

**IIPF – International Institute of Public Finance**

**Congress 2010**

**Contributos para uma Reflexão sobre o fenómeno  
da Evasão Fiscal e Meios Anti-Evasivos**

por

**Rogério M. Fernandes Ferreira\***

**Cláudia Saavedra Pinto\*\***

---

\*Advogado, sócio de capital e coordenador da área de Prática de Direito Fiscal de PLMJ – Sociedade de Advogados, RL, Mestre em Ciências Jurídico-Económicas e pós-graduado em Estudos Europeus pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, docente universitário nos cursos de pós-graduação da Faculdade de Economia e de Direito da Universidade Católica Portuguesa e na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, coordenador do primeiro Curso de Mestrado em Gestão Fiscal do Instituto Superior de Gestão e Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais do XIV Governo Constitucional (rff@plmj.pt)

\*\* Advogada estagiária da área de Prática de Direito Fiscal de PLMJ – Sociedade de Advogados, RL, e assistente na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (clsp@plmj.pt).

## SUMÁRIO

- I. A evasão fiscal; conceito e figuras afins
  - 1. Introdução
  - 2. Tax planning
  - 3. Tax avoidance
  - 4. Tax evasion
  - 5. A simulação
  - 6. O abuso de direito
  - 7. O negócio indirecto
  - 8. A fraude à lei
  - 9. Conclusões
- II. Âmbito territorial da evasão fiscal
  - 2.1. Introdução
  - 2.2. Os paraísos fiscais
  - 2.3. A utilização abusiva de convenções para evitar a dupla tributação
    - 2.3.1. Esquema de passagem directa (Direct Conduit Scheme)
    - 2.3.2. Esquema de passagem em salto (Stepping Stone Conduit Scheme)
    - 2.3.3. Relações bilaterais (Bilateral Relations)
    - 2.3.4. Os meios de reacção
- III. Meios para evitar ou reduzir a evasão fiscal
  - 3.1. Considerações preliminares
  - 3.2. As presunções e ficções
  - 3.3. A interpretação da lei tributária
  - 3.4. As normas anti-abuso específicas
    - 3.4.1. Correções em virtude de relações com entidades sujeitas a um regime fiscal privilegiado (pagamentos a não residentes e transparência fiscal internacional)
    - 3.4.2. Sub-capitalização resultante de relações especiais com não residentes
    - 3.4.3. Exclusão da aplicação do regime das fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções
    - 3.4.4. Primado da substância sob a forma nos instrumentos financeiros derivados
    - 3.4.5. Os preços de transferência
    - 3.4.6. A cláusula geral anti-abuso
      - 3.4.6.1. Pressupostos
      - 3.4.6.2. Consequências
      - 3.4.6.3. Procedimento
  - 3.5. Outras medidas
- IV. Conclusão

## I. A EVASÃO FISCAL; CONCEITO E FIGURAS AFINS

### 1. INTRODUÇÃO

1. As sociedades actuais deixam a cargo do Estado e demais entes públicos múltiplas tarefas e necessidades colectivas, cuja prossecução e realização implica elevadas receitas.

Sendo residual o número de Estados Patrimoniais, em que a base financeira advém essencialmente dos rendimentos da propriedade e da actividade empresarial do próprio Estado (como o Mónaco, Macau, ou o Dubai, em que a maioria das receitas públicas provém da concessão do jogo ou de exploração do petróleo), necessariamente, se conclui pela generalizada instituição de Estados Fiscais, Estados onde as necessidades públicas são, fundamentalmente, cobertas por impostos.

Por outro lado, destinam-se hoje os impostos não só à mera obtenção de receitas, mas também à prossecução de outras metas constitucionais (v.g. económicas, sociais, ambientais), assumindo-se, nomeadamente, como veículos de redistribuição de riqueza, promoção da igualdade entre os cidadãos, direccionamento de comportamentos e protecção do ambiente.

Deste modo, facilmente se compreende que quem pratica a evasão ou a fraude fiscais esteja a violar os princípios fundamentais da igualdade, legalidade, justa repartição do rendimento e da riqueza, de uma concorrência leal e da solidariedade fiscal.

2. Torna-se, assim, essencial proceder à exacta delimitação dos conceitos de «*planeamento*» e de «*evasão fiscal*», sem a qual o rigor da análise subsequente se perderá.

Com efeito, os dois conceitos não se confundem, constituindo o planeamento (poupança) fiscal um direito do contribuinte, assente no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica. Na realidade, ele consubstancia um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão que o próprio Estado, tantas vezes, promove, através da previsão de exclusões tributárias, reportes de prejuízos, isenções fiscais, deduções ou benefícios fiscais.

3. Assentamos, deste modo, a nossa análise em três planos distintos: planeamento fiscal (*tax planning*), elisão fiscal (*tax avoidance*) e evasão fiscal (*tax evasion*), cabendo as normas anti-evasivas apenas no segundo plano. De notar que esta delimitação não acha na doutrina qualquer uniformidade, conceptual ou terminológica, seguindo-se uma simples proposta dos autores.

## 2. TAX PLANNING

4. Encontramos neste primeiro nível de análise, o exercício de actos e negócios com vista à economia fiscal, os quais têm lugar *intra legem*, ou seja, actos ou negócios jurídicos lícitos, decorrentes do exercício da liberdade contratual e da autonomia privada.
5. Conforme referimos, não é condenável, do ponto de vista jurídico, a adopção por parte dos sujeitos passivos de imposto de comportamentos fiscalmente menos onerosos, sendo essa actividade incentivada, aliás, (expressa ou implicitamente) pelo próprio Estado<sup>1</sup>, ao prever e regular o desagravamento fiscal.

Tal como lembra Sá Gomes<sup>2</sup>, “a racionalidade da gestão das actividades económicas, pressupõe que, em princípio, os agentes económicos devam minimizar os respectivos custos comerciais, industriais, financeiros e fiscais. Sendo assim, a boa gestão fiscal, supõe, obviamente, a minimização dos custos fiscais, que a doutrina designa por economia fiscal ou poupança fiscal, sem prejuízo do rigoroso cumprimento das leis tributárias pelos agentes económicos”. Em igual sentido sustenta Marcus de Sousa<sup>3</sup>, que “é dever de todo o administrador maximizar as perdas. Por essa razão planeamento tributário é um instrumento tão necessário de gestão de negócios, quanto qualquer outro planeamento, seja de marketing, de vendas, de qualificação de pessoal, de comércio exterior etc. (...) Sem um bom planeamento tributário, será muito difícil competir num mercado globalizado e garantir um bom retorno para o capital investido”.

---

<sup>1</sup> Recordamos aqui, a título de exemplo, entre tantos outros possíveis, a previsão de incentivos às empresas que se venham a instalar em áreas do interior do país, ao mecenato, às pequenas e médias empresas (PME), à reabilitação urbana.

<sup>2</sup> SÁ GOMES, Nuno de – *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lisboa, 2000, p. 22 e 23.

<sup>3</sup> SOUZA, Marcus Vinícius Guimarães de – “Elisão e evasão fiscal”, in *Boletim Jurídico*, Uberaba/MG, ano 3, n.º 127 (disponível em: <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>).

6. Estamos aqui, portanto, no domínio de comportamentos dos sujeitos passivos, como a instalação de uma empresa no interior do país, em alternativa à sua localização numa grande metrópole, com vista à redução da taxa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)<sup>4</sup>, a construção ou a manutenção de creches, lactários ou jardins-de-infância em empresas, com vista a dedução destes custos em valor correspondente a 140%<sup>5</sup>, ou a canalização de capitais para fundos de investimento imobiliário, essencialmente caracterizados por uma divisão de risco e gestão profissionalizada dos activos, premiada pelo Estado com isenções em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT)<sup>6</sup>.

### 3. *TAX AVOIDANCE*

7. Os comportamentos acima referidos diferenciam-se da denominada evasão fiscal lícita ou elisão fiscal, isto é, da prática de actos e negócios jurídicos ordenados à aplicação de uma disciplina tributária mais favorável do que a prevista pelas normas fiscais para um concreto facto tributário, embora visando o mesmo resultado económico.

Com efeito, estaremos neste caso perante factos que visam contornar a lei, situações em que um dado resultado económico, obtido pelos meios jurídicos normais, determinaria o nascimento de uma dívida tributária, mas em que o sujeito passivo consegue, através do recurso a negócios anómalos e abusivos, os quais natural e primariamente foram gizados pelo legislador para a prossecução de distintos fins, obviar total ou parcialmente à tributação.

8. Estes comportamentos têm em comum com a fraude fiscal a finalidade evasiva e o resultado económico, distinguindo-se, porém, quanto ao momento da sua efectivação e aos meios de obtenção da menor tributação.

Na verdade, no âmbito da evasão fiscal lícita não chega sequer a nascer a obrigação tributária, ou porque o facto tributário de todo não se constitui ou porque, constituindo-se, a obrigação de pagamento de imposto não chega a desencadear-se, por aplicação, por exemplo, de uma

---

<sup>4</sup> *Cfr.* art. 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais Português (EBF).

<sup>5</sup> *Cfr.* art. 40.º do Código de IRC Português (CIRC).

<sup>6</sup> *Cfr.* art. 49.º do EBF.

isenção. Por outro lado, o sujeito passivo continua, nesta sede, a utilizar tão-só processos lícitos de fuga ao Fisco, aproveitando-se das lacunas e contradições legais para atingir aquele fim.

A elisão fiscal caracteriza-se, assim, essencialmente, pelo carácter extravagante e incomum dos meios utilizados para determinação do resultado económico final. Este será, pois, ainda um plano de «*planeamento*» *extra legem* ou actuação *in fraudem legem*.

#### 4. TAX EVASION

9. Por último, e no âmbito daquilo a que se poderá ainda denominar de evasão fiscal em sentido *lato*, encontra-se a evasão fiscal ilícita ou fraude fiscal. Neste caso, estamos perante uma poupança fiscal *contra legem*, conseguida através de negócios que têm lugar em economia clandestina ou paralela e em práticas fiscais fraudulentas, tais como o não pagamento de impostos vencidos, as simulações fiscais, a falsificação da contabilidade, a destruição dolosa de escrita, o recurso a facturas falsas ou a apropriação ilícita dos impostos retidos e devidos por terceiros (abuso de confiança fiscal).

Estes comportamentos, situados no plano da *tax evasion*, distinguem-se da anteriormente referida *fraudem in legis*, porquanto neste caso o agente viola directamente a norma, enquanto no plano da *tax avoidance* infringe a *sententia* (o *animus* da norma), mas respeita ainda a *verba legis*<sup>7</sup>. Estamos aqui no domínio das infracções às normas tributárias, definidas como crimes<sup>8</sup>, puníveis no âmbito do direito penal fiscal com pena multa ou prisão, ou como contra-ordenações, puníveis com coima<sup>9</sup>.

10. Ora, sendo os actos dos contribuintes promovidos pelo Estado, num primeiro plano de planeamento fiscal *intra legem*, e sancionados pelo ordenamento, num plano extremo de fraude fiscal, então, necessariamente se há-de concluir que só no âmbito da elisão fiscal ou evasão fiscal, dita lícita, fará sentido o combate dos diferentes ordenamentos jurídicos às práticas abusivas e, bem assim, o desenvolvimento de meios anti-evasivos.

<sup>7</sup> Neste sentido MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “A Evasão e a Fraude Fiscais face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p. 9 e ss.

<sup>8</sup> O crime de fraude fiscal é punido pelo ordenamento jurídico atenta a diminuição de receitas fiscais ou a obtenção de benefícios fiscais injustificados, aí se tutelando, especialmente, o bem jurídico do património ou Erário Público.

<sup>9</sup> Veja-se, a este propósito, o Regime Geral das Infracções Tributárias Portugêses (RGIT), em particular os artigos 103.º a 105.º e 113.º e seguintes.

Serão, pois, objecto desta nossa análise, referenciada à evasão fiscal e aos meios de a evitar, os comportamentos dos sujeitos passivos de imposto que se caracterizam pelos seguintes elementos:

- a) a utilização de processos jurídicos que, embora lícitos, aparecem como irregulares ou inusuais para a obtenção do resultado económico pretendido;
- b) a utilização efectuada no intuito de lesar o Fisco (se a opção económica se efectuar por razões de outra natureza, não existe evasão); e
- c) a produção, através da utilização desses processos jurídicos anómalos, de um resultado económico equivalente ou superior ao que seria obtido pelos meios jurídicos normais, sendo, porém, tal utilização não tributada ou menos tributada<sup>10</sup>.

11. Delimitado o conceito de evasão fiscal, cabe agora a sua distinção e confronto com alguns dos institutos mais comuns dos ordenamentos jurídicos actuais, assim se diluindo as dúvidas que possam ainda obscurecer a análise a expender nos pontos subsequentes.

## **5. A SIMULAÇÃO**

12. A simulação implica uma divergência intencional entre a vontade real e a vontade declarada das partes, determinada por força de um conluio (acordo simulatório) entre o declarante e o declaratário, com o intuito de enganar terceiros. Frequentemente, o terceiro prejudicado é o Estado, no âmbito da lesão de interesses fiscais.

A simulação pode ser absoluta ou relativa, existindo, no primeiro caso, o negócio simulado e nada mais, sendo frequente a simulação de negócios com o simples propósito de accionar a aplicação de normas que prevêem isenções ou benefícios fiscais; no segundo, há dois negócios distintos: um simulado, que constitui uma realidade aparente, cujos factos tributários determinam a sua não tributação ou tributação em menor medida, e um negócio dissimulado, correspondente à realidade efectiva.

Determinam, em regra, os ordenamentos jurídicos que os negócios absolutamente simulados sejam nulos, devendo ser os mesmos desconsiderados. Neste sentido veja-se o artigo 240.º, n.º

---

<sup>10</sup> Seguimos aqui de perto a sistematização oferecida por MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “A Evasão e a Fraude Fiscais face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p. 28.

2, do Código Civil Português (CC). Já no que respeita aos negócios relativamente simulados prevê, especificamente, o artigo 39.º da Lei Geral Tributária Portuguesa (LGT) que o negócio simulado deva ser considerado nulo e a tributação recaia sobre o negócio jurídico real<sup>11</sup>.

13. Estes negócios não se confundem, porém, com os designados negócios fiscalmente menos onerosos, negócios anómalos ou inusuais, determinados e concretizados pelo sujeito passivo com vista a uma menor tributação. Com efeito, conforme explica Calvão da Silva<sup>12</sup>, “os negócios sem substância económica real, realizados com o exclusivo propósito de obter uma vantagem fiscal, são muitas vezes enquadrados no conceito de simulação. Todavia, não os devemos reconduzir a negócios simulados, porquanto são efectivamente queridos e realizados pelas partes, embora possam ocultar a motivação e esta possa coincidir com o resultado pretendido nos negócios simulados — redução ou exclusão da carga fiscal; diferentemente, os negócios simulados não são realmente desejados pelas partes, não passando de meras aparências ou ficções criadas para encobrir a verdadeira realidade, o negócio pretendido”.

Ou seja, deve-se estabelecer a distinção entre os casos de simulação, em que há uma divergência entre a vontade real e a declarada com o intuito de enganar o Fisco, caindo-se aí no domínio da fraude fiscal (artigo 103.º do RGIT) e os casos de evasão fiscal lícita. Na realidade, neste último âmbito, os negócios são efectivamente queridos pelas partes, ainda que funcionem como instrumento e pressuposto para a realização de um resultado normalmente não correspondente à sua estrutura típica. Não há, pois, aí, qualquer divergência entre a vontade real e a declarada, não se podendo falar, assim, de simulação.

---

<sup>11</sup> Note-se que o n.º 2 do artigo 39.º da LGT prevê, igualmente, que, sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à Administração Tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade. Apesar desta disposição, SALDANHA SANCHES, J.L. (*Os Limites do Planeamento Fiscal*, Lisboa, 2006, p. 79 e ss.) tem vindo a alertar para a circunstância de esta ser uma solução que limita severamente os poderes da Administração Fiscal, tornando, a necessidade de prévia declaração judicial de nulidade, o regime demasiado complexo, assim se reflectindo na própria utilidade de tal procedimento. Nesta medida, sustenta o autor que esta situação conduziu à produção de jurisprudência que reduz substancialmente o alcance daquela norma, considerando que a existência de uma escritura pública de trespasse não impede a Administração de corrigir o preço declarado se obtiver provas que sustentem a sua decisão: *cf.* acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Português de 26 de Fevereiro de 2003 - Proc. n.º 089/83 e de 19 de Fevereiro de 2003, Proc. n.º 01757/02.

<sup>12</sup> CALVÃO DA SILVA, João Nuno – “Elisão Fiscal e Clausula Geral Anti-abuso”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Vol.II, Setembro 2006, p. 791 e ss..



## 6. O ABUSO DE DIREITO

14. Dispõe o artigo 334.º do CC Português que “é ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”. Conforme esclarece Menezes Cordeiro<sup>13</sup>, o instituto do abuso de direito consubstancia uma «válvula de respiração» do valor da justiça, um «remédio» para salvaguardar a supremacia do sistema jurídico sobre as desventuras do legislador e habilidade das partes. Nessa medida, o abuso de direito deve constituir um instituto de utilização excepcional, apenas perante flagrantes violações de valores fundamentais, sob pena de se pôr em causa o valor essencial da segurança jurídica<sup>14</sup>.
15. Ora, pese embora alguns autores, como Trigo de Negreiros<sup>15</sup> ou Bacelar Gouveia<sup>16</sup>, tenham vindo defender, ainda que segundo diferentes exposições, o fenómeno do abuso de direito para enquadrar a elisão fiscal, com base na tese segundo a qual o contribuinte estaria aí a abusar da liberdade de selecção do tipo negocial, que lhe é conferida pelo ordenamento jurídico, ao utilizar essa liberdade para fugir ao Fisco, parece que tal teoria é inaplicável e distinta da elisão fiscal. Com efeito, e tal como referimos anteriormente, a aplicação do instituto do abuso de direito depende, linearmente, da existência de um qualquer direito de que se abuse.

Ora, no caso da evasão fiscal lícita não existe um verdadeiro direito subjectivo, mas apenas uma liberdade do sujeito passivo de selecção dos tipos negociais fiscalmente mais vantajosos, constituindo esta liberdade uma “permissão normativa genérica incluída na sua autonomia privada”<sup>17</sup>, pelo que a mesma não será susceptível de abuso.

<sup>13</sup> MENEZES CORDEIRO, António – *Tratado de Direito Civil Português*, Parte Geral, Tomo I, Coimbra, 1999, p. 191 e ss..

<sup>14</sup> Em apoio desta ideia alertou CALVÃO DA SILVA, João Nuno – “Elisão Fiscal e Clausula Geral Anti-abuso”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Vol.II, Setembro 2006, p. 791 e seguintes, para o facto de, hoje em dia, a jurisprudência ter vindo a banalizar a utilização deste instituto. Assim, em vez de recorrer a ele apenas em circunstâncias ponderosas a justificar solução contrária ao *ius strictum*, temos assistido a uma verdadeira jurisprudência do sentimento, gravemente lesiva da certeza e previsibilidade jurídicas. No domínio fiscal, veja-se a este propósito a anotação ao acórdão de 21 de Junho de 1995 do Supremo Tribunal Administrativo Português produzida por SALDANHA SANCHES, J.L. – “A Interpretação da Lei Fiscal e o Abuso de Direito”, in *Revista Fisco*, n.º 74/75, p. 99 e ss. e do mesmo autor, “Abuso de direito e abuso da jurisprudência”, in *Revista Fiscalidade*, n.º 4, 2000, p. 53 e ss.

<sup>15</sup> TRIGO DE NEGREIROS, Maria Fernanda., “A “evasão” legítima e o abuso do direito no sistema jurídico português”, in *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 151, 1971.

<sup>16</sup> BACELAR GOUVEIA, Jorge – “A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal”, in *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 373, 1994, p. 41.

<sup>17</sup> MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de - “A Evasão e a Fraude Fiscais face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p. 30.

## **7. O NEGÓCIO INDIRECTO**

16. São negócios indirectos aqueles em que as partes utilizam um tipo negocial legal com vista à prossecução de um fim que não é o fim normal desse negócio, mas que pode ser alcançado através dele. Verifica-se, portanto, uma divergência entre o fim típico e o fim indirecto que é efectivamente prosseguido.

Ora, é irrecusável que a elisão fiscal passa, precisamente, pela obtenção de determinado resultado económico, cuja obtenção através dos processos jurídicos comuns determinaria o nascimento de uma obrigação tributária, mas que o sujeito passiva alcança indirectamente, através de outros meios, outros negócios, os quais tendem primariamente à prossecução de fins diversos e, nessa medida, sujeitos a uma distinta tributação.

17. Entendemos, porém, que não há uma integral coincidência entre o âmbito deste instituto jurídico e o da evasão fiscal lícita, na medida em que não poderemos esquecer o possível recurso das partes a negócios inominados, negócios onde não se verificará o desvirtuamento da estrutura ou do fim típico prosseguido pelo negócio, elemento chave daquele instituto. Por outro lado, não poderemos deixar de lembrar que, mesmo não assumindo os fins típicos do negócio nominado, o sujeito passivo pode ter em vista objectivos económicos e comerciais válidos, distintos da mera optimização fiscal.

Conclui-se, assim, que os negócios indirectos poderão, em certas circunstâncias, constituir uma forma de elisão fiscal, terão, no entanto, necessariamente um âmbito menor do que esta.

## **8. A FRAUDE À LEI**

18. Ensina Manuel de Andrade, eminente Jurista Português, que “são negócios contra a lei os que ofendem aberta ou declaradamente uma proibição legal; são negócios em fraude à lei (...) aqueles que procuram contornar ou Código do IRCunvir uma proibição legal, tentando chegar ao mesmo resultado por caminhos diversos dos que a lei designadamente previu e proibiu - aqueles que por essa forma pretendem burlar a lei”. Estaríamos, no primeiro caso, no âmbito da actuação *contra legem* e, no segundo, *in fraudem legem* (caso em que sai ofendida não a letra, mas o

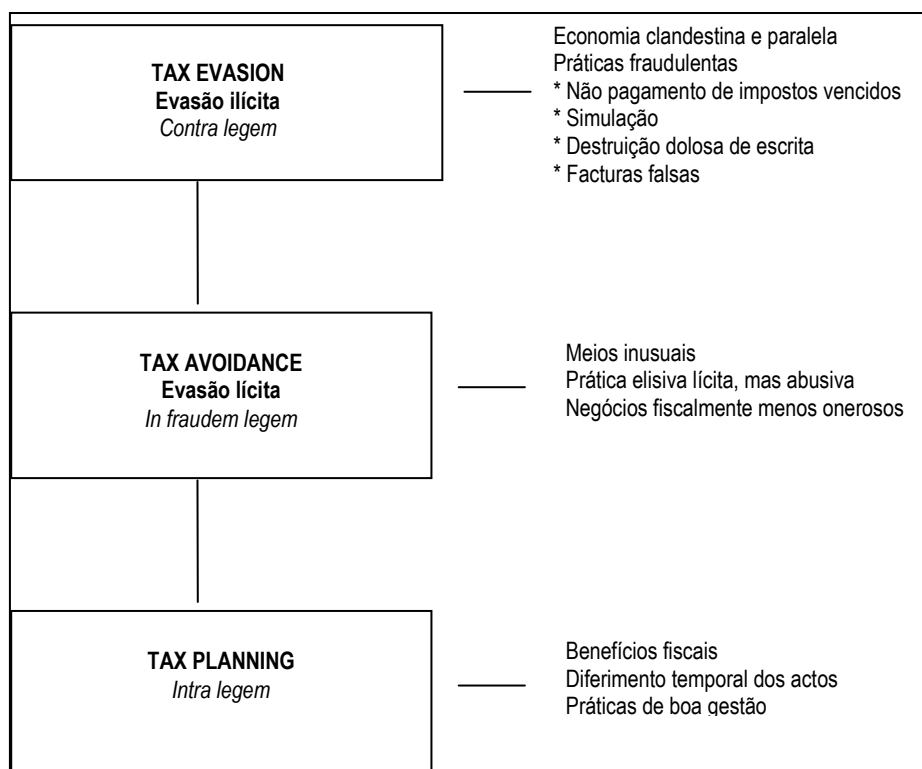
espírito da norma). A ilicitude emerge, neste último caso, não dos meios usados, os quais são admissíveis, mas do resultado alcançado, que é proibido pelo direito.

Ora, atendendo a que considerámos estar o contribuinte em elisão fiscal sempre que, apoiado numa certa norma, pratica actos que atingem resultados equivalentes aos previstos por um outro normativo, sendo aquela escolha determinada pela Código do IRCunstância de se pretender evitar a aplicação dessa outra norma (a tributação consequente), então, necessariamente se concluirá estarmos aí perante actos que contornam a lei, constituindo a fraude à lei fiscal uma mera concretização do instituto geral da fraude à lei.

## 9. CONCLUSÕES

19. Esquemáticamente poderemos resumir o exposto da seguinte forma:

**QUADRO 1**



## II. ÂMBITO TERRITORIAL DA EVASÃO FISCAL

### 2.1. INTRODUÇÃO

20. A internacionalização e a integração das economias constituem factos inquestionáveis dos tempos actuais, assumindo-se a “globalização” como um dos pontos-chave para a integral compreensão do último século. Deste modo, tem vindo a doutrina a sustentar, a propósito do intercâmbio de fluxos financeiros a nível internacional, que “o capital não tem pátria e desloca-se a grande velocidade para onde lhe são oferecidas condições mais vantajosas”<sup>18</sup>. Nesta medida, importa ter presente que a internacionalização económica impõe, igualmente, o redimensionamento de uma questão, até então, pensada em cada Estado soberano: o problema da evasão fiscal.

Diversos factores se podem apontar como sendo responsáveis pelo fenómeno da evasão fiscal, importando aqui atender, em especial, à crescente, e crescentemente facilitada, mobilidade dos indivíduos e dos capitais, à afirmação das empresas multinacionais e ao progresso e complexificação das práticas evasivas, consequência das próprias políticas anti-evasivas levadas a cabo pelos Estados e da capacidade (infinita) dos sujeitos passivos de sempre encontrarem novas formas de contornar (e subverter) as previsões dos ordenamentos jurídicos.

21. Ora, conforme já referimos, são evidentes e irrecusáveis as repercussões negativas da evasão fiscal sobre o ordenamento jurídico, repercussões que se devem analisar não só num âmbito estritamente nacional, mas também internacional.

Assim, não basta hoje assinalar como consequências da fuga ao Fisco o agravamento da carga fiscal<sup>19</sup> em cada país e a subsequente violação material do princípio da igualdade entre os contribuintes pagadores e os não pagadores. É preciso assinalar, simultaneamente, as sérias

---

<sup>18</sup> MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “O controle e combate às práticas tributárias nocivas”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Coimbra 2007, p. 87 e ss..

<sup>19</sup> A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) veio alertar, num relatório apresentado em 1998 - *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, OCDE 1998, para as consequências desta situação, aqui se chamando particular atenção para o aumento de custos administrativos na fiscalização da máquina fiscal e o direccionamento por parte do Estado da carga fiscal para factores menos móveis como o trabalho, a propriedade e o consumo.

implicações que este fenómeno determina sobre a balança de transacções com o exterior e a deturpação da concorrência internacional (desleal) e dos movimentos dos capitais.

22. Nesta medida, dir-se-á que a luta contra a evasão fiscal internacional deixou de ser uma realidade distante, ou mera discussão doutrinal, para assumir, cada vez mais, contornos de mais elevada importância nas discussões interestaduais, devendo ser debatida e combatida também, e necessariamente, nesse âmbito.

Com efeito, tratando-se este de um fenómeno onde a mobilidade de capitais resulta essencialmente da adopção, por parte de alguns Estados, de medidas de concorrência fiscal (prejudicial), facilmente se compreenderá que a acção conjunta e coerente dos diversos Estados assume um papel de extrema importância, no combate à existência de regimes fiscais preferenciais, factor de distorção em qualquer quadro de integração económica<sup>20</sup>.

Acentua-se, assim, neste estudo o importante papel que tem vindo a ser desenvolvido pela OCDE, havendo aí que tomar nota do relatório de 1998 *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, o qual constitui um importante instrumento de estudo e reacção à questão da concorrência fiscal internacional prejudicial. Bem assim o trabalho desenvolvido pela União Europeia<sup>21</sup>, aqui se assinalando a aprovação, pelo Conselho da União Europeia e pelos Ministros das Finanças dos Estados Membros, em 1 de Dezembro de 1997, do Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas<sup>22</sup>.

23. Passamos, deste modo, a fazer um breve exame das duas formas que maior relevo assumem na evasão fiscal internacional, uma assente ainda na violação de normas internas – os designados

---

<sup>20</sup> De referir, tal como tem vindo a alertar a doutrina (MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “O controle e combate às práticas tributárias nocivas”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Coimbra 2007, p. 87 e ss.), não se pode afirmar categoricamente que qualquer nível diferenciado de tributação, comparados os distintos Estados, é por si só prejudicial. Na realidade, podem existir variadíssimas razões para esse fenómeno, desde logo a intenção de criar incentivos para determinadas actividades ou até um diferente funcionamento do sistema fiscal. Importa assim distinguir estas duas situações dos casos em que os Estados procuram atrair agressivamente fluxos de capitais e rendimentos que não têm qualquer conexão com aquele Estado, estimulando a fraude (na expressão anglo-saxónica «*pouching*»).

<sup>21</sup> Veja-se, sobre esta matéria, CARLOS DOS SANTOS, António e CELORICO PALMA, Clotilde – “A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, Julho-Setembro 1999, pp. 9 a 36.

<sup>22</sup> Para além deste Código de Conduta, importará salientar outras tantas iniciativas da Comissão, aqui se dando nota, designadamente, da Comunicação da Comissão ao Conselho, Parlamento Europeu e Comité Económico e Social de 23 de Outubro de 2001, publicada na *Revista Ciência e Técnica Fiscal* n.º 404, Outubro-Dezembro 2001, p. 151 a 225 – “Para um mercado interno sem obstáculos fiscais. Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE”.

«paraisos fiscais» – e outra determinada pela violação de normas de cariz internacional – a utilização abusiva das Convenções para evitar a Dupla Tributação.

## 2.2. OS PARAÍDOS FISCAIS

24. Uma das formas mais frequentes de evasão fiscal nos dias de hoje consiste na utilização de paraísos fiscais, os quais assumem três finalidades essenciais: armazenamento de investimentos passivos, através de depósitos de capital; fixação fictícia de rendimentos específicos; e colocação dos negócios dos contribuintes (designadamente das contas bancárias) fora do alcance e escrutínio das administrações fiscais dos Estados de origem<sup>23</sup>.

Quanto aos meios prosseguidos com vista à concretização de tais finalidades tem vindo a doutrina<sup>24</sup> a apontar como formas por excelência de utilização dos paraísos fiscais: a transferência para esses territórios da residência ou sede, conforme se trate de sujeitos passivos singulares ou colectivos; a constituição de sociedades bases nesses Estados, isto é, de sociedades cujo único fim é o de, por razões fiscais, receber os rendimentos que seriam percebidos directamente pelo contribuinte, colocando-os assim ao abrigo da tributação que sofreriam no país da sua residência; e a estipulação de preços de transferência, transmitindo a sujeitos não independentes bens e serviços a um preço “anormalmente” baixo, que, por algum motivo, escapa ao imposto, ou adquirindo-os em iguais condições a um preço também artificialmente elevado.

25. Conforme faz notar a doutrina “esta técnica permite, no âmbito de grupos multinacionais, em que as empresas se encontram debaixo do mesmo controle, operar a transferência de benefícios de jurisdições fiscais de forte tributação para jurisdições fiscais de fraca tributação”<sup>25</sup>.
26. Assim, na conhecida definição de Beauchamp<sup>26</sup>, deve-se entender por paraíso fiscal o “país ou território que atribua a pessoas físicas ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a

<sup>23</sup> Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “O controle e combate às práticas tributárias nocivas”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Coimbra 2007, p. 90.

<sup>24</sup> Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “Evasão e Fraude Fiscal Internacional”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p.126 e ss..

<sup>25</sup> Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “Evasão e Fraude Fiscal Internacional”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p.130.

<sup>26</sup> BEAUCHAMP, *Guide Mondial des Paradis Fiscaux*, Paris, Grasset, 1981, p. 39.

tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões”. Resulta, pois, evidente que este é um conceito essencialmente relativo, podendo qualquer país funcionar como um paraíso fiscal em relação a um outro, bastando, para tanto, a existência de uma estrutura orçamental assente numa tributação mais reduzida. Nessa medida, assume particular relevância a exacta delimitação do que se deva entender por paraísos fiscais<sup>27</sup>, sob pena de, com base num pressuposto errado, os Estados empreenderem, em lugar de medidas anti-evasivas, medidas violadoras da concorrência interestadual. Neste sentido, aconselha o já referido relatório da OCDE de 1998 que a identificação dos paraísos fiscais se faça atentos os seguintes requisitos:

- a) ausência de tributação ou tributação em termos meramente nominais, constituindo uma situação particularmente favorável à sua utilização por não-residentes para fins elisivos;
- b) existência de leis ou práticas administrativas que dificultem, ou obstem mesmo, à troca de informações com outros Estados relativamente a esses sujeitos passivos não residentes;
- c) reduzida transparência no funcionamento interno, assim permitindo a instalação de práticas ilegais tais como a «*lavagem de dinheiro*» ou a evasão fiscal; e
- d) inexigibilidade de um estabelecimento estável e substância económica, fomentando o fluxo financeiro assente em meros objectivos fiscais<sup>28</sup>.

27. Neste sentido, tem-se vindo a verificar no Direito Comparado que os diferentes Estados optam, em regra, por uma de três soluções aquando da introdução deste conceito nos seus ordenamentos: uma definição assente em factores de comparação com o seu próprio sistema tributário; um conceito absoluto de paraíso fiscal; ou uma enumeração casuística (as chamadas “listas negras”). Todas as três são, porém, insuficientes em alguma medida.

---

<sup>27</sup> Note-se que releva aqui com particular acuidade a distinção entre os paraísos fiscais e as zonas de baixa pressão fiscal, ou seja, Estados em que a pressão fiscal é menor por ser também menor a necessidade de receitas e que, nessa medida, não deverão ser qualificados como paraísos fiscais, uma vez que não visam uma concorrência fiscal prejudicial. Esta menor necessidade resultará de menores despesas ou da existência de outras fontes de riqueza, como acontece por exemplo no Dubai ou Arábia Saudita. Acentua-se, pois, aqui a importância do elemento intencional, ou seja, a pretensão deliberada de receber artificialmente fluxos capitais e rendimentos provenientes de outros Estados, com os quais têm efectiva conexão.

<sup>28</sup> Para uma outra proposta de sistematização dos elementos determinantes na caracterização dos paraísos fiscais veja-se GORDON, Richard., *Tax havens and their use by United States Taxpayers – An overview* 1981. Sustenta aí o autor que os mesmos se poderão identificar atentas as seguintes características: sistema fiscal globalmente favorável, legislação e práticas administrativas protectoras dos negócios, dos bens dos não residentes e do segredo da sua actividade, protecção do segredo bancário e comercial, política cambial extremamente liberal permitindo a fácil reciclagem de capitais, importância desproporcional do sector bancário e acções de promoção e publicidade dos Estados como centros financeiros *off-shore*.

28. Já no que respeita às formas de combate a este fenómeno, utilizadas pelos diversos Estados vítimas, importa, antes de mais, lembrar que esta será ainda uma luta interna, na medida em que a competência fiscal é parte integrante da soberania.

Deste modo, há que assinalar como medidas usualmente aplicadas pelos Estados com vista a impedir a utilização dos paraísos fiscais: as cláusulas gerais anti-evasivas; o estabelecimento de controlo de câmbios e de retenção obrigatória de impostos nas transferências para o exterior; a previsão de disposições contra as sociedades de base, nomeadamente através da imputação aos sócios residentes dos rendimentos auferidos por tais sociedades e por elas controladas e a introdução de medidas legislativas que reconhecem à Administração Tributária poder para proceder à correcção do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo.

### **2.3. A UTILIZAÇÃO ABUSIVA DE CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

29. A segunda forma de evasão fiscal internacional a assinalar corresponde ao uso abusivo de convenções para evitar a dupla tributação (ADT), convenções fiscais cujo escopo secundário é, precisamente, o de reprimir a evasão e a fraude fiscais internacionais.

Com efeito, tem-se vindo a verificar a prática, cada vez mais frequente, do chamado *treaty shopping*, o qual consiste, fundamentalmente, na inserção artificiosa do sujeito passivo nas previsões dos ADT, após análise dos mesmos e escolha do mais favorável, assim alcançando benefícios que não lhe eram destinados.

30. Tal como começámos por afirmar é fundamental, na análise que ora se leva a cabo, distinguir entre o que é ainda planeamento fiscal do que já constitui evasão fiscal. Neste sentido, também no que respeita à utilização dos ADT é fundamental percebermos quais as opções dos sujeitos passivos que se encontram ainda no âmbito das práticas de boa gestão e quais as que ultrapassam esse limiar.



A este propósito, parece-nos fundamental assinalar, por um lado, a criação, por parte dos sujeitos passivos, de elementos relacionais artificiosos e, por outro, a conseqüente aquisição ilegítima de benefícios.

31. Estaremos, assim, perante uma situação de elisão sempre que se verifique a fraude à lei no que respeita aos elementos de conexão exigidos para tributação do rendimento<sup>29</sup>.

Para uma melhor percepção desta realidade apresentamos de seguida três exemplos de estratégias usadas pelos «evasores» na prática da «caça aos tratados», seguindo aqui, de perto, a proposta de sistematização oferecida por Menezes Leitão, em “*Evasão e Fraude Fiscal Internacional*”<sup>30</sup>.

Assim, importa, antes de mais, assinalar três estratégias-tipo de “*treaty shopping*”: esquema de passagem directa (*direct conduit scheme*), esquema de passagem em salto (*stepping stone conduit scheme*) e relações bilaterais (*bilateral relations*).<sup>31</sup>

### **2.3.1. ESQUEMA DE PASSAGEM DIRECTA (DIRECT CONDUIT SCHEME)**

32. Um exemplo típico de um esquema dito de passagem directa seria o caso de, existindo entre o país A e o país B uma convenção fiscal que atribui aos indivíduos e às sociedades residentes em B uma isenção de retenção na fonte por rendimentos que obtenham em A, e não existindo com o país C qualquer convenção, vir um residente no país C constituir uma sociedade em B para onde transfere activos e direitos geradores de dividendos, juros ou *royalties* em A, cujo pagamento a

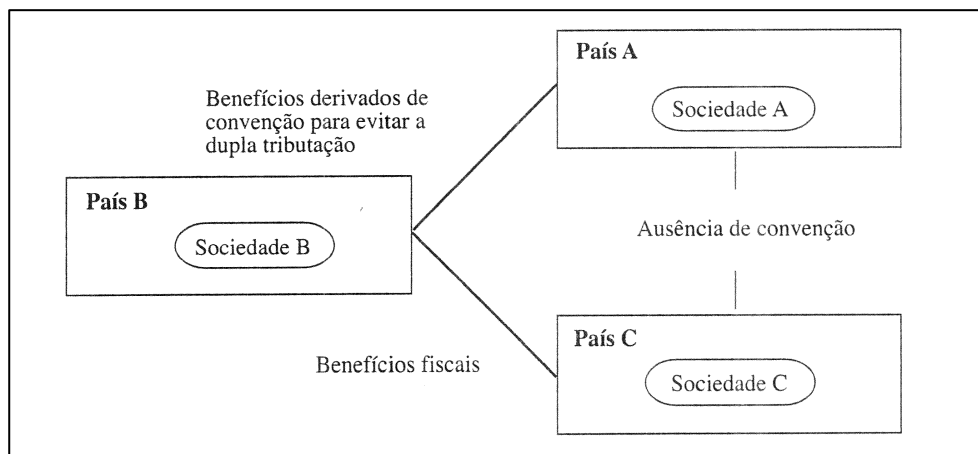
<sup>29</sup> Conforme recorda TEIXEIRA DE ABREU, Miguel – “Os preços de transferência no quadro da evasão fiscal internacional”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 358 (Abril-Junho 1990), p. 109 e ss., a favor do reconhecimento de limites à utilização destas convenções e reconhecimento de possíveis práticas abusivas, os ADTs têm por finalidade evitar a dupla tributação, não a tributação em si mesma considerada. Por outro lado, eles constituem acordos celebrados entre dois países, baseando-se as negociações dos mesmos no sacrifício mútuo de receitas fiscais daqueles Estados e não de terceiros, terceiros Estados estes que por força da obtenção de vantagens, através destes estratagemas fiscais, não terão sequer incentivo a negociar igualmente convenções deste tipo.

<sup>30</sup> MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “Evasão e Fraude Fiscal Internacional”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p. 134 e ss..

<sup>31</sup> Veja-se, oferecendo outros exemplos práticos de esquemas utilizados para aproveitar benefícios de ADTs, TEIXEIRA DE ABREU, Miguel – “Os preços de transferência no quadro da evasão fiscal internacional”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 358 (Abril-Junho 1990), p. 132 e ss.. De notar que o autor assenta a sua análise nos esquemas já analisados pela OCDE numa publicação de 1987 intitulada “*International Tax Avoidance and Evasion: Four related studies*” – OECD – *Issues in International Taxation*. n.º 1.

essa sociedade escapa assim à retenção. Posteriormente, aproveitando de benefícios fiscais, essa sociedade pode retransmitir os rendimentos para C.

## QUADRO 2



32

### 2.3.2. ESQUEMA DE PASSAGEM EM SALTO (STEPPING STONE CONDUIT SCHEME)

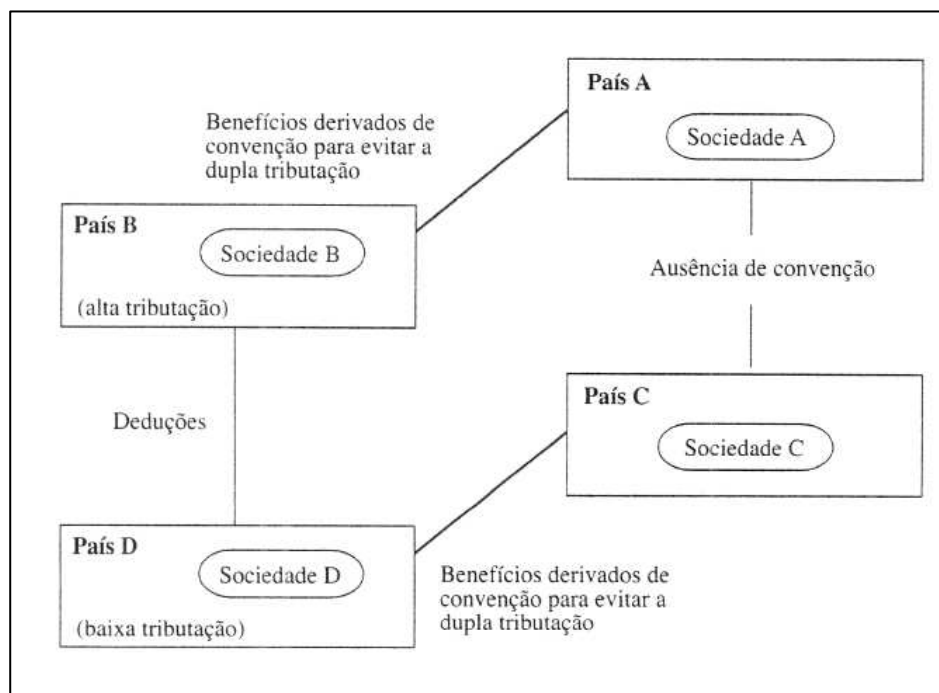
33. Neste esquema partimos dos dois pressupostos iniciais: o da inexistência de ADT entre o país A e C e o da existência de convenção entre os países A e B, que atribui isenção de retenção na fonte em A aos rendimentos auferidos pelos residentes em B, ao que juntamos agora outros dois: o da pressão fiscal elevada em A, embora este país aceite amplamente deduções consistentes em rendimentos pagos a entidades estrangeiras e o da existência de um tratado entre C e um país D, com um regime fiscal favorável a todas as sociedades ou a certo tipo de sociedades, tratado este que atribui benefícios aos rendimentos auferidos em D por residentes em C.

Neste caso uma sociedade residente no país C, que aufera rendimentos em A, pode escapar à tributação em A, através da constituição de uma sociedade residente em B, a qual recebe rendimentos de dividendos, juros ou *royalties* pagos por residentes em A. Posteriormente, a sociedade residente em B efectuará pagamentos a esse título a uma sociedade residente em D, os quais deduz ao seu rendimento, gerando antes um elevado rendimento na sociedade residente em D que, no entanto, sofre uma muito baixa tributação. E essa sociedade vai, por sua

<sup>32</sup> Os gráficos que servem de base ao presente trabalho são retirados do texto, MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “Evasão e Fraude Fiscal Internacional”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p.126 e ss..

vez, transferir para um residente em C esse rendimento aproveitando os benefícios de um outro tratado, celebrado entre C e D.

**QUADRO 3**



### **2.3.3. RELAÇÕES BILATERAIS (BILATERAL RELATIONS)**

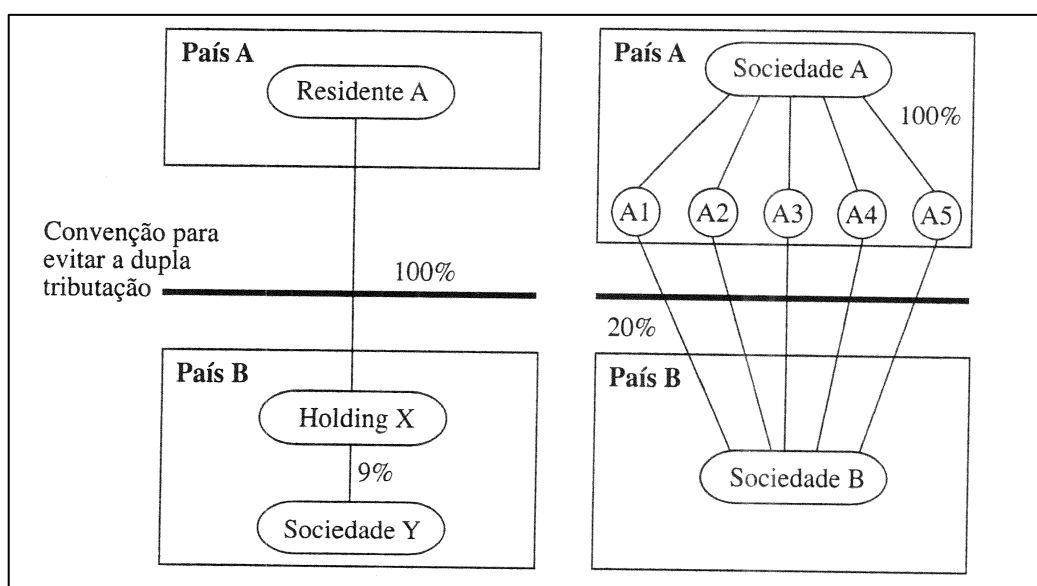
34. Por último, vemos um exemplo de prática de evasão fiscal internacional conseguida, mesmo entre residentes de Estados que têm celebrados entre si ADT, através da utilização abusiva desses tratados.

Considerando esta hipótese dá Menezes Leitão nota de dois casos típicos: a hipótese de uma *holding* no mesmo Estado e a hipótese do quinteto.

Quanto primeiro, releva a Código do IRCunstância de certos tratados exigirem uma percentagem mínima nas participações detidas por um residente num Estado das empresas residentes no outro Estado. Ora, para eliminar a dupla tributação económica sobre os lucros distribuídos, um residente num Estado que não perfaça essa percentagem nas participações que detém noutra Estado pode constituir uma *holding* nesse outro Estado por ele detida a 100% para onde transfere a participação que detém, preenchendo assim os pressupostos do tratado para a eliminação da dupla tributação económica.

Já no que respeita à hipótese do quinteto, segundo o autor, só é a mesma conhecida na Alemanha, na medida em que os tratados celebrados por este país prevêem frequentemente a sua não aplicação na hipótese de pagamento de dividendos a uma sociedade estrangeira que detenha pelo menos 25% do capital da sociedade alemã. Deste modo, a sociedade estrangeira que detém a sociedade alemã a 100% pode constituir cinco sociedades no seu Estado pelas quais distribui as participações da sociedade alemã para manter a aplicação do tratado.

#### QUADRO 4



#### 2.3.4. OS MEIOS DE REACÇÃO

35. Expostas algumas das formas mais comuns de evasão fiscal, prosseguidas através do uso abusivo de ADT, importa agora fazer uma breve referência aos meios possíveis de reacção. Ora, conforme já referimos, esta aquisição ilegítima de benefícios caracteriza-se por ter lugar não por via do contorno das normas internas, mas através das próprias previsões normativas do direito internacional público. Nesta medida, facilmente se entende que os Estados se vejam aqui perante dificuldades acrescidas na reacção às práticas elisivas descritas, desde logo por força do consagrado princípio *pacta sunt servanda*.
36. Damos assim nota de duas modalidades distintas de combate à evasão fiscal: uma primeira, ainda, no âmbito do direito interno, escassamente utilizada<sup>33</sup>, uma vez que tais medidas

<sup>33</sup> Dá-se aqui conta da sua utilização pela Suíça e Estados Unidos da América.

colocam problemas de primado do direito internacional público sobre o direito interno e, uma outra, no âmbito dos próprios tratados.

No que respeita a esta última, é de notar que muitos Estados têm optado por inserir nos ADT disposições específicas destinadas a reagir contra esta prática, aí se lançando mão do conceito jurídico de beneficiário efectivo (*beneficial owner*). Veja-se, a este propósito, a Convenção-Modelo da OCDE, a qual veio a condicionar a atribuição de vantagens sobre a tributação de dividendos e juros à verificação do requisito de ser o destinatário do dividendo ou do juro o beneficiário efectivo da receita em causa<sup>34</sup>. Semelhante a esta disposição, veja-se a previsão do Modelo de Convenção dos Estados Unidos sobre “limitação de benefícios”, a qual procura impedir a aplicação do acordo a residentes artificiais em qualquer dos Estados parte<sup>35</sup>.

### III. MEIOS PARA EVITAR OU REDUZIR A EVASÃO FISCAL

#### 3.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

37. Delimitado o conceito de evasão fiscal, analisada a sua crescente afirmação no âmbito internacional, é chegada a altura de nos debruçarmos sobre as medidas anti-abuso.

Lembramos que esta matéria reveste especial sensibilidade, uma vez que a mesma determina o confronto entre distintos princípios estruturantes de um Estado de Direito. Assim, enquanto, de um lado, encontramos o princípio da segurança jurídica e o da legalidade do imposto (e seus corolários da tipicidade fechada, da taxatividade e do exclusivismo), impondo relevantes restrições à previsão de medidas anti-evasivas e determinando especiais cuidados na

---

<sup>34</sup> Veja-se as este propósito as críticas de SALDANHA SANCHES, J.L. – *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra, 2006, p. 411 e 412, aí sustentando o autor que a opção pelo conceito de “beneficiário efectivo”, em detrimento do conceito de “negócio artificialoso”, com vista à maior nitidez é ilusória, na medida em que é também aquele um conceito de facto, não um conceito jurídico.

<sup>35</sup> Veja-se, como exemplo, o art. 17.º da Convenção Portugal-Estados Unidos, onde para além do conceito de “beneficiário efectivo”, é feita ainda uma longa enumeração dos casos em que existe, ou não, o direito a usufruir das vantagens contidas no acordo.

salvaguarda dos direitos e legítimas expectativas dos particulares, encontramos, do outro, princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva e da luta (eficaz) contra a fraude e evasão fiscais.

38. Atento o exposto, facilmente se compreenderá que esta seja uma matéria que encontra no Direito Comparado solução em diferentes teorias – a doutrina do resultado económico equivalente, da prevalência da realidade subjacente sobre a forma, do abuso da lei<sup>36</sup>, do fim comercial<sup>37</sup> - aí se visando sempre garantir que a luta anti-evasão fiscal é feita de forma legítima e não excessivamente onerosa para as garantias dos sujeitos passivos. Deste modo, entendemos ser particularmente oportuno dar aqui conta do quadro de medidas seguidas pelo ordenamento jurídico português, o qual se caracteriza pela variedade e quantidade de meios previstos pelo legislador para dar resposta à elisão fiscal.

Analisemos, então, sumariamente cada um deles:

### **3.2. AS PRESUNÇÕES E FICÇÕES**

39. Conforme dispõe o artigo 349.º do Código Civil Português, as presunções são “ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”. Elas constituem, portanto, um valioso instrumento para aqueles casos em que a prova directa de um determinado facto se revela muito difícil ou mesmo impossível. Assentam, assim, num princípio de praticabilidade jurídica, para além de constituírem uma forma de combate à evasão fiscal<sup>38</sup>. Nota-se que, não obstante a relevância deste instituto, a previsão de presunções absolutas é incompatível com o princípio da capacidade contributiva, facto que motivou a previsão do artigo 73.º da Lei Geral Tributária Portuguesa, o qual prescreve que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”. Em idêntico sentido veja-se o acórdão n.º 348/97, de 29 de Abril do Tribunal Constitucional Português, que julgou inconstitucionais as presunções fiscais *iuris et de iure*.

---

<sup>36</sup> Encontra-se a cláusula do abuso da lei em países como a Alemanha, França, Holanda e Suíça.

<sup>37</sup> A doutrina do fim comercial, doutrina segundo a qual não é atribuída relevância fiscal às práticas que visem, tão-só, fins fiscais, é aplicada, designadamente, nos Estados Unidos da América e no Canadá.

<sup>38</sup> Veja-se, a título de exemplo da denominada tributação por presunção, as presunções previstas nos artigos 6.º e 40.º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares Português (CIRS) e os art. 80.º e 86.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado Português (CIVA).

### 3.3. A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

40. Têm sido teorizadas pela doutrina, ao longo das últimas décadas, inúmeras posições quanto à interpretação da lei fiscal, entendendo vários autores que o problema do combate à evasão fiscal encontraria resposta no mero exercício de interpretação e aplicação das leis fiscais. Ora, de acordo com a LGT, a questão (e a solução) não é tão linear, devendo as leis fiscais ser interpretadas como quaisquer outras, não devendo ser alvo de especiais regras interpretativas, assinalando-se, tão-só, por razões decorrentes do princípio da legalidade, a proibição da sua aplicação analógica<sup>39</sup>.
41. Deste modo, deve ser rejeitado como princípio interpretativo o princípio *in dubio pro fisco*, princípio segundo o qual as leis fiscais deveriam ser interpretadas a favor do sujeito activo da relação jurídica tributária, em nome da primazia do interesse geral do Estado sobre os interesses dos particulares, o qual assenta, conforme sustenta Sá Gomes<sup>40</sup>, no errado pressuposto da sobreposição dos interesses colectivos aos interesses individuais.

Afasta-se, de igual forma, a tese da interpretação funcional, para a qual deveria ser tida em conta a causa ou função do tributo, tese que parece ter tido o mérito de evidenciar a importância do elemento teleológico na interpretação da lei, o qual consubstancia, porém, um elemento comum à interpretação do Direito em geral, assim se recusando sua relevância autónoma.

Recusa-se, ainda, a teoria da consideração económica, a qual estabelece a primazia do substrato económico efectivo – real pressuposto da capacidade contributiva, objecto da norma do imposto -, sobre as formas jurídicas externas. Como ensina Menezes Leitão<sup>41</sup>, “não resulta directamente do Direito Fiscal a regra de que a tributação apenas vise o resultado económico e nunca qualquer negócio jurídico”. Deste modo, vem o autor estabelecer a distinção entre os tipos funcionais, os quais se definem essencialmente pelo resultado económico, e os tipos estruturais, em que o legislador procura atender a uma determinada estrutura jurídica típica por

---

<sup>39</sup> Cfr. art. 11.º n.º 4, da LGT.

<sup>40</sup> SÁ GOMES, Nuno de – “A interpretação das leis fiscais”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 79 (1965), p. 7 e ss..

<sup>41</sup> MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “A Evasão e a Fraude Fiscais face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p. 9 e ss..

ser esta o meio normal de obtenção desse resultado económico, caso em que esta tese não terá aplicação.

Por último, recusa-se também a teoria da interpretação teleológica, como meio de combate à elisão fiscal, entre nós defendida por Pamplona Corte-Real<sup>42</sup>, para quem a fraude à lei – no sentido da obtenção por processo jurídico distinto do mesmo resultado económico – seria sempre uma infracção ao espírito da lei fiscal, através do respeito da sua letra. Com efeito, sujeitando o Estado a tributação uma determinada estrutura jurídica, permitir que, por via interpretativa, se faça a tributação de uma outra estrutura distinta que produza o mesmo resultado económico não significa reconstruir o espírito da lei, mas aplicar analogicamente a norma fiscal, hipótese proibida por lei no ordenamento português<sup>43</sup>.

42. Concluimos, pois, como começámos: não se pode “admitir um preconceito metodológico no âmbito da teoria da interpretação fiscal, por forma a evitar as situações evasivas”<sup>44</sup>. Pelo contrário, deve seguir-se o processo hermenêutico previsto nas normativas gerais do Código Civil (cfr. art. 9.º), aí se considerando os elementos literal, histórico, sistemático e teleológico. Como afirma Saldanha Sanches<sup>45</sup>, “a simples existência de interpretação da lei fiscal (...) contém em si todas as virtualidades necessárias para conduzir a uma aplicação da lei que, entre outros resultados possíveis e desejáveis (como o impedimento das interpretações literais denegadoras dos direitos fundamentais do sujeito passivos e contrárias à racionalidade necessária na aplicação da lei fiscal), pode conduzir à neutralização das operações destinadas a defraudar a lei fiscal pelo simples facto de ser uma interpretação”. Acrescentaríamos que pode ajudar no combate à fraude à lei, mas não será, ainda assim, suficiente.

### **3.4. AS NORMAS ANTI-ABUSO ESPECÍFICAS**

43. Estamos, aqui, no âmbito da definição de regras que visam combater a elisão fiscal em comportamentos específicos, comportamentos que, embora lícitos, o legislador entende como de

---

<sup>42</sup> Cfr. PAMPLONA CORTE-REAL, Carlos – “A interpretação extensiva como meio de reprimir a fraude à lei no Direito Fiscal Português”, Comunicação apresentada nas IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Lisboa, separata da revista *Ciência e Técnica Fiscal*, 1972.

<sup>43</sup> Cfr. artigo 11.º n.º 4 LGT.

<sup>44</sup> MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “A Evasão e a Fraude Fiscais face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p. 42

<sup>45</sup> SALDANHA SANCHES, J.L. – *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra 2006, p. 48.



risco, potencialmente suspeitos, prevendo, assim, especificamente, distintas formas de os combater.

### **3.4.1. CORRECÇÕES EM VIRTUDE DE RELAÇÕES COM ENTIDADES SUJEITAS A UM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO (PAGAMENTOS A NÃO RESIDENTES E TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL)**

44. A ordem jurídica portuguesa recorre neste âmbito à inversão do ónus da prova e às disposições do tipo CFC (*controlled foreign companies*).

A primeira destas medidas foi introduzida no ordenamento jurídico português por inspiração de semelhantes previsões dos ordenamentos tributários belga e francês e prevê a não aceitação, como encargos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, das importâncias pagas ou devidas a residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável. Esta previsão não é, note-se, absoluta, tendo o legislador previsto a possibilidade de o contribuinte fazer prova de que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e que as mesmas não têm um carácter anormal ou montante exagerado, mas que aquele é um contrato equilibrado (com base na importância real das vantagens conferidas e justa remuneração das mesmas, atentos os preços de mercado), prova para a qual serão admissíveis todos os meios em direito permitidos (sistema de prova livre)<sup>46</sup>. Referindo-se a esta medida, sustenta a doutrina<sup>47</sup>, que a mesma é proporcional e correcta, uma vez que estamos aqui perante operações que a experiência demonstra serem, em regra, estruturadas com vista à simulação e à evasão fiscal, não se justificando, assim, exigir da Administração Tributária a inspecção caso a caso. Desta forma, o ónus da prova passa para o particular, que é o sujeito da relação em melhores condições para fazer prova dos factos<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> Cfr. artigo 59.º do CIRC.

<sup>47</sup> MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “A aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal”, in *Revista Fisco* n.º 107/108 (Março 2003) p. 35 e ss..

<sup>48</sup> A propósito desta prova é de notar que não estará aí em causa a exibição de quaisquer documentos ou contratos, os quais se presumem simulados, nem a demonstração do pagamento do preço. O que efectivamente cumpre provar é a realidade da prestação de serviços, o recebimento de empréstimos, etc...

45. Já no que respeita às disposições de tipo “CFC”<sup>49</sup>, consistem as mesmas em normas que determinam a imputação aos sócios residentes em território português dos lucros obtidos por sociedades de base por eles controladas (sociedades sujeitas a um regime fiscalmente mais favorável), mesmo que não tenha tido lugar a distribuição dos lucros<sup>50</sup> (princípio da transparência fiscal – *piercing the veil*).
46. Num e noutro caso, a tónica é colocada na existência de especiais relações com sociedades sedeadas em países onde gozam de regimes fiscalmente mais favoráveis - paraísos fiscais.

Fazemos aqui apelo às considerações já anteriormente expandidas sobre esta matéria, acrescentando-lhes uma referência ao sistema de identificação dos paraísos fiscais, concretamente previsto no ordenamento português, o qual é hoje determinado pelo legislador através de três critérios alternativos: território constante de lista aprovada por portaria do Ministério das Finanças; território onde a entidade residente não é tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS e IRC; e território em que o montante de imposto pago seja igual ou inferior a sessenta por cento do que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português<sup>51</sup>.

### **3.4.2. SUB-CAPITALIZAÇÃO RESULTANTE DE RELAÇÕES ESPECIAIS COM NÃO RESIDENTES**

47. Uma outra medida específica a considerar no ordenamento português é a chamada subcapitalização, medida prevista pelo legislador para dar resposta aos casos em que as empresas adoptam comportamentos abusivos no seu financiamento, designadamente nos casos em que uma sociedade não residente é sócia e credora de uma sociedade residente e o regime fiscal aplicável ao pagamento de juros mais favorável do que a distribuição de lucros,

---

<sup>49</sup> Veja-se, para uma perspectiva histórica, deste instituto MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “A introdução na legislação portuguesa de medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional: o Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de Fevereiro”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra 1999, p. 169 e ss..

<sup>50</sup> Cfr. artigo 60.º do CIRC. Veja-se, aqui, com particular atenção, a previsão do n.º 4, onde o legislador excepciona deste regime situações que, no seu entendimento, não constituem situações de risco de evasão fiscal.

<sup>51</sup> Para uma análise crítica deste sistema, MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “O controle e combate às práticas tributárias nocivas”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Coimbra 2007, p. 93 e ss..

apresentando-se assim tentador o reforço dos recursos próprios da sociedade residente com o financiamento através de empréstimos, determinando a erosão da base tributável<sup>52</sup>.

Nestes casos veio o legislador prever a limitação do nível de endividamento das empresas residentes a entidades não residentes com as quais têm relações especiais a um montante máximo, equivalente ao dobro do valor da participação no capital próprio, admitindo, todavia, a possibilidade deste coeficiente ser excedido quando o contribuinte apresente razões fundadas para tal<sup>53</sup>.

### **3.4.3. EXCLUSÃO DA APLICAÇÃO DO REGIME DAS FUSÕES, CISÕES, ENTRADAS DE ACTIVOS E PERMUTAS DE ACÇÕES**

48. Está aqui em causa o regime de neutralidade fiscal das fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções previsto no ordenamento português, por transposição da Directiva 90/434/CEE<sup>54</sup>. O legislador nacional entendeu, porém, ser necessário prever, a propósito deste regime, uma excepção, deixando de o aplicar nos casos em que se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal escopo ou como um dos principais objectivos a evasão fiscal. Nessa medida, e com vista a conferir maior rigor à previsão normativa, veio ainda esclarecer que se deve entender que as operações foram motivadas por razões essencialmente de cariz fiscal sempre que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões economicamente válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das actividades das sociedades que nelas participam.

### **3.4.4. PRIMADO DA SUBSTÂNCIA SOB A FORMA NOS INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS**

49. Uma outra norma específica a assinalar é a prevista no n.º 11 do artigo 78.º do CÓDIGO DO IRC, aí se dispondo que, nos casos em que “a substância de uma operação ou conjunto de

---

<sup>52</sup> MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “A aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal”, in *Fisco* n.º 107/108 (Março 2003) p. 35 e ss..

<sup>53</sup> Cfr. artigo 61.º do CIRC.

<sup>54</sup> Alterada pela Directiva 2005/19/CE, de 17 de Fevereiro de 2005.

operações difere da sua forma, o momento, a fonte e carácter dos pagamentos e recebimentos, proveitos e custos, ganhos e perdas decorrentes dessa operação, possam ser recaracterizados pela Administração Fiscal, de modo a ter em conta essa substância”.

Colocam-se aqui questões relativas à desconsideração da forma em prol da substância e ao respeito pelo princípio da legalidade fiscal.

50. Esta solução apresenta, porém, em nosso entender, especiais particularidades que tornam indispensável a sua adopção. Com efeito, não pode deixar de ser tomado em consideração o facto de estarmos aqui perante instrumentos financeiros derivados, sector onde a evasão fiscal se encontra potenciada, sendo particularmente fácil a manipulação do rendimento colectável dos agentes económicos. Conforme alerta Menezes Leitão<sup>55</sup>, “é reconhecido que os instrumentos financeiros derivados podem ser utilizados para reproduzir quase todas as transacções convencionais, permitindo ao operador uma opção economicamente neutral ou quase-neutral entre a transacção convencional e o instrumento financeiro derivado, cuja justificação pode ser assim meramente fiscal. Uma tributação que se baseasse essencialmente na forma do instrumento, sem tomar em consideração a sua substância conduziria por isso seguramente a distorções fiscais muito significativas”.

### **3.4.5. OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

51. Por último, uma breve referência aos preços de transferência, forma típica de evasão fiscal no âmbito interno e internacional.

Prevê o n.º 1 do artigo 58.º do CÓDIGO DO IRC que, “nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais<sup>56</sup>, devem ser contratados,

---

<sup>55</sup> MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – “A aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal”, in *Fisco* n.º 107/108 (Março 2003) p. 35 e ss..

<sup>56</sup> Deve-se entender que existem relações especiais entre duas entidades quando uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra. *Cfr.* art. 58.º n.º 4 do CIRC, normativo onde o legislador avança uma série de exemplos deste tipo de relações. Chamamos aqui particular atenção para a importância da aplicação destas normas no seio das empresas multinacionais, fenómeno em crescente expansão nas últimas décadas e cuja estrutura organizacional típica com filiais dispersas por vários países, simultaneamente sujeitas a um

aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”.

Sempre que assim não suceda tem a Administração à sua disposição poderes para proceder às correcções necessárias para a determinação do lucro tributável, corrigindo os preços de transferência para aqueles que teriam sido aplicados normalmente se as transacções tivessem ocorrido entre partes independentes em condições económicas e contratuais iguais ou similares (critério do preço de plena concorrência ou “*arm’s length*”)<sup>57 58</sup>.

### 3.4.6. A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

52. Aqui chegados, cabe agora analisar o papel desempenhado, neste âmbito, pelas cláusulas gerais anti-abuso, cuja introdução nos diversos ordenamentos públicos foi, frequentemente, envolta em polémica e duras críticas por parte da doutrina, mas que se encontra hoje consagrada na maioria dos Estados e também no ordenamento jurídico português, no artigo 38.º da LGT, aí desempenhando um relevante papel no combate às práticas evasivas não abrangidas pelas previsões específicas.
53. Importa começar por uma brevíssima resenha histórica, cujo escopo é, precisamente, apenas o de permitir a melhor compreensão da redacção actual desta cláusula.

Assim, a cláusula geral anti-abuso foi introduzida, em Portugal, pela primeira vez, em 1998, na LGT e, depois, após críticas da doutrina, no próprio Código de Processo Tributário. Na versão

---

certo controlo por parte da empresa-mãe e dotadas de grande autonomia no processo decisório interno propicia este tipo de situações. Veja-se sobre esta matéria TEIXEIRA DE ABREU, Miguel - “Os preços de transferência no quadro da evasão fiscal internacional”, *in Revista Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 358 (Abril-Junho 1990), p. 109 e ss..

<sup>57</sup> Cfr. art. 58.º do Código de IRC. A este propósito importa ainda notar a disposição do artigo 128.º A do Código IRC, aditada pela Lei do Orçamento de Estado para 2008, no seguimento de recomendações da OCDE, aí se prevendo a possibilidade de os sujeitos passivos poderem vir a celebrar, mediante solicitação à Direcção Geral dos Impostos, acordos prévios sobre preços de transferência, no âmbito dos quais serão disciplinados, de forma vinculativa para o sujeito passivo e para a Administração Tributária, por prazo não superior a três anos, os métodos susceptíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente praticados entre entidades independentes, nas operações a realizar com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais, ou em operações a realizar entre a sede e os estabelecimentos estáveis, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos.

<sup>58</sup> Sobre esta matéria, *vd.*, também a Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, em vigor desde 1 de Janeiro de 2002, e visando o mesmo objectivo de combater a manipulação dos preços das transacções e deste modo de evitar a deslocalização de lucros e prejuízos por razões única e principalmente de ordem fiscal.

inicial da mesma, dispunha-se que eram “ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstra que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”.

A disposição transcrita foi, no entanto, objecto de ampla crítica, aqui se salientando, em particular, as questões levantadas por Leite de Campos<sup>59</sup>, que entendeu resultar daquela redacção a ineficácia civil, e não meramente fiscal, dos actos ou negócios jurídicos em causa, bem como a obrigação do contribuinte celebrar negócios mais tributados – Código do IRCunståncias que determinavam a violação da liberdade de iniciativa económica dos contribuintes e a violação da segurança e certeza jurídicas, assim se concluindo pela sua inconstitucionalidade.

54. Acolhidas algumas das críticas aquela cláusula tem, hoje, uma nova redacção - “são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”. Note-se que a nova redacção é bastante mais complexa, mas também mais exigente, melhor se salvaguardando a posição dos sujeitos passivos.
55. Com vista à sua melhor compreensão, procuramos, de seguida, decompor a norma, analisando-a nas suas distintas partes constitutivas, a saber - os pressupostos, as consequências e o procedimento - para, *a final*, concluirmos pela admissibilidade ou inadmissibilidade da sua utilização como forma de combate à evasão fiscal.

### **3.4.6.1. PRESSUPOSTOS**

56. Na redacção actual, a norma em causa faz depender a sua aplicação da verificação, cumulativa, de dois requisitos: (i) um requisito de meio, na medida em que os actos ou negócios em causa

---

<sup>59</sup> LEITE DE CAMPOS, Diogo e LEITE DE CAMPOS, Mónica – *Direito Tributário*, Coimbra 2000, p. 178 e ss..

devem assentar em esquemas artificiosos e fraudulentos com abuso das formas jurídicas; e (ii) um requisito de fim, sendo essencial que se verifique uma intenção de reduzir ou eliminar a oneração fiscal.

Deste modo, são os actos do contribuinte sujeitos ao designado «*teste do abuso das formas jurídicas*», devendo entender-se que o uso de formas insólitas e inusuais cuja utilização só pode ser explicada por razões de natureza fiscal constitui limite à liberdade contratual e autonomia privada dos sujeitos passivos.

Não basta, porém, o recurso a formas insólitas. É necessária a prova, pela Administração Tributária, de que aqueles negócios artificiosos assentaram no intuito, preponderante ou exclusivo, do contribuinte de reduzir ou eliminar a tributação, prova que se fará pela demonstração da inexistência de racionalidade económica na operação levada a cabo. Estaremos aí perante aquilo que a doutrina e a jurisprudência anglo-saxónicas designam por «*business purpose test*», importando a demonstração das razões comerciais legítimas para a adopção daquela via pouco usual e prova de que o carácter pouco comum da mesma não determina a sua inadequação ao resultado económico pretendido, estando-se, aí, tão só, perante uma forma nova e imaginativa de realizar actos normais de gestão.

#### **3.4.6.2. CONSEQUÊNCIAS**

57. No que respeita às consequências para os comportamentos dos contribuintes acima referidos, prevê o citado artigo 38.º da LGT que são os mesmos “ineficazes no âmbito tributário”, o que significa, desde logo, que os mesmos se mantêm (inteiramente) válidos no campo do direito privado, aí produzindo (normalmente) os seus efeitos. Mais: entende-se que os mesmos são igualmente lícitos no âmbito do direito fiscal, apenas não produzem aí os efeitos pretendidos, os quais são desconsiderados.

Assim, “no caso de se provar que os actos ou negócios jurídicos foram celebrados com a finalidade única ou predominante de exclusão ou redução do encargo tributário, poderá haver uma “desconsideração da personalidade jurídica”, um “levantamento do véu”, “efectuando-se

então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua (deles, dos actos ou negócios artificiosos) ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”<sup>60</sup>.

Esta desconsideração depende, contudo, da demonstração por parte da Administração da artificialidade dos negócios, tarefa igualmente regulada com particular minúcia pelo legislador, atentos os valores em causa. Há mesmo quem afirme, como Sá Gomes, “que estamos perante negócios, que além de verdadeiros e aparentes, são ainda (...) 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 para a aplicação de coimas fiscais”<sup>61</sup>.

### **3.4.6.3. PROCEDIMENTO**

58. Os tão discutidos problemas que este tipo de cláusulas levantam no âmbito da segurança e da certeza jurídicas, da liberdade contratual, da autonomia da vontade e do princípio da legalidade levaram o legislador português a optar por fazer depender a liquidação dos tributos, com base em disposições anti-abuso, da abertura para o efeito de um procedimento próprio, o qual vem regulado no artigo 63.º do Código de Procedimento e Processo Tributário Português (CPPT). Aí se prevê, designadamente, que a aplicação daquelas disposições depende da audição prévia do contribuinte, bem como de prévia e obrigatória autorização do dirigente máximo do serviço ou do funcionário em quem ele tenha delegado essa competência, autorização esta sujeita a especiais deveres de fundamentação, a qual é passível de recurso em sede de contencioso autónomo. Para além disso, prevê-se um prazo especial de três anos de caducidade do procedimento e a inaplicabilidade das disposições anti-abuso nos casos em que o contribuinte solicitou à Administração informação vinculativa sobre os actos e negócios a praticar e esta não respondeu no prazo de 90 dias, aí se ficcionando uma resposta positiva.
59. Concluimos, assim, que, apesar de a cláusula geral anti-abuso seguir uma ideia de perspectiva económica, um princípio de prevalência da substância sobre a forma, os riscos e as críticas que,

<sup>60</sup> CALVÃO DA SILVA, João Nuno – “Elisão Fiscal e Clausula Geral Anti-abuso”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Vol.II, Setembro 2006, p. 791 e ss..

<sup>61</sup> SÁ GOMES, Nuno – “Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 177, Lisboa, 1997, p. 74 e ss..



em regra, se apresentam a estas teorias e que envolvem previsões generalistas deste tipo se encontram aqui, em parte, atenuados, uma vez que, embora a intencionalidade da norma e os problemas a que procura dar resposta sejam os mesmos, “os condicionalismos que rodeiam a sua aplicação são muito mais exigentes (temos aqui presentes os reais pressupostos de que depende a sua aplicação, bem como o procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT), permitindo um balizamento mais cauteloso do exercício dos poderes que atribui à Administração”.

### **3.5. OUTRAS MEDIDAS**

60. Analisadas as medidas anti-evasivas actualmente em vigor no ordenamento nacional, importará, por fim, deixar aqui nota da importância que esta matéria tem vindo a assumir e do esforço crescente do legislador português na busca de respostas ao problema. Assim, chamaremos atenção para duas medidas recentemente desenvolvidas: a previsão de um relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e o novo diploma em matéria de planeamento fiscal abusivo.
61. Quanto àquele primeiro, veio a Lei do Orçamento de Estado Português para 2008 prever no seu artigo 95.º a obrigação de o Governo apresentar à Assembleia da República um relatório detalhado sobre a evolução do combate à fraude e à evasão fiscais em todas as áreas de tributação, explicitando os resultados alcançados. Deveria o mesmo conter, designadamente, informação estatística relevante sobre as inspecções tributárias efectuadas e infracções tributárias delas resultantes, os resultados obtidos com a utilização dos diversos instrumentos jurídicos para o combate à fraude e evasão fiscais e a avaliação da adequação daqueles instrumentos<sup>62</sup>.

É, pois, patente a intenção de impor à Administração tributária um empenho mais efectivo na luta contra a evasão fiscal, pressionando-a para que as medidas anti-evasivas não sejam tão-só «*letra morta*», mas medidas reais, produtoras de efeitos determinantes.

---

<sup>62</sup> O mencionado relatório das actividades desenvolvidas no combate à fraude e evasão fiscais foi apresentado no passado dia 3 de Março de 2009.

62. Já no que respeita ao segundo, cabe dar conta do Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro, diploma que, à semelhança de outros sistemas jurídicos como no Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá, veio prever obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Fiscal sobre esquemas ou actuações de planeamento fiscal agressivo.

Com efeito, a Declaração de Seoul de Setembro de 2006, resultante de reunião de diversas administrações fiscais promovida pela OCDE, veio alertar expressamente para o desenvolvimento crescente e rápido de esquemas de planeamento fiscal agressivo e, bem assim, à ligação entre tais práticas de minimização fiscal e a intervenção dos intermediários fiscais, designadamente consultores fiscais. A este facto, acrescia a Código do IRCunstância de o exercício de consultadoria no campo tributário se exercer, então, sem qualquer forma de regulação, sendo ténue a fronteira entre o cumprimento da lei fiscal e a exploração sem limites das fragilidades da lei.

O legislador Português veio, assim, consagrar, um novo regime assente essencialmente na existência de deveres de comunicação à Administração Tributária, por utilizadores ou promotores das operações e transacções que tenham por finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais. As informações devem ser prestadas de modo inominado, relevando essencialmente para efeitos de constituição de uma base de dados com a descrição das várias formas de planeamento abusivo, a qual há-de ser posteriormente objecto de publicação, com referência aos esquemas que a Direcção-Geral dos Impostos considera abusivos<sup>63</sup>. Assim se procurou promover a transparência e a justiça do sistema fiscal, bem como reconhecer o papel fundamental que a liquidação e cobrança de receitas tributárias assumem no desenvolvimento económico e social, um essencial dever de cidadania.

63. Apesar de louvável a luta do Governo contra a evasão e a fraude fiscais não poderemos deixar, aqui, de alertar para alguns problemas que resultam deste diploma.

Muitas têm sido as críticas, uma vez que, tendo embora por objecto o planeamento fiscal (dito «agressivo»), o certo é que o âmbito objectivo do diploma foi definido em moldes demasiado amplos, compreendendo a obrigação de reportar qualquer esquema ou actuação que determine,

---

<sup>63</sup> Nota-se que o Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro não pretende ter um efeito meramente ordenador, mas prevê igualmente sanções (coimas) no caso de incumprimento daqueles deveres.

ou que se espere determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal, ou seja, todas e quaisquer situações de economia de opção e escolha de soluções fiscalmente menos onerosas<sup>64</sup>.

Por outro lado, têm também vindo a ser feitas considerações quanto ao âmbito subjectivo do dever de comunicação, fórmula igualmente abrangente e que afecta instituições financeiras e de crédito, técnicos oficiais de contas, advogados e revisores oficiais de contas, estes dois últimos apenas quando actuem na qualidade de promotores, e não de meros consultores jurídicos<sup>65</sup>. Em suma, são de apontar como factores negativos a indevida consideração dos custos inerentes à criação de obrigações acessórias exageradas e imprecisas e a ausência de uma previsão legal com a precisão e rigor necessários e exigíveis as operações qualificáveis como abusivas, saindo em risco outros princípios, igualmente fundamentais, como princípio da adequação e da necessidade, inerentes ao princípio constitucional da proporcionalidade.

#### IV. CONCLUSÃO

64. Vivemos actualmente num Mundo onde os impostos assumem um papel determinante na organização dos Estados e na satisfação das necessidades colectivas, uma realidade que, no entanto, tende a ser igualmente acompanhada por formas cada vez mais elaboradas de evasão fiscal, cabendo aos Estados, individualmente ou em conjunto, a sua repressão.

---

<sup>64</sup> De notar, que, apesar de na prática poucos serem os esquemas de planeamento fiscal não abrangidos pelo dever de comunicação, o legislador procurou restringir as situações de planeamento fiscal abrangidas pelo dever de comunicação reconduzindo-as a situações que (i) impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando-se como tal a entidade cujo território de residência conste de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português; (ii) impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta; (iii) envolvam operações financeiras sobre seguros que sejam susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros; (iv) ou impliquem a utilização de prejuízos fiscais. Independentemente do referido, estarão sempre sujeitos ao dever de comunicação os esquemas de planeamento fiscal que sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respectivo promotor.

<sup>65</sup> Note-se que ficam, designadamente, excluídas as obrigações de comunicação no âmbito do “aconselhamento sobre esquema ou actuação de planeamento fiscal por advogado ou solicitador ou por sociedade de advogados ou de solicitadores no contexto de avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, incluindo o aconselhamento relativo à maneira de propor ou evitar um processo, quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo, bem como no âmbito dos demais actos próprios dos advogados e solicitadores.”.

Nesta medida, deparamo-nos, hoje, com um sem número de medidas anti-evasivas, adaptadas às realidades de cada país, medidas específicas direccionadas para situações tipo e cláusulas gerais anti-abusivas. Umas e outras motivaram, e motivam ainda actualmente, acesas discussões doutrinárias, na medida em que a sua previsão não é consensual, mas antes se encontra num “enclave” entre o princípio da legalidade, segurança e certeza jurídicas e o valor da justiça, princípio da igualdade, da capacidade contributiva e luta contra a fraude e evasão fiscal.

65. Considerada a argumentação expendida, sempre diremos que as normas anti-evasivas serão, em última instância, aquilo que a Administração tributária e os tribunais fizerem delas. Conforme refere Saldanha Sanches<sup>66</sup>, a propósito da cláusula geral anti-abuso, mas que vale para todas as formas de combate ao planeamento fiscal abusivo potencialmente invasivas da esfera de autonomia privada, “os pecados originais do seu conturbado nascimento e os erros textuais na sua formulação são, ainda assim, o menos importante: com o texto da norma a constituir um mero, mas indispensável, ponto de partida, a cláusula geral anti-abuso constitui um instrumento imperfeito, mas mesmo assim susceptível de uma legitimação *ex post* se for devidamente aplicada”. As críticas e os riscos, vantagens e louvores acima expendidos estarão assim, sempre, dependentes de confirmação pelo uso e aplicação que das normas seja feita.

Lisboa, 15 de Dezembro de 2009

---

<sup>66</sup> SALDANHA SANCHES, J.L. – *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra 2006, p. 233.