a sua aplicação ao IRS, IRC, IVA, IMI, IMT, e imposto do selo) administrados pela então Direcção-Geral dos Impostos, hoje AT. Mas nem todos os planeamentos estão sujeitos a este dever, pelo que a abrangência do mesmo não é ilimitada.

Nos termos do artigo 4.º, apenas devem ser revelados os esquemas ou atuações de planeamento fiscal, que (a) impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando-se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí

---

<sup>259</sup> Coima entre 5.000,00 e 100.000,00 euros, ou entre 1.00,00 e 50.000,00 euros, consoante seja aplicada a ente coletivo ou a pessoa singular, para a falta de comunicação das informações legalmente previstas ou para a comunicação fora do prazo legal; coima entre 1.000,00 e 50.000,00 euros, ou entre 500,00 e 25.000,00 euros, consoante seja aplicada a ente coletivo ou a pessoa singular, para a não prestação ou a prestação fora do prazo legal dos esclarecimentos adicionais solicitados; e coima entre 500,00 e 80.000,00 euros, ou entre 250,00 e 40.000,00 euros, consoante seja aplicada a ente coletivo ou a pessoa singular, para a falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo legal, bem como para omissões ou inexatidões relativas a informações adicionais exigidas, quando devam ser levadas a cabo pelos utilizadores do planeamento nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei.

não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português; ou que (b) impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta; ou (c) envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros; ou ainda que (d) impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

Esta delimitação é, em boa medida, ampliada por se encontrarem sempre sujeitas ao dever de revelação os esquemas de planeamento fiscal, que sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício dos respetivos promotores, já que estes, sabendo as possíveis consequências de planeamentos viciados, sempre tentarão excluir ou limitar as possibilidades de litigância decorrentes da sua prática profissional, particularmente da parte dos seus próprios clientes.

O âmbito do Diploma foi diminuído pelo Despacho n.º 11873/2009, de 18 de Maio<sup>260</sup>, que, entendo que a obrigação de revelação visa esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, devem apenas ser comunicadas à administração fiscal as operações que não tenham justificação de carácter económico, bem como as que, tendo justificação económica, impliquem uma vantagem fiscal que contribuirá decisivamente para a sua adoção. Já que essa conclusão implica uma operação complexa, porque envolve a estimativa de resultados futuros, verifica-se a predominância da vantagem fiscal nos esquemas de planeamento quando este se destine a adotado por um número indeterminado de utilizadores, ou, quando o esquema se destine a um utilizador específico, se verifique uma vantagem fiscal estimada indeterminada ou superior a 100.000,00 euros, devendo, em ambos os casos, ser sempre comunicado.

---

<sup>260</sup> Produz esclarecimentos sobre o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, que estabeleceu deveres de comunicação, informação e esclarecimento às administrações fiscais sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais.

O dever de revelação é efetuado através da Declaração de Planeamento Fiscal (Mod 5), aprovada e anexa à Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio, dando assim cumprimento ao art. 22.º do Decreto-Lei, e que inclui os campos necessários à comunicação dos elementos descritos no art. 8.º: a descrição pormenorizada do planeamento fiscal, incluindo a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transações propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida, a indicação da base legal relativamente à qual se afere, se repercute ou respeita a vantagem fiscal pretendida, e o nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do promotor.

O balanço desta medida não é muito encorajador. Ainda que possa ser dissuasor de algumas formas de planeamento fiscal muito agressivo, verifica-se um número pouco significativo de comunicações efetuadas, assim como resistência por parte dos agentes económicos ao seu cumprimento, potencialmente motivada pela ausência de feedback por parte da administração fiscal sobre a execução do regime e da adoção de quaisquer medidas de conceção legislativa decorrentes de planeamentos que tenham sido comunicados.

Todavia, a medida representa um meio alternativo de combate ao abuso fiscal, introduzindo uma obrigação de revelação apta a antecipar-se às considerações que, anteriormente, resultavam da conclusão de procedimentos destinados à descoberta e requalificação de planeamentos abusivos.

### **c. SISTEMAS FISCAIS ALTERNATIVOS**

A discussão em torno do combate à evasão e elisão fiscal reacendeu o debate quanto à estrutura dos próprios sistemas fiscais, particularmente no que toca à sua eficácia no apuramento, liquidação e cobrança de impostos, e na ausência de uma verdadeira justiça fiscal, pela falta de equidade horizontal e vertical.

Os modelos propostos tratam-se, em larga medida, de tributos paretianos, que parecem vir no seguimento de um caminho trilhado a favor de tributos proporcionais,

sejam estes unilaterais ou bilaterais/sinalagmáticos, assentes, nos termos propostos por Adam Smith, do princípio do benefício. O mesmo pode é, no nosso ordenamento, amplamente visível na transição de um financiamento essencialmente público, i.e., assente no Orçamento do Estado, para modelos de financiamento conjunto relativamente a determinadas atividades de interesse público<sup>261</sup>.

De facto, o elevado grau de computação em que opera a maior parte das funções desenvolvidas pelo Estado, associada à recolha e tratamento de dados e *metadata*, permitirá, num futuro próximo e com uma margem de erro aceitável, determinar com precisão os custos que um dado contribuinte implicou ao Estado, ou que benefícios retirou o primeiro da prossecução das funções do segundo, permitindo a criação de taxas ou contribuições em sectores onde antes, havendo essa intenção, não era possível quantificar um sinalagma. De fora, permanecendo na figura do imposto, ainda que inteiramente proporcional, ficarão os custos que, por motivos políticos (ideológico-partidários, quando normativamente consagrados e sempre em obediência à reserva de lei) ou constitucionais, devam ser suportados unilateral e indiscriminadamente pelos contribuintes.

Como ponto de partida, Jared Bernstein<sup>262</sup> aponta alguns sistemas fiscais alternativos, assentes na:

- *Resistência territorial*: sistema territorial puro, pensado para multinacionais. Nos termos da Convenção Modelo da OCDE, seguida na maioria dos acordos de dupla tributação em vigor, o Estado da Residência garante uma isenção ou crédito de imposto ao sujeito passivo relativamente aos rendimentos sujeitos a retenção no Estado da Fonte. A resistência territorial reduz a percentagem creditada ou isenta – quanto maior a porção não isenta ou sujeita a crédito de imposto, mais resistente será o sistema. Nesse sentido, funcionaria economicamente como uma taxa

---

<sup>261</sup> Cfr. Carlos Baptista Lobo, “*Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas*”, in Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Lisboa, 2006, Vol. 1, p. 410. Refere o autor que estes modelos, nascidos do esgotamento dos sistemas tradicionais de financiamento do sector público, encontram fundamento na existência de um dever genérico de cobertura dos encargos públicos, que recai, potencialmente, sobre a totalidade dos membros de uma comunidade e, em concreto, sobre aqueles que, de entre eles, se mostrem numa situação tal que indicie a existência de uma determinada manifestação de riqueza (tipicamente, percepção de um rendimento, detenção de património ou realização de um ato de consumo).

<sup>262</sup> Jared Bernstein, Stopping International Tax Avoidance: What Are The Best Alternatives?, Maio 2013

mínima alternativa. Todavia, de um ponto de vista jurídico, seria incomportável no nosso ordenamento.

- *Tax Deferral rules* – muitos ordenamentos permitem *deferral systems*<sup>263</sup>. Nestes, a consideração das várias entidades de um grupo habilita a detenção (*holding*) de ativos no estrangeiro, o que permite alocar os lucros do grupo a um determinado Estado, que será, em princípio, o que consagre a tributação mais baixa, ao mesmo tempo que mantém a estrutura em si num estado de *compliance*. Esta situação encontra-se parcialmente resolvida pela desconsideração de intermediários a favor do beneficiário efetivo dos rendimentos, quando sejam definidos os termos que a permitem, já que atender apenas à materialidade subjacente pode ser insuficiente.
- *Sales Apportionment* – neste sistema, uma empresa seria tributada universalmente sobre os lucros no país X com base na percentagem de vendas realizadas no país X, sendo irrelevantes, para efeitos fiscais, as pessoas jurídicas incorporadas em jurisdições fiscalmente mais favoráveis, por não terem aí registado quaisquer lucros. Todavia, esta ideia, mesmo em termos económicos, é passível de gerar distorções significativas, e um bloqueio a atividades exportadoras.

Outra opção, mais badalada nos EUA, é a taxa mínima alternativa, que *“simplifying somewhat, (...) would add up to the following – if your assessed tax liability is less than X percent of your income/profits, then you must pay taxes equaling that percentage instead”*<sup>264</sup>. Esta solução permite a construção de um sistema tributário mais simples<sup>265</sup>, que por outro lado determinaria o fim das considerações político-legislativas especiais que o nosso sistema consagra, mesmo a nível constitucional, como a proteção da família, da poupança, etc. Elimina, por exemplo, as considerações relativas ao mínimo de subsistência.

Outra tese passa pelo imposto dual<sup>266</sup>. No nosso ordenamento, fonte de imposições constitucionais, vigora a tributação unitária do rendimento – modelo do imposto único. Todavia, a existência de taxas diferenciadas para diferentes tipos de

<sup>263</sup> Sobre os *deferral systems*, e as iniciativas relativas aos mesmos, cfr. Jane G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, 2015, Congressional Research Service, p. 28 e seguintes.

<sup>264</sup> Cfr. Tom Clougherty, *An alternative to tax avoidance*, Adam Smith Institute, January 5th 2012.

<sup>265</sup> *“If a simple, exemption and allowance free flat rate tax levied on income and profits works so well, why not just scrap the 900+ page tax code and use the alternative’ system for everyone instead?”* cfr. Tom Clougherty, *An alternative to tax avoidance*, Adam Smith Institute, January 5th 2012.

<sup>266</sup> Por todos, José Dinis Carmo e Abel L. Costa Fernandes, op. cit., p. 91 e seguintes.

rendimentos (rendimentos de trabalho e rendimentos de capital, numa aceção lata) permite, na prática, o tratamento autónomo de determinadas classes de rendimentos, aproximando-o assim do chamado modelo dual. O modelo dual, ou imposto dual, implementado nos países nórdicos, surgiu pela primeira vez na Dinamarca, tendo depois sido alargado aos outros países escandinavos na década de 90. Este modelo distingue duas categorias de rendimentos: os rendimentos do trabalho (que inclui igualmente as pensões e as transferências para a segurança social) e os rendimentos de capital (juros, dividendos, mais valias, rendas, etc.). À primeira categoria, depois de obtida a matéria coletável, aplicam-se taxas progressivas; à segunda, aplica-se uma taxa proporcional ou próxima da que incide sobre os lucros das empresas.

Conceptualmente, e com o objetivo de eliminar os incentivos à transformação artificial dos rendimentos do trabalho em rendimentos de capital, a taxa proporcional aplicada aos rendimentos do capital deve corresponder à taxa marginal de imposto do escalão mais baixo dos rendimentos do trabalho. O modelo estabelece ainda a eliminação de vários incentivos fiscais concedidos aos rendimentos de capital, com o objetivo de eliminar distorções na racionalidade económica do sistema. A aplicação deste modelo compreende a dedução dos prejuízos fiscais decorrentes dos rendimentos de capital nos rendimentos do trabalho, concorrendo até ao montante positivo destes, sendo que qualquer remanescente, ou a sua totalidade caso os rendimentos do trabalho sejam negativos, é reportável para os anos seguintes.

Este modelo não é isento de críticas. Desde logo, não permite eliminar o incentivo à transformação de rendimento do trabalho em rendimentos de capital quando estes sejam significativamente elevados – como consequência, não bloqueia, nesse aspeto, a evasão e particularmente o abuso fiscal. Também no caso dos profissionais liberais, quando o sujeito passivo seja simultaneamente proprietário de uma empresa e um seu funcionário, seria muito difícil levar a cabo uma desagregação fiscal das duas tipologias de rendimento. Nos modelos em vigor, essa desagregação é feita através de valores de referência, os quais, por serem gerais, acabam por se distanciar da realidade económica dos contribuintes – a definição do rendimento de capital toma em consideração uma taxa de rendibilidade do capital investido, correspondendo o rendimento do trabalho ao residual, o que, naturalmente, para

além de não corresponder aos valores efetivamente recebidos pelo sujeito passivo, não têm qualquer relação com o rendimento que determina as contribuições para a Segurança Social.

Por último, sendo talvez o modelo alternativo com maior expressão, encontra-se o modelo da taxa uniforme, o qual, na versão hoje aceite em termos de justificante económico, parece resultar de um artigo publicado no Wall Street Journal, em 1981, denominado “*A Proposal to Simplify Your Tax System*”, redigido pelos economistas Robert Hall e Alvin Rabushka<sup>267</sup>.

O modelo consubstancia-se na aplicação de uma taxa de imposto relativamente baixa e uniforme, aplicável a todas as categorias de rendimento, sejam estes auferidos por pessoas singulares ou por pessoas coletivas<sup>268</sup>. Trata-se do modelo base dos chamados impostos paretianos. A evasão fiscal, seja ela lícita, abusiva ou ilícita, é motivada, na sua base, pela procura por uma vantagem fiscal – se os impostos aplicáveis forem verdadeiramente neutros, os contribuintes não têm qualquer vantagem em levar a cabo um planeamento fiscal, e a tributação não interferiria entre diferentes tipos de atividade ou investimento, ou na escolha entre trabalho e lazer.

Os impostos paretianos são impostos de soma fixa (*lump-sum taxes*) ou de capitação, que na sua maioria correspondem à aplicação de uma taxa uniforme de imposto, indiscriminadamente da atividade de onde origina o rendimento tributável, da sua fonte, ou do sujeito passivo. Obviamente, este tipo de sistema esbarra frontalmente com o princípio da justiça fiscal, que impõe uma equidade horizontal e vertical, pela diferenciação entre manifestações de capacidade contributiva distintas, onerando determinadas situações em detrimento de outras. Os sistemas paretianos desconsideram igualmente, na sua maioria, situações extrafiscais, como os benefícios fiscais.

---

<sup>267</sup> Cfr. Robert E. Hall e Alvin Rabushka, *The Route to a Progressive Flat Tax*, Cato Journal, Vol.5, N.º 2, Outono 1985

<sup>268</sup> O modelo é de tal forma simples que ficou conhecido como o “*postcard tax return*”, pelo facto de, neste modelo, as declarações de rendimentos tanto das pessoas como das pessoas coletivas caberem nas dimensões equivalentes às de um postal dos correios. No caso português, o modelo mais próximo da taxa uniforme corresponde às contribuições para a Segurança Social, em que todos os contribuintes suportam a mesma taxa sobre o seu rendimento: o modelo é proporcional, e não formalmente progressivo.

Os autores do modelo da taxa uniforme pretendiam apresentar uma alternativa credível ao complexo imposto federal aplicado aos rendimentos das pessoas singulares e coletivas nos Estados Unidos da América<sup>269</sup>. Os fundamentos deste modelo assentam na ausência de efetiva justiça fiscal dos modelos existentes, que existiria caso fosse aplicada uma legislação elaborada de forma imparcial e sem qualquer forma de preconceito ou favoritismo, nascida de uma lógica e ética assente numa progressividade “escondida”<sup>270</sup>, no entendimento que a progressividade e cargas fiscais elevadas são um entrave ao crescimento económico e um estímulo à evasão fiscal<sup>271</sup>, e no facto de a maior parte dos sistemas existentes apresentar uma complexidade excessiva, com os inerentes custos de controlo por parte das administrações fiscais, e de *compliance* por parte dos contribuintes. A progressividade de facto é introduzida pela previsão de um valor até ao qual os contribuintes estão isentos a título de mínimo de subsistência, que pode variar consoante o número de titulares e dependentes, entre outros fatores de diferenciação possíveis, garantindo-se uma taxa de esforço de esforço fiscal efetiva inferior para os contribuintes com menores rendimentos face aos contribuintes com maiores.

Em termos normativos, o modelo tem três pressupostos base intencionalmente simples: (i) o rendimento deve ser tributado uma única vez, o mais próximo possível da fonte<sup>272</sup>, (ii) o imposto não deve contemplar qualquer forma de dedução ou majoração<sup>273</sup>, e (iii) todos os rendimentos devem ser tributados à mesma taxa.

---

<sup>269</sup> Esta alternativa em sede da tributação do rendimento tem vindo a ser adotada pelos países do Leste Europeu, que aderiram ao que vem sendo designado por *flat-tax revolution*, a qual se entende ter começado nos países bálticos, em meados da década de noventa do século passado. Esta corrente concretiza-se na opção por uma tributação simples, proporcional e em regra relativamente baixa do rendimento pessoal e empresarial, que geralmente se situam abaixo dos 20%.

<sup>270</sup> Rejeitam, por isso que a equidade vertical seja válida, por não encontrarem suporte para tal, entendendo que mecanismos como deduções, majoração, isenções ou a aplicação de taxas liberatórias acabam por a suprimir. Unicamente válida seria então a equidade horizontal, ou seja, que sujeitos passivos nas mesmas circunstâncias suportem cargas fiscais semelhantes do ponto de vista formal.

<sup>271</sup> Visto que, quanto maior seja a carga fiscal aplicável, maior será o retorno potencial do sujeito passivo que recorra a práticas evasivas.

<sup>272</sup> Seria, assim, liquidado no momento em que os rendimentos são obtidos e não quando são declarados.

<sup>273</sup> Não será assim um imposto sobre os rendimentos em sentido estrito, construídos como lucros, mas sobre as transações económicas.

Independentemente da valoração diferenciada feita por outros autores<sup>274</sup>, apenas com a combinação dos três fatores pode o modelo ter qualquer utilidade em termos de combate à evasão e elisão abusiva: a unicidade do imposto e a proximidade à fonte bloqueia a deslocalização do facto tributário, a ausência de deduções ou majorações impede a manipulação do rendimento tributável, e a sujeição a uma taxa unitária anula qualquer vantagem na adulteração do tributo a que o rendimento será sujeito.

Ainda que estes modelos possam, e devam ser ponderados, todos eles representam uma rutura com o paradigma fiscal existente, eliminando considerações legislativa e constitucionalmente impostas. Ainda que, em termos económicos efetivos estes modelos possam, com toda a legitimidade, eficiência e eficácia, sobrepor-se ao modelo existente, existem valores sociais e jurídicos conflituantes, que devem ser ponderados em termos fiscais.

Como vimos, os sistemas fiscais tradicionais, assentes nos impostos sobre o rendimento e na tributação sobre o valor acrescentado, sem qualquer modificação, tenderão a comportar uma elevada medida de evasão potencialmente injustificada, atenta a crescente mobilidade dos fatores económicos refletidos em normas de incidência fiscal; em contrapartida, sairão penalizados outros fatores não deslocalizáveis, como o trabalho dependente, tipicamente menos qualificado<sup>275</sup>, e a propriedade imobiliária.

Concordamos por isso com Carlos Lobo, quando afirma que *“o prolongamento temporal dos sistemas de tributação atual gerarão inevitavelmente uma sucessiva deterioração da posição fiscal dos menos favorecidos (que assentam a sua estrutura de rendimento e património em formas estruturalmente menos evoluídas, logo menos suscetíveis de deslocalização) relativamente aos mais favorecidos (entendendo-se estes como os sujeitos cujas manifestações de riqueza tributáveis assentam em realidades imateriais, e conseqüentemente, de deslocalização extremamente facilitada”*<sup>276</sup>.

---

<sup>274</sup> Por exemplo, José Dinis Carmo e Abel L. Costa Fernandes, op. cit., p. 96, entendem ser importante a primazia do primeiro elemento sobre os demais.

<sup>275</sup> O que dificulta o combate ao desemprego e agrava injustiças e desigualdades sociais.

<sup>276</sup> Carlos Baptista Lobo, *“Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas”*, in Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Lisboa, 2006, Vol. 1, p. 412.

Conclui o autor que a evolução dos sistemas tende, na prática, à criação de modelos degressivos, que inevitavelmente culminarão na aplicação da apregoada *flat tax*.

Apesar de ser um caminho tentador, entendemos que as barreiras políticas e histórico-sociais a uma alteração desse paradigma bloqueiam uma correção tão significativa ao nosso modelo de Estado, além de colidirem frontalmente com a legislação, mormente constitucional, em vigor.

Em sede de tributação do rendimento, determina o artigo 104.º da CRP que “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar” (n.º 1), e que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real” (n.º2). Ora, nestes modelos não se pode afirmar que, decorrente do texto da lei, resulte uma diminuição das desigualdades, ainda que esta possa resultar de fatores externos. Em alguns modelos, este imposto não será único, nem progressivo, e muito menos levará em consideração as necessidades e empresas do agregado familiar, o qual é, a par do cidadão individualmente considerado, o bloco basilar do nosso conceito de sociedade. Igualmente não se verificaria uma tributação fundamentalmente assente no rendimento real, mas num rendimento presumido, penalizando fiscalmente os contribuintes menos eficientes ou a operar em sectores com margens reduzidas. A introdução de um destes regimes teria assim que ser precedida de uma revisão constitucional<sup>277</sup>.

Temos por isso que estes sistemas, que traduzem já não meios mas verdadeiros paradigmas alternativos à evasão fiscal, por indesejáveis, já que inevitavelmente implicam a modelação do Direito por fatores económicos, quando, na nossa opinião, deveria verificar-se o inverso, pela introdução de normas capazes de eliminar ou corrigir as distorções económicas e sociais geradas pelas práticas fiscalmente ilícitas e abusivas<sup>278</sup>.

---

<sup>277</sup> Nesse sentido, José Casalta Nabais, *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 421, Janeiro a Junho de 2008, p. 38.

<sup>278</sup> Nos termos de Pedro Soares Martinez, *Manual de Economia Política*, Almedina, 1982, p. 67, *a economia política procura determinar os fenómenos económicos, as suas causas, as relações que se estabelecem entre eles; não formula comandos. O Direito, pelo contrário, impõe uma certa ordem social. Mesmo a política económica quando se apresenta em termos normativos é absorvida pelo Direito.*

## 10. CONCLUSÕES

Como vimos, o conceito de evasão fiscal é utilizado por várias fontes com um significativo grau de imprecisão. Da nossa parte, entendemos que o conceito é polifacetado, englobando diversas realidades que devem ser juridicamente refinadas à luz do Direito aplicável.

Partindo do entendimento mais lato, é possível determinar que ao conceito de evasão são reconduzíveis práticas tendentes a um enquadramento fiscal mais vantajoso do que o que existiria sem as mesmas, e que podem ir da perfeita licitude, por resultarem da legislação fiscal (*intra legem*) à direta contradição à lei (*contra legem*). Pelo meio ficam casos de práticas lícitas, ainda que o respetivo planeamento não decorra diretamente da lei fiscal (*extra legem*), que podem todavia ser consideradas abusivas.

Esse abuso deverá ser apreciado casuisticamente, à luz do Direito consagrado, nomeadamente de cláusula geral e das cláusulas específicas anti-abuso, das normas interpretativas, e dos princípios enformadores do Direito Fiscal, que permitem reconduzir as situações abusivas à utilização de processos jurídicos lícitos, no intuito de obter uma vantagem fiscal, pelo afastar do nascimento de uma específica obrigação tributária, a favor de resultado económico fiscal alternativo menos oneroso, que não se harmoniza com a substância do negócio nem com a normal forma jurídica de obtenção desse resultado económico.

O nosso ordenamento, a par de outros, confere ao conceito de evasão fiscal uma conotação negativa, entendendo como evasivos os planeamentos fiscais abusivos e ilícitos: o que se verifica nestes casos, verdadeiramente, é a obtenção de uma vantagem fiscal injustificada, que o ordenamento jurídico procura eliminar, e cujas práticas de obtenção procura reprimir.

Os meios de combate à obtenção de vantagens fiscais injustificadas compreendem diversas formas e mecanismos legais, podendo todavia serem qualificados, os mais consolidados no nosso e outros ordenamentos jurídicos, como (i) meios tendentes à obtenção de informação, (ii) meios corretivos, que visam eliminar economicamente a vantagem fiscal obtida, e (iii) meios punitivos, que visam reprimir

as práticas juridicamente desvaliosas. Em todos os três casos, verifica-se que os mecanismos jurídicos consagrados são limitados, obtêm resultados igualmente limitados, e representam manifestações de um modelo que, cremos, se encontra a ser potencializado por medidas alternativas de outras naturezas.

A insuficiência dos meios mais ortodoxos abriu margem à construção de meios alternativos, destinados, conforme o caso, ao combate à evasão fiscal ou a situações de planeamento abusivo, cujo conteúdo é valorativamente neutro ou constitui mesmo uma vantagem para o contribuinte que prossiga práticas fiscais alinhadas com os fins legalmente previstos.

No caso da evasão fiscal *contra legem*, têm carácter alternativo e constituem vantagens para os contribuintes mecanismos legislativos como a dedução à coleta em IRS de uma percentagem do IVA suportado em sectores nevrálgicos do comportamento evasivo, fazendo do aquirente um controle do cumprimento das obrigações fiscais; como a “Fatura da Sorte”, um concurso gerido pela administração fiscal e que habilita premiar os sujeitos passivos de IRS que solicitem faturas nos bens e serviços que adquiram, já que, quanto maior o valor titulado em faturas que lhes respeitem, maior é a sua probabilidade de vencer – medida acompanhada por significativas publicitárias, que educam e consciencializam os contribuintes das suas obrigações fiscais; e regimes de regularização voluntária, permanentes ou extraordinários, que permitem ao contribuinte regularizar a respetiva situação fiscal num quadro legal mais favorável quando se apresente voluntariamente para o efeito, em vez de ser compelido a tal.

Já valorativamente neutras são as crescentes obrigações em termos de fornecimento e troca de informações, por não implicarem um benefício ou prejuízo jurídico direto. Nesse campo encontramos a lista de devedores fiscais, onde, tal como em muitos pequenos estabelecimentos espalhados pelo nosso país, são publicitados os devedores tributários, para que toda a sociedade o saída e deles se acautele como maus pagadores – trata-se assim de um mecanismo coercivo, ancorado no valor da reputação; a prestação de informação por profissionais, que onera certas atividades com deveres de comunicação de elementos factuais fiscalmente relevantes, normalmente em vista do controlo declarativo de operações tributáveis; e a troca de

informações ao nível nacional e internacional, no qual se destacam as iniciativas FATCA e CRS.

Por último, são também relevantes nessa sede as preocupações conexas com a estabilidade do sistema fiscal, elemento essencial ao desenvolvimento coerente do fenómeno fiscal, não só em termos jurídico-fiscais, como social e economicamente.

A par da evasão fiscal em sentido estrito, existem igualmente mecanismos alternativos introduzidos no âmbito do combate a planeamentos abusivos.

A consideração do problema do abuso fiscal não é recente, mas é igualmente verdade que os esforços no sentido de o dirimir multiplicaram-se exponencialmente em anos recentes. Não é de estranhar: num ambiente de crise financeira, as atenções focam-se com particular intensidade naqueles que, aos olhos de um leigo ou de acordo com as interpretações de certos órgãos da comunicação social, ludibriam com sucesso a autoridade, furtando-se ao pagamento da fatia justa que caberia nos custos do Estado. O *mass market* de planeamentos abusivos, a notoriedade das entidades que a eles recorrem, e as incrivelmente baixas taxas de imposto que é possível obter, potenciam em grande medida a problemática.

Uma vez que, nos casos de abuso, o contribuinte distorce a sua realidade económica antes de constituída a obrigação tributária – a favor de uma zona de não tributação, ou eventualmente do preenchimento de outras normas de incidência que desembocam numa tributação menos onerosa – dificilmente se podem verificar mecanismos que remunerem o contribuinte pela abstenção de práticas evasivas. A existirem, envolveriam necessariamente o reconhecimento de uma situação de fraude, a qual constitui, no nosso ordenamento, um caso de evasão fiscal em sentido estrito, ou *contra legem*.

Todavia, existem mecanismos valorativamente neutros. Estes desembocam, como já desembocavam antes desta nova vaga de medidas, na aplicação de mecanismos de desconsideração fiscal. Estes visam eliminar fiscalmente a vantagem tributária injustificadamente obtida, pela desconsideração ou correção, para efeitos fiscais, de pessoas, atos e negócios jurídicos abusivamente implementados. Eliminada a vantagem fiscal decorrente do abuso, este perde o seu justificante económico, atentos os custos de implementação e manutenção.

As considerações relativas à troca de informações, vista em sede de evasão fiscal em sentido estrito, estendem-se em boa medida ao combate ao abuso da liberdade de planeamento conferida ao contribuinte; todavia, o dever de revelação do planeamento fiscal agressivo é particularmente dirigido ao combate de práticas evasivas abusivas. Este dever onera os promotores de determinados planeamentos fiscais com a obrigação de revelação perante a administração fiscal, o que permite desenvolver, entre a administração fiscal e os operadores, um corpo de práticas a evitar por poderem ser alvo de requalificação.

Em última linha, temos os sistemas fiscais alternativos, que, por sua natureza, permitem eliminar qualquer racionalidade económica às práticas evasivas antijurídicas. As alternativas em termos de sistema fiscal marcam-se por uma aproximação firme aos elementos de conexão legalmente previstos, à desconsideração de fatores que legalmente determinam uma desoneração fiscal, e à previsão de modelos paretianos. Estes são, pelo menos na presente construção jurídico-constitucional, inadmissíveis, por contrárias ao texto constitucional; igualmente, bulem com a construção histórica do nosso modelo de Estado, um Estado de Bem-Estar, um percurso pelo qual não passaram muitos dos Estados que aderiram à *flat-tax revolution*.

Os meios alternativos de combate à evasão fiscal ilícita e abusiva (casos de obtenção de vantagens fiscais injustificadas) não se substituem aos anteriormente existentes. Pelo contrário, reforçam e ampliam as suas potencialidades. Num tempo marcado pela globalização e desmaterialização das operações económicas, a obtenção e tratamento de informação ocupa um espaço essencial – todavia, a sua obtenção não implica qualquer efeito ou sanção jurídica por si só, pelo que deve ser integrada à luz de normas jurídicas materiais que, essas sim, ditam as consequências jurídico-fiscais aplicáveis.

Da mesma maneira, a existência de efeitos jurídicos que premeiem o contribuinte quando este prossiga de modo fiscalmente admissível são ineficazes por si próprios, quando não acompanhados de meios punitivos eficazes e de efetiva aplicação. Concluimos assim que o caminho trilhado no sentido de incluir novos meios alternativos, e reforçar a efetividade dos já existentes, em sede de combate à obtenção de vantagens fiscais injustificadas, é de grande mérito, carecendo, como

vimos, apenas de ampliação do âmbito de aplicação, desenvolvimento e sistematização.

Ainda que representando medidas dispersas de diversas naturezas, cremos que o sistema, entendido no seu todo, potenciado por uma eficiente troca de informações, permitirá aos contribuintes concluir que a escolha ótima, em termos de planeamento fiscal, passa pelo pontual cumprimento da lei. Assim pondo fim aos problemas associados à evasão fiscal antijurídica; todavia, tememos que não morrerá a erosão das receitas tributárias, fruto de uma cada vez mais agressiva competitividade fiscal entre jurisdições fiscais, que facilmente se sobrepõe à vontade dos Estados em cooperar entre si.

## 11. BIBLIOGRAFIA

- Ahmed Riahi-Belkaoui, *Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, n.º 13 (2004), 135–143;
- Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2011, Almedina;
- Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal – Lições*, primeira edição: Novembro 2015, Almedina;
- Antónia Helena Teixeira Gomes, *Tributação e Sonegação Fiscal – Um Estudo do Comportamento do Estado ante a Sonegação Fiscal*, Fundação Edson Queiroz, 2006, Universidade de Fortaleza;
- António Carlos dos Santos, *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade n.º 38, Abril-Junho 2009;
- Armandino Rocha, *A Ética e os Tributos ao longo dos tempos*, Faculdade de Ciências Empresariais, Universidade Lusíada de Vila Nova de Famalicão;
- Ben Terra e Peter Wattel, *European Tax Law*, Fiscale Handboeken, n.º 10, 2008, Kluwer;
- Bruno S. Frey e Manfred J. Holler, *Tax Compliance Policy Reconsidered*, Homo oeconomicus XV (1) 1998 ACCEDO Verlagsgesellschaft;
- Carla Encarnação, *A Corrupção e as Normas Fiscais. Será o Fim das Despesas Confidenciais?*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68 (2008), Vol. II/III, p. 915 a 922;
- Carlos Baptista Lobo, *Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas*, Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Lisboa, 2006, Vol. 1;
- Carlos Pinto de Abreu e Luís Milagres e Sousa, *Planeamento Fiscal Agressivo e Abusivo – as novas regras e os novos deveres*, Notícias CDL, Junho 2008;
- Cidália M. Mota Lopes, *Os Custos Psicológicos no Sistema Fiscal Português*, Fiscalidade n.º 32, 2009, p. 61 a 73;

- David Ricardo, *Princípios de Economia Política e de Tributação*, tradução do texto segundo edição de Everyman's Library, Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, 2.ª edição;
- Eduardo Paz Ferreira, *Direito da Economia*, 2004 (reimpressão 2001), Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa;
- Eric Le Borgne e Katherine Baer, *Tax Amnesties, Theory, Trends and Some Alternatives*, 2008, International Monetary Fund, Washington, DC;
- Francisco Vaz Antunes, *A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português*, Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, 2006, Almedina;
- Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2009 (reimpressão de edição de 2004), Almedina;
- Gustavo Lopes Courinha, *A Residência no Direito Internacional Fiscal*, 2015, Almedina;
- HM Revenue and Customs (HMRC), *Guidance: Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS) Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance contributions (NICs), Stamp Duty Land Tax (SDLT), Annual Tax on Enveloped Dwellings (ATED) and Inheritance Tax (IHT)*, disponível em [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/492629/DOTAS\\_guidance\\_Nov\\_15\\_version\\_-\\_for\\_publishing-3.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/492629/DOTAS_guidance_Nov_15_version_-_for_publishing-3.pdf)
- Jane G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, 2015, Congressional Research Service;
- James Alm e Michael McKee, *Tax Compliance as a Coordination Game*, Andrew Young School of Policy Studies, Research Paper Series, Working Paper 06-32, 2003, Georgia State University;
- Jason J. Fichtner e Jacob M. Feldman, *The Hidden Costs of Tax Compliance*, 2013, Mercatus Research, Mercatus Center, George Mason University;
- José C. Tavares e Mar Iglesias, *Dimensions of Causal Attributions of Tax Evasion in Portugal*, *Revista de Psicología del Trabajo y de las Organizaciones*, Vol. 26, n.º 1, 2010, p. 73 a 78;

- J. L. Saldanha Sanches, *Tax Harmonization Versus Tax Competition: A View From The Periphery*, 2008, *Fiscalidade*, n.º 35;
- J. L. Saldanha Sanches, *O Dever de Revelação do Planeamento Fiscal Agressivo*, 2008, *Fiscalidade* n.º 35;
- J. L. Saldanha Sanches, *Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, 2006, Coimbra Editora;
- J. L. Saldanha Sanches, *Soberania Fiscal e Constrangimentos Externos*, *Fisco*, n.º 27, Janeiro 1991, pags 19 a 24;
- Jared Bernstein, *Stopping International Tax Avoidance: What Are The Best Alternatives?*, 2013, Huffington Post;
- Joana Margarida de Sousa Pereira Ramos, *Educação Fiscal como Ferramenta- Impacto da ausência de educação fiscal*, 2011, Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração;
- João Nuno Calvão da Silva, *Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti-abuso*, disponibilizado por Centro de Pesquisas e Estudos Jurídicos de Mato Grosso do Sul;
- João Sérgio Ribeiro, *Um novo paradigma de imposto*, *Fiscalidade*, n.º 43, p. 5 a 23.
- João T. C. Batista Pereira, *Recibo-verde Eletrónico Versus Fatura-Recibo: Breves Notas Sobre uma Alteração Meramente Psicológica*, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 72 (2012), Vol. II/III, p. 751 a 761;
- João Taborda da Gama, *Acto Elisivo, Acto Lesivo – Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português*, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Volume XL - N.º 1 e 2, 1999, Coimbra editora;
- Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, 2009, Coimbra Editora,
- José Casalta Nabais, *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 421, Janeiro a Junho de 2008;
- José Casalta Nabais, *Avaliação Indireta e Manifestações de Fortuna na Luta contra a Evasão Fiscal*, *Revista Encontros Científicos*, Nº. 1, 2005, págs. 162-173;
- José Dinis Carmo e Abel L. Costa Fernandes, *A Tributação dos Rendimentos Empresariais em Portugal – O Passado, O Presente, e uma proposta para o Futuro*, 2013, Almedina;

- Laureano Gonçalves, *O Crime de Fraude Fiscal como Crime Precedente do Crime de Branqueamento de Capitais. O “Tempus Delicti” do Crime de Fraude Fiscal*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 74 (2014), Vol. I, p. 207 a 2016;
- Lauriana Rita Pires Vieira, *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas*, 2014, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto;
- Lucien Mehl, *Science et technique fiscales*, Presses Universitaires de France, 1959, Vol. 1: Elements de science fiscale;
- Luís M. Teles de Menezes Leitão, *A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal*, Fisco n.º 32, Junho 1991, Doutrina;
- Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 2005, Almedina;
- Marco Fabbri e Sigrid Hemels, *“Do You Want a Receipt?” Combating VAT and RST Evasion with Lottery Tickets*, 2013, Intertax;
- Maria Amélia Barradas Carlos, *Da Desconsideração da Contabilidade pelo Direito Fiscal no Ordenamento Jurídico Português - Breve Apontamento*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 71 (2011), Vol. II, p. 499 a 516;
- Maria José Morgado e José Vegar, *O Inimigo Sem Rosto, Fraude e corrupção em Portugal*, 2003, reimpressão, Dom Quixote;
- Marta Caldas, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos IDEFF, 2015, n.º 18;
- Mónica Sofia Ferreira, *Concorrência e Evasão Fiscal Internacional*, 2011, Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração;
- Nilo Junior de Oliveira, *Elisão, Evasão e Planeamento Tributário*, PUC SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo;
- Nuno Oliveira Garcia, *Preços, Tributos e Entidades Reguladoras*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 418 (Julho a Dezembro de 2006);
- Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lições proferidas ao 5.º Ano de Licenciatura em Direito da Universidade Internacional, revistas, atualizadas e ampliadas, com Adenda final sobre as “Infrações fiscais na lei geral Tributária e na Legislação Complementar” e sobre “Breve apreciação do Anteprojeto do Regime geral das Infrações tributárias”, 1996;

- Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, Volume I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (133), 1984, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças;
- OECD (2009), “Voluntary disclosure regarding past non-compliance” in *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264068872-7-en>;
- OECD (2009), “Tax evasion”, in *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264067851-7-en>;
- OECD (2014), “Tax Evasion and Illicit Financial Flows” in *Illicit Financial Flows from Developing Countries: Measuring OECD Responses*, OECD Publishing, Paris <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203501-6-en>;
- OECD (2015), “Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance”, *Offshore Voluntary Disclosure Programmes*;
- OECD (2013), “The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Information Brief”, OECD [www.oecd.org/tax/transparency/global\\_forum\\_background%20brief.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/global_forum_background%20brief.pdf);
- Paula Sofia Costa Tojal, *A Literacia Fiscal: o caso português*, 2011, Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração;
- Pedro Marinho Falcão, *O Combate à Evasão Fiscal e o Paradigma das Garantias dos Contribuintes – a sua Interceção com o Sistema Económico*, Planeamento e Evasão Fiscal, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, 2010, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto;
- Pedro Soares Martinez, *Manual de Economia Política*, Almedina, 1982;
- Philip Baker, *Tax Avoidance, Tax Evasion & Tax Mitigation*, disponível em <https://pt.scribd.com/doc/262173949/Tax-Avoidance-Tax-MitigationPhilip-Baker>;
- Robert E. Hall e Alvin Rabushka, *The Route to a Progressive Flat Tax*, *Cato Journal*, Vol.5, N.º 2, Outono 1985;
- Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do Ministério das Finanças e da Administração Pública, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal Competitividade, eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, 3 de Outubro de 2009;

- Sérgio Gonçalves do Cabo, *O Financiamento dos Serviços de Interesse Económico Geral no Direito Comunitário*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no centenário do seu nascimento, volume II;
- Sérgio Vasques, *A evolução histórica do Estado Fiscal Português*, R. Forum de Dir. Tributário- RFDT, Belo Horizonte, a no 7, n. 37, p. 9-52, jan./fev. 2009
- Sérgio Vasques, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, 2008, Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina;
- Simon James e Clinton Alley, *Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration*, Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 2, n. 2;
- Tom Clougherty, *An alternative to tax avoidance*, 2012, Adam Smith Institute;
- Tom O'Shea, *Tax Avoidance and Abuse of EU Law*, The EC Tax Journal, Volume 11, 2010-11

## 12. ÍNDICE

Resumo .....	3
Abstract .....	4
Siglas e abreviaturas .....	5
1. Introdução .....	6
2. O Dever de Combate à Evasão fiscal .....	12
a. A Obrigação de Imposto .....	12
b. O Dever de Combate à Evasão Fiscal como Reflexo do Contrato Social.....	13
c. O Dever de Combate à Evasão Fiscal pela Distorção Económica e Social.....	16
3. As Condicionantes da Evasão Fiscal .....	21
4. Fenómenos comuns .....	24
5. O combate à evasão no decurso do tempo .....	29
6. O Conceito de Evasão Fiscal .....	39
a. O Comportamento Evasivo.....	41
b. A Obtenção de uma Vantagem Fiscal.....	44
c. A Vantagem Fiscal Injustificada .....	45
i. Planeamento Fiscal <i>Intra Legem</i> .....	47
ii. Planeamento Fiscal <i>Extra Legem</i> .....	47
iii. Planeamento Fiscal <i>Contra Legem</i> .....	56
7. O Combate à Evasão Fiscal Antijurídica .....	60
a. O Regime Vigente .....	62
8. Métodos Alternativos de Combate à Evasão Fiscal .....	66
a. A Dedução à Coleta .....	67
b. A “Fatura da Sorte”.....	70
c. Benefícios à Regularização Voluntária .....	74
i. Regimes Extraordinários de Regularização Tributária.....	78
ii. Regimes Permanentes de Regularização Tributária .....	82
d. Publicação, Comunicação e Troca de Informações Fiscais.....	87
i. A Lista de Devedores.....	88
ii. Prestação de informação por Profissionais .....	92

1.	Por entidades bancárias .....	92
2.	Por Outras Classes de Profissionais.....	94
iii.	Troca de Informações entre Entidades Administrativas .....	96
iv.	Troca de Informações entre Administrações Fiscais .....	97
e.	Estabilidade do sistema fiscal .....	102
9.	Meios alternativos de combate ao abuso fiscal.....	108
a.	Os Mecanismos de Desconsideração .....	109
b.	O Dever de Revelação do Planeamento Fiscal Agressivo.....	113
c.	Sistemas Fiscais Alternativos .....	119
10.	Conclusões.....	127
11.	Bibliografia.....	132
12.	Índice .....	138