



CATÓLICA PORTO
ESCOLA DE DIREITO

José Pedro Paixão Pereira dos Santos

*As Amnistias Fiscais
como Instrumento de
Política Fiscal*

Mestrado em Direito Fiscal



CATÓLICA PORTO
ESCOLA DE DIREITO

José Pedro Paixão Pereira dos Santos

***As Amnistias Fiscais
como Instrumento de
Política Fiscal***

Mestrado em Direito Fiscal

Dissertação Realizada sob a Orientação do
Doutor João Félix Pinto Nogueira

Porto, Abril 2014

AGRADECIMENTOS

Agradecemos todos os dias sem dar conta. Por isso, em vez de agradecer, prefiro confessar dívidas de gratidão, porque considero que o momento exige que se mantenha a conta do que eu devo e a quem o devo.

Assim, confesso uma dívida indeterminável à minha família, peça chave de qualquer ser humano, bastando para tal relembrar 24 anos de vida.

Confesso também outra dívida aos *feirenses* que me acompanham desde tenra idade e que para mim significam muito, apesar de serem poucos.

Confesso a minha dívida para com os juristas que me acompanharam ao longo do meu percurso académico, em especial os que trabalharam nas suas dissertações ao mesmo tempo que eu, e que com os seus comentários, companhia e crítica incessantes ajudaram a construir esta dissertação.

E, finalmente, quero confessar uma dívida, também ela indeterminável ao Doutor João Félix Pinto Nogueira, por uma paciência inesgotável, um empenho fervoroso, por uma organização inigualável e um conhecimento preciso e rigoroso. Não obstante ser o seu dever orientar a presente dissertação, não se bastou por tal, tendo igualmente orientado a minha forma de trabalhar e a minha criatividade, sempre no sentido de estender o seu fascínio pelo direito fiscal a quem para tal estiver disposto.

Índice

Lista de Abreviaturas	7
Capítulo 1 – Introdução.....	10
1.1. Enquadramento	10
1.2. Objetivo e objeto da presente dissertação	10
1.3. Sequência	11
Capítulo 2 – Amnistias Fiscais: Enquadramento e Conceptualização	12
2.1. Noção.....	12
2.2. Motivos na base dos regimes de amnistia fiscal.....	12
2.2.1. A ineficácia da máquina fiscal.....	13
2.2.2. A motivação económica	13
2.2.3. Revoluções políticas	13
2.2.4. A transposição de sujeitos passivos incumpridores para a legalidade....	14
2.2.5 A teoria da ponte dourada e o reforço das medidas de combate à fraude e evasão fiscais	14
2.3. O âmbito de aplicação	15
2.4. Tipologias	17
2.4.1. Em função da vigência.....	17
2.4.2. Em função da incidência.....	18
2.4.3. Em função do benefício	19
2.4.4. Em função da publicidade	20
2.5. Distinção de figuras afins	20
2.5.1. Perdão	21
2.5.2 Benefícios fiscais	21
Capítulo 3 – As Amnistias Fiscais e o seu Enquadramento Legal e Jurisprudencial	23
3.1. Introdução.....	23
3.2. Limites domésticos.....	23
3.2.1. Limites de índole constitucional.....	24

3.2.2. Limites infraconstitucionais.....	25
3.2.3. Conclusões preliminares ao nível doméstico.....	27
3.3. Direito da União Europeia.....	27
3.3.1. Análise de procedimentos e decisões judiciais do TJUE.....	28
3.3.2. Conclusões intermédias ao nível do direito da UE.....	32
3.4. Direito internacional.....	32
Capítulo 4 – Análise Crítica do Impacto das Amnistias Fiscais	34
4.1 Introdução.....	34
4.2 Efeitos negativos	34
4.2.1. O incentivo ao incumprimento e à ilicitude.....	34
4.2.2. A difícil implementação política.	34
4.2.3. As amnistias sucessivas.	35
4.2.4. Reduzida eficácia das alterações legislativas supervenientes.....	35
4.3 Efeitos positivos	36
4.3.1. As amnistias fiscais como auxiliares das medidas de combate à fraude e evasão fiscais.	36
4.3.2. A redução de custos administrativos.	36
4.3.3. A arrecadação de receita a curto prazo.	37
4.3.4. As potencialidades a longo prazo.	37
4.4. As condições <i>sine quibus non</i> das amnistias fiscais.....	38
4.5. Análise crítica dos principais regimes portugueses.....	39
4.5.1. O RERT	39
4.5.2. O RERT II.....	39
4.5.3. O RERT III	40
4.5.4. RERD.....	41
Capítulo 5 – Amnistia como Instrumento Crítico de Política Fiscal	42
5.1. Introdução.....	42

5.2. Características da amnistia fiscal de transposição eficiente	42
5.2.1. Vigência	42
5.2.2 A gestão	42
5.2.3. A incidência	43
5.2.4. O momento de implementação	46
5.3. Conclusões intermédias	46
Capítulo 6 – Conclusões.....	47
Lista Jurisprudencial	49
Bibliografia	50

Lista de Abreviaturas

- Ac. – Acórdão
- AEEE – Acordo sobre o Espaço Económico Europeu
- AT – Administração Tributária
- BdP – Banco de Portugal
- BstBl – Bundessteuerblatt
- BvL – Bundesverband des Deutschen Lebensmittelhandels
- CPA – Código de Procedimento Administrativo
- CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DLU – Déclaration Libératoire Unique
- EEE – Espaço Económico Europeu
- EM – Estados Membros
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act
- GAO – Government Accountability Office
- HMRC – Her Majesty’s Revenue and Customs
- IRC – Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares
- LDF – Liechtenstein Disclosure Facility
- LGT – Lei Geral Tributária
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- OVDF – Offshore Voluntary Disclosure Facility
- OVDI – Offshore Voluntary Disclosure Initiative
- PIDESC – Pacto Internacional sobre os Direitos Económicos, Sociais e Culturais
- RERT – Regime Excecional de Regularização Tributária
- RERD – Regime Excecional de Regularização de Dívidas Tributárias
- SPOC – Special Point of Contact
- STA – Supremo Tribunal Administrativo
- TC – Tribunal Constitucional
- TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
- TFEU – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
- TNS – Tax News Service

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

UK – United Kingdom

US – United States

*A presente dissertação de
mestrado tem por base a
legislação e jurisprudência em
vigor a 31 de março de 2014*

Capítulo 1 – Introdução

1.1. Enquadramento

Portugal é um EM da UE que sofre hoje as consequências de um défice excessivo constituído por dívida pública e por diferentes orientações legislativas que acabaram por criar um sentimento generalizado de que o Estado proveria sempre pelas necessidades dos cidadãos. A verdade é que esta vontade prestativa acabou por apresentar um custo insuportável. Do lado da receita, sofre também as consequências de um crescendo ao nível dos expedientes de evasão e fraude fiscais, para os quais a resposta efectiva é tardia.

Hodiernamente, o paradigma alterou-se. O último governo, por força de intervenção exterior, foi obrigado a retificar o sistema de finanças públicas e a reduzir as despesas. Ao nível tributário, o objectivo central parece ser o de criar um sistema eficaz e que desincentive o incumprimento.

Naturalmente, esta transposição será sempre controversa. Os contribuintes irão lutar por manter os seus velhos “hábitos”, e qualquer campanha eleitoral que anuncie o reforço da eficácia da lei tributária não arrecadará muitos votos. É neste contexto que deve ser equacionado o recurso a uma solução como a amnistia fiscal. Estes regimes, muitas vezes vistos com alguma negatividade, mostram-se como importantes instrumentos de política tributária, cuja eficácia não deve ser menosprezada. Esta foi a constatação que nos levou à redacção da presente dissertação.

1.2. Objectivo e objeto da presente dissertação

O objeto deste estudo é proceder à análise sistemática e conceptual dos regimes de amnistia fiscal. Pretendemos prosseguir um conjunto de objectivos específicos:

- Estudar quais os melhores exemplos, quais os fatores que estão na base de uma amnistia bem sucedida e propor o que poderá ser um regime de amnistia fiscal benéfico para qualquer Estado integrado no mercado único europeu.

- Analisar o impacto deste tipo de regimes na descoberta da real base tributária de um Estado (dado que, em boa verdade, estes regimes também são um instrumento de auxílio na construção de um ordenamento jurídico-tributário mais eficaz e eficiente).

1.3. Sequência

Numa primeira fase dar-se-á a conhecer as principais causas na base deste tipo de regimes, apurando o conceito de amnistia fiscal. Analisaremos os motivos que levam à aprovação destes regimes e qual o âmbito de aplicação. Procederemos à classificação dos regimes de amnistia fiscal consoante a sua vigência, incidência, benefício e publicidade e distinguiremos amnistias fiscais de figuras afins.

Prosseguiremos para o enquadramento legal e jurisprudencial deste tipo de medidas. Começaremos por evidenciar a constitucionalidade e legalidade deste tipo de regimes no que toca aos princípios gerais tributários no ordenamento jurídico português, prosseguindo para um enquadramento ao nível da UE, com os principais problemas suscitados pelo TJUE neste âmbito, finalizando com a crítica à falta de um mecanismo internacional de controlo e regulação.

Na sequência desta conformação, enunciaremos os efeitos positivos e negativos deste tipo de medidas, analisando de forma crítica os principais regimes de amnistia fiscal que vigoraram em Portugal.

Por fim, tentaremos esboçar as bases de um regime que não só beneficie a transição para um ordenamento tributário eficaz, como ainda, permita incentivar o mercado único europeu.

Capítulo 2 – Amnistias Fiscais: Enquadramento e Conceptualização

2.1. Noção

Não existe unanimidade no que respeita à definição jurídica de amnistia fiscal. Não obstante, existem pontos comuns entre os regimes deste tipo, pelo que consideramos que a amnistia fiscal é um regime jurídico, aprovado por entidades estatais ou infraestatais, de perdão parcial ou total de dívidas tributárias¹. São normalmente de duração temporária, existindo regimes permanentes, e o seu objeto é a transposição de sujeitos passivos incumpridores para a legalidade como forma de combate à fraude e evasão fiscais.

Na generalidade dos ordenamentos jurídico-tributários não existem quaisquer consequências associadas à classificação de uma medida legislativa como amnistia fiscal. Temos mesmo dúvidas que a amnistia se possa considerar como um instituto de direito tributário já que, na maior parte dos casos, ela é apresentada como medida excepcional². Isto, porque o dever legal de pagar impostos não se coaduna com o não pagamento, o pagamento deficitário ou o pagamento intempestivo. Não surpreende, portanto, que, em função dos benefícios que conferem, este tipo de regimes seja efémero. O problema adensa-se, ao considerarmos que estamos perante normas que não se aplicam a todos os sujeitos passivos. Daí que se questione³ qual o fundamento que deve preceder à aprovação deste tipo de regimes, de forma a alcançar um sentido jurídico que não passe pela simples aprovação de diplomas legais ao serviço das motivações económicas dos Estados.

2.2. Motivos na base dos regimes de amnistia fiscal

São vários os motivos que levam o legislador a aprovar um regime de amnistia fiscal. Iremos aqui referir os principais.

¹ Aqui se englobando os juros e coimas associados ao não pagamento dos tributos.

² Porém, em muitos casos, os estados estendem o período de vigência, veja-se, *v.g.*, Meloni, E. O., “Argentina: 2013 Tax Amnesty”, TNS de 02.04.2013) IBFD Publications; Meloni, E. O., “Argentina: Tax Amnesty Regime on Unreported Foreign Currency – extension”, TNS de 02.10.2013, IBFD Publications; Meloni, E. O., “Argentina: Tax Amnesty Regime on Unreported Foreign Currency – second extension”, TNS de 15.01.2014, IBFD Publications; Meloni, E. O., “Argentina: Tax Amnesty Regime on Unreported Foreign Currency – third extension”, TNS de 02.04.2014), IBFD Publications.

³ Das-Gupta, A., & Mookherjee, D., “Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices”, 12 *Jou. of Law, Econ. & Orgn.* 2, 408-431 (1996); Franzoni, L. A., “Amnesties, Settlements and Optimal Tax Enforcement”, 67 *Ecoa.* 266, 153-176 (2000); Jackson, I. A., “Amnesty and Creative Tax Administration”, 39 *Nat. Tax Joul.* 3, 317-323 (1986); Malherbe, J. et al., “Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape”, 64 *Bull. Intl. Taxn.* 4, 224-241 (2010).

2.2.1. A ineficácia da máquina fiscal

Em qualquer Estado, o sucesso da cobrança dos tributos depende, entre outros fatores, do próprio ordenamento jurídico e sistema tributários.

Existem aspetos estruturais do ordenamento jurídico tributário que impedem a eficaz cobrança dos tributos devidos, seja devido à complexidade cada vez maior da lei⁴, seja por falta de meios administrativos ou judiciais. Tal obvia, em parte, à eficácia e eficiência dos métodos coercivos de cobrança, elevando as taxas de fraude e evasão fiscais. Por seu turno, as necessidades de prevenção geral não são atendidas, pelo que os Estados se tornam permissivos, perdendo grande parte da receita que lhes pertence.

2.2.2. A motivação económica

Com a introdução de um regime de amnistia, um Estado que se vê incapacitado de arrecadar receita abdica do montante global para poder arrecadar um montante residual. Em vez de perder toda a receita, consegue assim, pelo menos, arrecadar uma parte. Tendo por base que a arrecadação de receita a curto prazo tem sido um dos principais objetivos na base de regimes de amnistia fiscal, o mesmo tem-se revelado insuficiente na *ratio* que precede este tipo de regimes, pois não é, *a priori*, uma solução para o problema do incumprimento.

Pensamos ainda que um regime de amnistia fiscal demasiado benéfico para os sujeitos passivos (de forma a arrecadar o máximo de receita a curto prazo) facilita o uso abusivo do próprio regime, propiciando o branqueamento de capitais e a fuga para Estados *offshore*.

2.2.3. Revoluções políticas

Outro dos motivos na base de um regime de amnistia fiscal é a rutura de regime. Muitas vezes, em Estados vêem o seu sistema político alterado existindo uma quebra acentuada entre a antiga e a nova realidade (política). Daí que sejam realizadas grandes

⁴ Com efeito, a complexidade legislativa de muitos Estados, restringe o entendimento da lei fiscal por parte dos sujeitos passivos, o que propicia a fraude e evasão fiscais. O mesmo se pode dizer quanto às obrigações acessórias declarativas: se a declaração de rendimentos não é clara nem simples o suficiente para que um sujeito passivo a possa compreender, haverá um maior risco de erro, que obsta à correta e tempestiva liquidação.

reformas legislativas, nestas se incluindo o ordenamento fiscal. Com este quadro factual é fácil encarar tal modificação política como uma verdadeira amnistia, porém não nos podemos olvidar que um regime aprovado neste contexto, apesar de poder abranger todos os sujeitos passivos de um Estado, materialmente, será um regime de letra morta se o contribuinte sempre cumpriu as suas obrigações tributárias no regime anterior.

2.2.4. A transposição de sujeitos passivos incumpridores para a legalidade

A política fiscal do Estado deve ser dirigida à satisfação das necessidades do interesse coletivo. Daí que o grande fundamento na base de um regime de amnistia fiscal seja incentivar os contribuintes ao cumprimento dos deveres tributários⁵.

Esta é a *ratio*, que na nossa opinião⁶, deve presidir à aprovação de regimes de amnistia fiscal: o estímulo ao cumprimento dos contribuintes incumpridores. Tal passará pelo incentivo contínuo nesse sentido através do apelo à consciência moral dos sujeitos passivos incumpridores⁷. Um factor que diminuirá as probabilidades de sucesso do regime de amnistia fiscal será o estabelecimento de um regime demasiado favorável aos sujeitos passivos incumpridores – que mediram ao tempo do incumprimento, as consequências dos seus atos –, isto porque o Estado não pode desconsiderar que estes sujeitos passivos já antes violaram os seus deveres tributários.

2.2.5 A teoria da ponte dourada e o reforço das medidas de combate à fraude e evasão fiscais

Tendo por base o ponto anterior, concluímos que os incentivos ao cumprimento oferecidos aquando de um regime de amnistia fiscal serão especialmente atrativos para quem desejar ter como forma publicitária o cumprimento tributário. Pensamos em específico no caso das sociedades comerciais, cujo cumprimento garante uma boa imagem

⁵ Neste sentido Franz Von Liszt: “Sin embargo, puede la legislación, por razones de Política criminal, construir un puente de oro para la retirada del agente que ya era susceptible de pena”. Asua, L. J., “Tratado de Derecho Penal”, Vol. III, (Reus, 1999), tradução do original Liszt, V. F., Lehrbuch des Deutschen Strafrechts, (Keip, 1997).

⁶ E na opinião do legislador Estadunidense: «Although the 2012 OVDF, 2011 OVDI and 2009 OVDP are slightly different in both form and substance, the basic objective of all three programs is the same: “to bring taxpayers that have used undisclosed foreign accounts and undisclosed foreign entities to avoid or evade tax into compliance with United States tax laws”»; Morris, M. A., “One Size Does Not Fit All: Unintended Consequences of the *Offshore* Voluntary Disclosure Program”, Int. Tax. Jou., 25-35, (2013).

⁷ Fala-se de moralidade fiscal, no sentido da confiança e motivação que existe nos sujeitos passivos quanto ao pagamento dos seus deveres tributários. Para maiores desenvolvimentos: Torgler B., Schaffner M. & Macintyre A., “Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality”, (2007), obtained from <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0727.pdf>.

perante o mercado e os seus credores. Por outro lado, estes regimes serão também atrativos como forma de branqueamento de capitais de forma lícita⁸.

A *ratio* dessa atração prende-se coma nova oportunidade concedida aos sujeitos passivos que até agora se recusaram a cumprir. Ora, a expectativa de um Estado é de que os seus sujeitos passivos irão redimir-se e cumprir totalmente (independentemente do motivo do cumprimento) os seus deveres tributários, percorrendo uma *ponte dourada*⁹ entre a ilegalidade e legalidade.

Porém, qualquer regime de amnistia fiscal cuja causa determinante assente exclusivamente na transposição da *ponte dourada*, só surtirá efeitos se a máquina fiscal funcionar eficaz e eficientemente, no momento posterior ao do regime de amnistia fiscal. Isto, porque, no momento em que vigora o regime de amnistia fiscal, são esquecidos os ilícitos praticados. No entanto, este é só um dos lados da *ponte dourada*, devendo à chegada, mostrar-se ao sujeito passivo, agora cumpridor, que esta transposição tem o seu preço: a legalidade futura. Para que o sujeito passivo pague este “preço”, o Estado deverá estar munido de condições que permitam a liquidação e cobrança efetivas. Esta é a razão pela qual defendemos que as amnistias podem auxiliar o combate à fraude e evasão fiscais, mas nunca ser um instrumento de combate à fraude e evasão fiscais. Neste sentido, vários autores¹⁰ defendem que os efeitos positivos de um regime de amnistia fiscal dependem diretamente de um reforço das medidas de combate à fraude e evasão fiscais, imediatamente após o regime, com vista ao aumento da eficácia e eficiência da máquina fiscal e redução, para os Estados, do risco de fraude e evasão.

2.3. O âmbito de aplicação¹¹

Os regimes de amnistia fiscal não são compartimentos estanques em que o legislador esteja limitado no que toca aos tributos que abrange. Assim e pelas razões económicas que já referimos¹², os regimes de amnistia fiscal têm tendência a abarcar o maior número de impostos possível.

⁸Para maiores desenvolvimentos sobre abuso de amnistias fiscais: Das-Gupta, A., & Mookherjee, D., supra n.3, ponto 2.1. Veja-se também sobre o uso de amnistias fiscais como forma deliberada e consentida pelo Estado Colombiano de branquear capitais em 1992 sob a ditadura de César Gaviria; Olivieri, A., «“Free Market” Drug Barons in Colombia Switch to Heroin», 19 Exec. Int. Rev. 4, 26-28 (1992).

⁹ Cfr supra n. 5, ponto 2.2.4.

¹⁰ Rosenbloom, H. D., “Where’s the Pony? Reflections on the Making of Internal Tax Policy”, 63 Bull. Intl. Taxn. 11, 535-542 (2009); Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.; Jackson, I. A., supra n. 3, ponto 2.1.

¹¹ Para mais desenvolvimentos: Jackson, I. A., supra n. 3, ponto 2.1; Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.

¹² Cfr. supra ponto 2.1.

Vários exemplos nos surgem para mostrar as diferenças entre os regimes de amnistia fiscal existentes, ao nível dos sujeitos passivos e dos tipos de tributos que abrangem¹³. Naturalmente, o âmbito subjetivo dos regimes de amnistia fiscal abrange os sujeitos passivos incumpridores¹⁴, existindo amnistias que se aplicam exclusivamente a pessoas singulares¹⁵, outras a pessoas coletivas¹⁶e, ainda, as que se aplicam à generalidade dos sujeitos passivos incumpridores¹⁷.

O mesmo já não será verdade quanto ao tipo de tributos abrangidos, pois o critério não é tão vasto. Numa ordem crescente, temos regimes de perdão fiscal que se aplicam somente a um tipo de tributo – v. g. o imposto sobre sucessões¹⁸ –, enquanto, no outro extremo, existem regimes que se aplicam à grande maioria dos tributos legalmente previstos por determinado Estado¹⁹. O critério é, normalmente, funcional. Os Estados amnistiam os tributos que maior dificuldade apresentam quanto à liquidação e cobrança²⁰. Por fim, cabe referir que grande parte dos regimes de amnistia fiscal aprovados recentemente incidem sobre a fuga de capitais *offshore*, visto que, pela facilidade com que se transacionam capitais ao nível global, se torna impossível a liquidação e respetiva cobrança. Esta é a razão pela qual muitos Estados recorrem a regimes de amnistia fiscal que visam tributar uma pequena parte destes rendimentos de capitais. Para tal, têm de atrair sujeitos passivos que detêm montantes em condições muito vantajosas, acabando muitas vezes por abrir a porta ao branqueamento de capitais com benefícios excessivos²¹.

¹³Fisher, R. C., Goddeeris, J. H. & Young, J. C., “Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax”, 42 Nat. Tax Joul. 1, 15-27 (1989); Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.; Mastellone, P., “The New Italian Tax Shield: Amnesty for Undeclared Offshore Assets”, 50 Eur. Tax. 4, 152-159 (2010).; Seijo, J., Padrol, H. & Calderón, J. M., “Spain Launches Major Tax Reform: Tax Amnesty, Repatriation Holiday for Foreign Income, and Limitation to the Tax Deduction of Financial Expenses”, Spa. Tax Alt., (2012), Available in <http://www.gomezacebo-pombo.com/index.php/es/conocimiento/analisis/item/474-spain-launches-major-tax-reform>.

¹⁴ Podendo mesmo distinguir-se entre vários tipos de contribuintes incumpridores: “As the GAO Report indicates, taxpayers with little or no criminal or civil fraud exposure were punished proportionately in higher amounts than those who participated and had true criminal tax exposure”; Martin, P.W. & Ferreira, G. M., “The 2013 GAO Report of the IRS *Offshore* Voluntary Disclosure Program”, Int. Tax. Jour., 25-37, (2014).

¹⁵ V.g. o RERT I, aprovado pela lei n.º 39-A/2005.

¹⁶ V.g., o regime de amnistia fiscal Italiano (2002) aplicável a pessoas coletivas, no âmbito de terramotos e cheias que afetaram o país, como forma de evitar o encerramento. Consultar: Pediaditaki, T., “European Comission; Italy: European Comission opens investigation regarding Italian tax measures in areas affected by natural disasters”, TNS de 18.10.2012, IBFD Publicantions.

¹⁷ V.g. o scudo fiscal, a declaration liberatoire unique, o RERT III (aprovado pela lei) e o RERD (aprovado pela Decreto-Lei 151-A/2013). Veja-se: Mastellone, P. supra n. 13, ponto 2.3. e Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.

¹⁸ Amnistia suíça que vigorou em 2010, Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.

¹⁹ Scudo Fiscale de 2001, Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.

²⁰ Como, v.g., os capitais offshore. A este propósito: Mastellone, P. supra n. 13, ponto 2.3.

²¹ A este propósito consultar, em especial: Boise, C. M., “Breaking Open Offshore Piggybanks: Deferral and the Utility of Amnesty”, (2006), obtido de <http://ssrn.com/abstract=929587>; Das-Gupta, A., & Mookherjee, D., supra n. 3, ponto 2.1.; Mastellone, P. supra n. 13, ponto 2.3.

2.4. Tipologias

Como será apontado *infra*, as amnistias fiscais diferem nas suas características, sendo possível agrupá-las em função da sua duração, incidência, benefício e publicidade.

2.4.1. Em função da vigência

Grande parte dos regimes de amnistia fiscal é de curta duração²². Tal prende-se com a extensão do que os próprios regimes permitem e dos efeitos negativos²³ associados a este tipo de regimes. Porém, a Bélgica liderou um novo caminho ao estabelecer um novo regime de perdão fiscal permanente²⁴. Pensamos ser esta uma característica que poderá reforçar a eficácia do regime de amnistia fiscal²⁵. Isto porque, muitos dos sujeitos passivos incumpridores esperam, durante anos, pela aprovação destes regimes, ocultando os tributos não entregues, o que naturalmente, não acontecerá com um regime permanente.

Surge ainda outra questão: muitos dos regimes de curta duração não se bastam pelo seu período de vigência, pois são alvo de extensões temporais de forma a abarcarem mais sujeitos passivos. Veja-se o caso argentino²⁶, cujo regime de amnistia fiscal deveria ter tido a vigência de três meses tendo sido alvo de três extensões temporais²⁷ por períodos iguais. Não obstante o dinamismo legislativo necessário a qualquer legislador, questionamos se tal prorrogação não será violadora da segurança e certeza jurídicas necessárias a qualquer ordenamento jurídico. Nestes casos em que o legislador estende sucessivamente o regime em virtude dos seus resultados financeiros, duvidamos da curta duração anunciada pelo legislador, pelo que tendemos a considerar que estamos perante amnistias permanentes de revogação condicionada.

²² Veja-se, v.g., Munõz, M. A., “Puerto Rico: Tax Amnesty – Guidance Issued”, TNS de 06.06.2013, IBFD Publications; Munõz, M. A. & Ogázon, L., “Barbados: Budget for 2012”, TNS de 04.07.2012, IBFD Publications; Foltea, V., “Moldova: Tax Amnesty”, TNS de 22.05.2007, IBFD Publications.

²³ Cfr. *infra* ponto 4.2.

²⁴ Para um maior aprofundamento sobre o regime: Coel, B. & Quaghebeur M., “Belgium’s Permanent Regularization Procedure: The 2004 Tax Amnesty Redux?”, 42 Tax Not. Int. 11, 967-970, (2006).

²⁵ Com efeito: “Too often, these initiatives have been accompanied by inadequate disclosure periods and, as a result, the take-up and the monies raised have been low, or at least not as large as they could have been.”; Wakeman, S., “Bridging the gap”, TAX., 8-10, (2013).

²⁶ Regime Regularização Voluntária de Moeda Estrangeira não Declarada, Lei 26,680, de 3 de Junho de 2013, *supra* n. 2, ponto 2.1.

²⁷ Através dos Decretos 1503/2013 (1ª extensão), 2170/2013 (2ª extensão) e 440/2013 (3ª extensão). Cfr *supra* n. 2, ponto 2.1.

2.4.2. Em função da incidência

Tomando por critério as várias fases da vida de um imposto, o conseqüente reforço das medidas de combate à fraude e evasão fiscais e o prévio conhecimento por parte da AT dos montantes evadidos, é possível distinguir os regimes de amnistia fiscal. Estes regimes têm como efeito positivo permitir uma redução de custos administrativos, em virtude do seu âmbito objetivo. Isto porque abrangem os montantes ainda não conhecidos pelas AT²⁸ bem como dívidas já liquidadas que se encontrem na fase administrativa de cobrança²⁹. Não obstante, existem também amnistias que permitem o pagamento de um montante a título de transação judicial por dívidas que se encontrem em fase de litígio judicial³⁰.

Qualquer alteração legislativa que venha a ser aprovada posteriormente afetará a incidência da amnistia. Assim, por exemplo, se as alterações legislativas supervenientes incidirem sobre o regime substantivo de tributação de rendimentos singulares ou coletivos, a amnistia incidirá mormente sobre os montantes não declarados, concedendo maiores benefícios a quem os declarar. Por seu turno, se estivermos perante alterações legislativas ao nível do sistema judicial, uma amnistia que incida sobre os tributos em fase de contencioso, terá como efeito a extinção de processos, facilitando a aplicação da nova lei.

Ademais, se um Estado conhece os bens do contribuinte devedor, mas, por dissipação ou incapacidade patrimonial deste, não os consegue tributar, irá estabelecer uma redução da matéria tributável considerando somente uma parte desse património em dívida para efeitos da aplicação da taxa constante do regime de amnistia³¹. Por outro lado, se a amnistia tiver por objetivo liberar rendimentos ou bens não declarados, a aplicação de uma taxa mais baixa facilitará a aplicação da mesma a qualquer bem que venha a ser declarado pelo sujeito passivo³².

²⁸ V. g., o Offshore Disclosure Facility de 2007 aprovado pelo HMRC's e os regimes de amnistia das Bahamas e Espanha. Consultar: Ogázon, L., "Bahamas: Mid-year Budget 2012-2013 Statement Presented", TNS de 28.02.2013, IBFD Publications; Ledesma, A. J., "Spain: New Tax and Administrative Measures Aimed to Reduce Public Deficit Approved", TNS de 05.04.2012, IBFD Publications.

²⁹ V. g., o regime português RERD (Dec.-Lei n.º 151-A/2013), da Guatemala: Decreto 1-2013 de 26 de Junho; da Tunísia: Lei 2006-25 de 15 de Maio de 2006 e das Honduras: Decreto 71-2013 de 20 de Maio. Para mais desenvolvimentos: Ogázon, L., "Guatemala: Law on Tax Regularization published", TNS de 10.07.2013, IBFD Publications; IBFD, "Tunisia: Tax Amnesty Law Passed", TNS de 29 de Junho de 2006, IBFD Publications; Ogázon, L., "Honduras: Tax Amnesty", TNS de 12.06.2013, IBFD Publications.

³⁰ Decreto-Lei Italiano n.º 40/2010, de 26 de Maio.

³¹ V.g., o regime publicado na Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit, pelo Dec. 23, 2003, BGBl, I, 2928, Kellner, M., "Tax Amnesty 2004/2005 – An Appropriate Revenue Tool?", 5 Ger. Law Jou. 4, 339-346 (2004) e o regime mexicano de 2013, Ogázon, L. "Mexico: Tax Amnesty rules published", TNS de 27.02.2013, IBFD Publications.

³² V.g., o RERT I (cfr. supra n. 13, ponto 2.3.), bem como os regimes de amnistia aprovados em Madagáscar (2012), Bélgica (2013) e Moldávia (2007). Consultar: Atangana, A., "Madagascar: Finance Law 2012 – details", TNS de

2.4.3. Em função do benefício

Esta distinção assenta na forma como as amnistias fiscais permitem a regularização da situação tributária.

Os Estados optam pela aplicação de uma taxa fixa mais baixa que a taxa legal de tributação³³ ou pela isenção de custas e juros associados à dívida tributária³⁴. No primeiro caso incidem sobre a obrigação tributária principal; no segundo, sobre as obrigações tributárias acessórias. É uma questão que se prende com a extensão³⁵ dos benefícios concedidos pelo regime de amnistia fiscal. Não obstante, há certos aspetos que o legislador deve ponderar. Em primeiro lugar, quando o legislador decide dispor de um tributo e amnistiar uma parte dele, terá sempre de medir a necessidade do regime à luz do princípio da proporcionalidade, pelo fim extrafiscal que se pretende atingir. Assim, o interesse da coletividade e o princípio da igualdade obrigam a uma intervenção legislativa mais densa e ponderada quanto mais fundamental for o direito que se limita ou dispõe.

Por outro lado, o legislador pode repristinar as circunstâncias vigentes à época da fraude ou evasão fiscais, desonerando o sujeito passivo do pagamento de custas e juros associados à dívida tributária, ou ainda permitindo o pagamento diferido. Diminui-se a extensão do regime de amnistia fiscal, pois a taxa de imposto mantém-se igual, criando uma verdadeira “segunda oportunidade” para o sujeito passivo. Estamos perante verdadeiras sanções aplicadas ao sujeito passivo em concreto pelo não cumprimento dos deveres tributários, ou seja, obrigações acessórias que surgem após a fraude ou evasão fiscais e que só incorporam a dívida tributária a partir desse momento. Assim, ao amnistiar os juros e custas associados à dívida tributária, o legislador não derroga tão densamente o

09.02.2012, IBFD Publications; Offermanns, R., “Belgium: Council of Ministers approves new Tax Amnesty”, TNS de 10.06.2013, IBFD Publications; Foltea, V., supra n. 22, ponto 2.4.1.

³³ V.g., os regimes da Argentina (2013), supra n. 2, ponto 2.1.; RERT II, aprovado em 2010, pela lei 3-B/2010 (Portugal) e da Guatemala, supra n. 29, ponto 2.4.2.

³⁴ V.g., os regimes aprovados nas Honduras (2013), supra n. 29, ponto 2.4.2.; no Brasil, em Espanha, supra n. 12, ponto 2.3. e nas Ilhas Fiji. Consultar: Oliveira, H. S., “Brazil: Federal States Authorized to implement special program to recover State VAT debts”, TNS de 22.10.2012, IBFD Publications; Susanti, N., “Fiji: Tax Amnesty on Penalties Granted”, TNS de 29.10.2007, IBFD Publications.

³⁵ Além da redução de taxa de tributação ou da isenção de custas e juros, estes regimes também isentam de sanções penais os sujeitos passivos incumpridores, como incentivo à declaração de montantes evadidos ou sujeitos a fraude. Sobre a extensão dos benefícios concedidos pelos regimes de amnistia fiscal: Agrellos, M. D., & Mendes, J. P. C., “A Nova Amnistia Fiscal / The New Tax Amnesty”, *Actd. Jur. Uría Menz.* 31, 117-119, (2012), Available in <http://www.uria.com/pt/publicaciones/listado-revistas/34/numero31.html>; Coel, B. & Quaghebeur M., supra n. 24, ponto 2.4.1.; Islam, M. Q., “Tax Amnesty and Tax Revenue: Evidence from Ireland”, *4 Int. Jou. of Econ. Resh.* 1, 105-113 (2007); Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.; Mastellone, P. supra n. 13, ponto 2.3.; O’Shea, T., “Portugal’s Tax Regularization in Breach of EU Law, ECJ says”, *62 Tax Not. Intl.* 5, 374 (2011); Seijo, J., Padrol, H. & Calderón, J. M., supra n. 13, ponto 2.3.

princípio da igualdade, permitindo uma melhor aceitação por parte dos sujeitos passivos cumpridores que vêem esta como uma medida menos injusta.

2.4.4. Em função da publicidade

Muitos dos regimes de amnistia fiscal³⁶ fazem depender a elegibilidade do sujeito passivo para usufruto do regime mediante declaração prévia³⁷, ao passo que outros³⁸ permitem que os rendimentos ou capitais não declarados sejam tributados através de substitutos tributários³⁹, conferindo anonimato aos sujeitos passivos incumpridores. Ambas as escolhas apresentam efeitos positivos e negativos.

Ao estabelecer obrigações declarativas aos sujeitos passivos, o legislador estará a permitir um maior controlo futuro⁴⁰ sobre os rendimentos e capitais declarados, facilitando posteriores auditorias ou inspeções tributárias. Porém, estará também a desincentivar muitos sujeitos passivos que preferem não declarar os seus rendimentos ou capitais, mantendo-os ocultos, diminuindo a receita proveniente do regime de amnistia. Por sua vez, ao permitir o anonimato dos sujeitos passivos incumpridores, o legislador estará a sacrificar receita a longo prazo em benefício da receita a curto prazo, em virtude de não serem declarados quais os bens sujeitos ao regime. Existe, ainda, outro efeito perverso do anonimato e que se prende com a possibilidade de utilização do regime para o branqueamento de capitais ilícitos⁴¹.

2.5. Distinção de figuras afins

³⁶ V.g., o RERT I, supra n. 13, ponto 2.3.; o regime Húngaro (2014), Kulcsar, T., “Hungary: Implementing decree on stability savings account (Tax Amnesty Regime) published”, TNS de 06.01.2014, IBFD Publications e o Escudo Fiscal Italiano (2001, 2003 e 2009), Mastellone, P., supra n. 13, ponto 2.3.; OCDE, Committee on Fiscal Affairs, “Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, the 2007 progress report”, OCED publications, (2007).; Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.

³⁷ Assegurando o efetivo cumprimento para o futuro: “ (...) the various voluntary disclosure initiatives to date (...) have brought in additional revenue in the form of previously unpaid taxes and penalties, as well as yielding a tremendous amount of information for the US Government for further investigations into the activities of financial institutions and individual advisers who may have assisted US taxpayers conceal undisclosed accounts”; Parets, M. & Adler, D., “The US voluntary disclosure programme for Swiss banks”, Tax Plan. Int. – Eur. Tax Ser., (2013).

³⁸ V.g., os regimes da Bélgica (2013), supra n. 32, ponto 2.4.2.; da Tunisia (2006), supra n. 29, ponto 2.4.2. e da Africa do Sul (2006), IBFD, “South Africa: Small Business Tax Amnesty and Amendment of Taxation Laws Bill 2006 – additional provisions”, TNS de 06.01.2006, IBFD Publications.

³⁹ Por norma entidades bancárias que aplicam uma taxa de retenção na fonte aos montantes declarados. Cfr. infra ponto 5.2.2.

⁴⁰ Tal como será aprofundado infra ponto 4.4.

⁴¹ Cfr. supra n. 17, ponto 2.3.

2.5.1. Perdão⁴²

A distinção entre amnistia e perdão tem sido estudada sobretudo no âmbito do direito penal. Neste quadro, afirma Campos, J. P., *supra* n. 40, ponto 2.5.1., que “a amnistia apenas se concretiza no afastamento das consequências jurídicas do delito”.

Podemos, desde logo, distinguir entre amnistia própria, para factos cuja decisão não transitou em julgado, e amnistia imprópria, para os restantes, sendo que o mesmo autor defende que o perdão se enquadra nesta categoria. Destarte, a lei em vigor à altura dos factos será o critério de distinção. Em contraste o perdão “diz respeito unicamente à pena, necessitando apenas da mera condenação. Tradicionalmente na Alemanha não se autonomizou o perdão genérico da amnistia, pois o que releva daquela figura é a sua generalidade. Em Itália esta distinção era realizada, defendendo-se que ambas tinham efeitos diferentes”.

É possível conceptualizar diametralmente o mesmo conceito de amnistia: por um lado, como sinónimo de descriminalização, visto que a amnistia extingue a infração; e, por outro lado, como revogação temporária da lei à data dos factos.

O que, na verdade, possibilita a distinção entre as duas figuras é o beneficiário poder renunciar ao seu “direito” na amnistia. Como refere o susodito autor, “esta possibilidade é fruto, em primeiro lugar da localização sistemática que fazemos da amnistia, colocando-a no âmbito das consequências jurídicas do crime e não no âmbito da teoria geral da infracção criminal”.

Por último, o autor enuncia: “(...) no que diz respeito à sua natureza, a amnistia consubstancia um direito misto, do ponto de vista jurídico-substantivo, constitui uma causa de cessação do dever de executar a sanção e do ponto de vista jurídico processual, um pressuposto processual, obstaculizando ao procedimento criminal”.

2.5.2 Benefícios fiscais

A maioria dos ordenamentos jurídico-tributários prevê vários casos de benefícios fiscais, tendo em vista a obtenção de objectivos para-fiscais. Os benefícios apresentam alguns pontos em comum com as amnistias: são instrumentos jurídicos que funcionam à margem do ordenamento jurídico-tributário, não constituindo um fenómeno próprio deste

⁴² Remetemos neste campo para Campos, J. P., “Amnistia no Ordenamento Jurídico Guineense”, I, Bol. Fac. Dir. Bissau, 8, p. 365 e ss., (2008).

ordenamento, mas sim de outras necessidades político-sociais do Estado de Direito Democrático (parafiscalidade). Ambos encontram a sua força jurídica nas normas constitucionais vigentes, obrigando à ponderação de quais os direitos, liberdades e garantias que devem limitar a rigidez do princípio da capacidade contributiva⁴³. Apesar das semelhanças, são figuras distintas e autónomas.

Quanto aos benefícios fiscais, a sua conformação com o ordenamento jurídico-constitucional reporta-se sempre para normas de conteúdo programático, variando de acordo com o entendimento político vigente que irá estabelecer as maiores necessidades do Estado, num determinado contexto temporal. Cabe, assim, ao legislador estabelecer o benefício que melhor prossiga determinado objetivo programático patente nos princípios constitucionais.

Neste sentido, o objeto imediato de um benefício fiscal será sempre variável, o que explica a existência de benefícios fiscais com a duração de décadas, e benefícios fiscais de curta duração. Ademais, será de atender a que os benefícios fiscais são normas sem qualquer efeito ou objeto retroativo. Ou seja, qualquer benefício fiscal pressupõe uma atuação lícita anterior e posterior à sua vigência, derivando daqui a sua grande divergência dos regimes de amnistia fiscal.

Em último lugar, será de atender a que os benefícios fiscais são uma constante em qualquer ordenamento jurídico. O seu grande objeto será dotar a coletividade de meios suficientes para prosseguir o conteúdo das normas constitucionais programáticas vigentes, e essa mesma razão permite a sua permanência e essencialidade no Estado de Direito Democrático. São instrumentos de política legislativa que vigoram no ordenamento jurídico como forma de limitar a rigidez do princípio da capacidade contributiva, prosseguindo fins extrafiscais.

Os regimes de amnistia fiscal não o fazem por regra, e não permanecem ao longo do tempo no ordenamento jurídico, sendo aprovados pontualmente e por um curto período temporal.

⁴³ Consultar: Martins, G. W. O., “Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime”, 15-50 (Almedina, Coimbra, 2006) que refere: «Neste sentido, a possibilidade conferida ao legislador de alterar a disciplina da receita tributária (...) deve ser utilizada para os objectivos extrafiscais concretamente definidos serem atingidos” (...). O que quer significar que são os objetivos extrafiscais assumidos que conformam o conteúdo e a extensão da capacidade contributiva». Este ponto será aprofundado infra ponto 3.2.

Capítulo 3 – As Amnistias Fiscais e o seu Enquadramento Legal e Jurisprudencial

3.1. Introdução

A importância deste capítulo afere-se pela necessidade do reconhecimento da autonomia jurídica destes regimes por parte dos vários Estados e Organismos Internacionais, no intuito de limitar a arbitrariedade no uso de amnistias fiscais. Cremos ser benéfica a introdução de parâmetros estipulados globalmente com vista à harmonização deste tipo de regimes. Tal permitiria inelutavelmente um maior sucesso dos próprios regimes.

Em primeiro lugar, avaliaremos a compatibilidade deste instituto com a legislação portuguesa, analisando-se os princípios constitucionais e legais que podem ser postos em causa aquando da aprovação de um regime de amnistia fiscal e de que forma é permitida no ordenamento jurídico português a aprovação deste tipo de regimes.

Em segundo lugar, veremos como o TJUE tem lidado com os vários regimes de amnistia fiscal aprovados pelos EM, procedendo-se à análise da jurisprudência que consideramos ser mais significativa para o presente estudo.

Por fim, será abordada a falta de regulamentação internacional no que aos regimes de amnistia fiscal concerne e qual a compatibilidade destes regimes com os mecanismos para limitar a dupla tributação.

3.2. Limites domésticos

Em Portugal, encontramos limites ao nível constitucional e ao nível dos princípios gerais tributários. No entanto, dado o dinamismo do ordenamento jurídico-tributário, a lei tributária foi construída de forma a serem possíveis rápidas alterações legislativas. O EBF e a elasticidade constitucional do princípio da capacidade contributiva são os elementos jurídicos que permitem este fenómeno.

Nesta secção, será analisada a conformidade dos efeitos da amnistia fiscal à lei fundamental, sendo posteriormente analisada a forma como se coadunam os regimes de amnistia fiscal com os princípios gerais tributários.

3.2.1. Limites de índole constitucional

Ao nível constitucional, as principais questões dizem respeito ao princípio da capacidade contributiva. Em 1991, o TC Alemão pronunciou-se sobre a constitucionalidade deste tipo de normas tendo por base a violação do princípio da igualdade arguido pelo Tribunal de Finanças de Münster⁴⁴. O mesmo aconteceu na Colômbia⁴⁵ e na Bélgica⁴⁶. Na Moldávia⁴⁷, o litígio incidiu sobre a curta vigência do regime de amnistia fiscal, violando a segurança e certeza jurídicas. Na Polónia⁴⁸, o princípio em causa foi o do estado democrático, visto que, pela “indefinição” legal, o regime abria a porta ao branqueamento de capitais ilícitos.

Em Portugal, a constitucionalidade do RERT nunca foi analisada pelo TC, pelo que partimos da análise do conteúdo do art. 103º da CRP. Verificamos, no seu n.º 1, que os impostos são necessários para que o Estado possa satisfazer as necessidades coletivas e poder redistribuir a riqueza. Por contraposição, as amnistias fiscais não são contrárias a esta ideia, como se demonstrará.

Sem prejuízo, Jorge Miranda⁴⁹ defende que o princípio da igualdade não opera *ipso iure*, sendo, antes, um princípio dinâmico que admite discriminações positivas, que vão de encontro às necessidades da sociedade. Refere o autor que razões de política legislativa podem levar à existência de derrogações ao princípio da igualdade, desde que acompanhadas pela proteção dos direitos, liberdades e garantias, através da conjugação do princípio da proteção da confiança e do princípio da proporcionalidade *lato sensu*⁵⁰. Torna-se, assim, necessária a aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido amplo no momento da aprovação de um regime de amnistia fiscal.

⁴⁴ Julgamento de 27 Junho 1991, 2 BvL 3/89, BstBl 1991 II 652, 654. – O Tribunal de Finanças de Münster considerou a amnistia fiscal, aprovada em 1990, inconstitucional, por conceder uma isenção aos sujeitos passivos incumpridores e ter excluído os contribuintes cumpridores. O Tribunal Constitucional Alemão expressou a opinião oposta, com base na teoria da ponte dourada (cfr. supra ponto 2.2.5.).

⁴⁵ Munõz, M. A., “Colombia: Amnesty declared unconstitutional by the Constitutional Court”, TNS de 03.12.2013, IBFD Publications.

⁴⁶ Offermanns, R., “Belgium: Constitutional Court decides tax amnesty incompatible with the constitution”, TNS de 01.02.2013, IBFD Publications.

⁴⁷ Foltea, V., “Moldova: Constitutional Court rules on applicability of tax amnesty”, TNS de 27.09.2010, IBFD Publications.

⁴⁸ IBFD, “Poland: Tax amnesty and property declarations unconstitutional”, TNS de 18.12.2002.

⁴⁹ Miranda, J., & Medeiros, R., “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo I, 232-237 (W. K. P. s. a. m. C. Ed, 2010).

⁵⁰ Jorge Miranda explicita que outras exigências o legislador deve observar: “Isto não significa, ainda assim, que o legislador ordinário disponha, neste domínio, de um espaço de actuação livre do Direito Constitucional, sendo necessário verificar, em face das circunstâncias do caso concreto (v.g. número de pessoas afectadas, intensidade da discriminação, complexidade da regulamentação), se as disparidades de facto advenientes da aplicação da lei devem ou não ser toleradas pela Constituição”; Miranda, J., & Medeiros, R., *supra* n. 49, ponto 3.2.1.

A solução, atendendo à vertente da necessidade, passará por uma máquina fiscal eficaz e eficiente. Mas uma mudança através do reforço de medidas de combate à fraude e evasão fiscais será de maior dificuldade e morosidade, pelo que um regime transitório pode facilitar o incentivo à regularização da situação tributária, mantendo-a para o futuro.

Há necessidade de ponderar o mais adequado à realização da justiça, em virtude da alteração legal que se operará, pois, se a lei nova se aplica de forma igual a todos os cidadãos, também deverão ser iguais as condições em que se encontram os sujeitos passivos aquando da entrada em vigor da nova lei. Neste contexto, concluímos que uma medida deste tipo é necessária e adequada para salvaguardar o art. 103º da CRP.

Quanto à proporcionalidade em sentido estrito, é possível afirmar que o regime de amnistia fiscal como forma de transposição para a “honestidade fiscal” será estritamente proporcional ao fim visado pela lei fundamental: a repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Nestes termos, concluímos que os regimes de amnistia fiscal são compatíveis com a CRP.

3.2.2. Limites infraconstitucionais

Ao nível infraconstitucional os principais limites são-nos dados pelo princípio da indisponibilidade dos créditos tributários e por todos princípios constantes do art. 55º da LGT, em especial os princípios da decisão e da celeridade.

3.2.2.1. Princípio da indisponibilidade dos créditos tributários

Importa, assim, analisar o regime de amnistia fiscal à luz dos princípios específicos do ordenamento jurídico-tributário. Relativamente ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, previsto no art. 30º n.º 2 da LGT, exige-se a existência de diploma legal para que o crédito tributário possa ser extinto sem pagamento, em consonância com o art. 176º n.º 1 al. c) do C.P.P.T⁵¹. Para que seja implementada um regime de amnistia fiscal, terá sempre de existir lei promulgada pela Assembleia da República nos termos do art. 165º, n.º 1, al. i), pelo que este princípio será sempre respeitado.

⁵¹ Neste sentido: Ac. do STA, de 4 de Out. de 1989, rec. n.º 10607; Xavier, A., “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, págs. 350-352 (Almedina, 1972); Teixeira, A. B., “Princípios de Direito Fiscal”, Vol II, pág. 311 (Almedina, 1986); Sousa, A. J., & Paixão, J. S., “Código de Procedimento e Processo Tributário”, Comentado e Anotado, págs. 60 e 227 (Almedina, 2000); e Campos, D. L., & Campos, M. H., “Direito Tributário”, pág. 94 (Almedina, 2003).

Outro requisito surge na letra deste normativo: o respeito pelo princípio da igualdade. Remetemos, aqui, para o ponto 3.2.1. *supra*.

3.2.2.2. *Princípios constantes do art. 55º da LGT*

Do já enunciado resulta que o regime de amnistia fiscal respeita a CRP mediante o preenchimento de certos requisitos. Pelo que os princípios vertidos no art. 55º da LGT serão respeitados na mesma medida. Tal respeita ao facto destes princípios serem corolário das normas que regem a disciplina dos impostos e dos deveres da Administração Pública perante os cidadãos.

3.2.2.2.1. *Princípio da decisão*⁵²

Este princípio visa essencialmente estabelecer uma garantia para o sujeito passivo, pelo que, na eventualidade de uma amnistia fiscal ao nível processual, este princípio não tutela o direito de decisão relativamente aos tribunais ou à própria AT⁵³. Não se coloca assim a questão, no ordenamento jurídico português, que se colocou relativamente ao processo 3M Italia⁵⁴, que aprofundaremos *infra*, ponto 3.3.1.

3.2.2.2.2. *Princípio da celeridade*⁵⁵

Por último, cabe analisar um princípio que, não sendo incompatível com o regime de amnistia fiscal a nível processual, encoraja o mesmo. Na verdade, este tipo de regimes funciona como forma de reforço da efetividade do princípio da celeridade, contrastando com o atual desrespeito pelo mesmo que se mantém pela falta de sanções disciplinares aplicadas à AT, o que prejudica os sujeitos passivos e o erário público⁵⁶.

⁵² Arts. 55º e 56º LGT.

⁵³ Neste sentido: Campos, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L., “Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada”, (Vislis Editores, 2003). Defendem estes autores que “A criação de um dever legal de decidir tem como finalidade possibilitar a formação de um acto tácito de indeferimento, (...), e a previsão legal da formação de um acto deste tipo tem como única justificação possibilitar a sua impugnação contenciosa”.

⁵⁴ Zalasiński, A., “The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case”, 52 Eur. Tax. 9, 446-454 (2012).

⁵⁵ Arts. 55º e 57º LGT e arts. 10º e 57º do CPA.

⁵⁶ “A administração tributária deve abster-se de praticar actos que não tenham qualquer utilidade para o procedimento ou que o retardem desnecessariamente. A abstenção da prática de actos inúteis ou dilatatórios constitui um dever que é imposto à administração tributária e aos contribuintes, mas não se prevê, directamente, para o caso de violação de tais deveres, sanções de carácter processual ou quaisquer efeitos a nível dos direitos dos interessados que estiverem em causa no procedimento.” Campos, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L., *supra* n. 51, ponto 3.2.2.1.

3.2.3. Conclusões preliminares ao nível doméstico

Neste segmento é demonstrado como os regimes de amnistia fiscal se situam numa linha ténue entre a constitucionalidade e a inconstitucionalidade, em função das suas características específicas e dos fins a que se destinam.

Expusemos ainda que o critério que definirá a compatibilidade constitucional da amnistia fiscal serão sempre as exigências de proporcionalidade em sentido amplo, e que a *ratio* assenta em razões de política legislativa que cabe ao Estado levar a cabo. O objetivo de um regime de amnistia fiscal deve ser o preenchimento do conteúdo das normas programáticas da constituição material adaptadas à conjuntura económico-social que se faz sentir em determinado momento.

São referidos os princípios do ordenamento jurídico tributário que poderão ser postos em causa quando o legislador pondera a adoção de um regime de amnistia fiscal, as suas implicações e como uma medida deste tipo poderá enformar e definir o conteúdo destes princípios.

3.3. Direito da União Europeia

Ao nível do direito da UE também não se encontram quaisquer normas específicas em matéria de amnistias fiscais. Aliás, no que respeita a impostos não harmonizados os EM, possuem soberania fiscal, somente subordinada ao respeito pelo direito da UE⁵⁷.

Esta última condição introduz limites efetivos ao poder do legislador tributário interno. Isto, porque e como o tribunal tem vindo a reconhecer de modo consistente, as amnistias podem colocar problemas de compatibilidade com as liberdades fundamentais⁵⁸ ou infringir a proibição de ajudas de Estado⁵⁹.

Vários EM implementaram amnistias fiscais que suscitaram a pronúncia do TJUE e da Comissão Europeia. Referimo-nos às amnistias plasmadas no “*Scudo Fiscale*” italiano de 2001 e à “*Déclaration Libératoire Unique*” belga⁶⁰. Já no que se refere ao “*Artigo*

⁵⁷TJUE, 14 de Fev. de 1995, proc. C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, § 21.

⁵⁸ Parte I – Os princípios, arts. 1º a 17º do TFUE.

⁵⁹ Art. 107º e ss. TFUE.

⁶⁰ Introduzido pela Lei Belga de 31-12- 2003.

3(2bis)(b) do Decreto Lei Italiano n.º 40/2010”, (processo C-417/10); e, ao RERT I, (processo C-20/09)⁶¹, o TJUE emitiu uma decisão de mérito que será objeto de análise.

3.3.1. Análise de procedimentos e decisões judiciais do TJUE

3.3.1.1. O escudo fiscal italiano de 2001⁶²⁶³

A amnistia fiscal italiana permitia o pagamento de uma multa correspondente a 2,5% do montante sujeito a regularização, podendo o pagamento ser efetuado por duas vias: entrega do montante correspondente a esta taxa aquando da regularização dos montantes evadidos, ou investimento em títulos de dívida pública italiana subscritos a uma taxa mais baixa que a aplicável à época. Para tal, bastava declarar os montantes sujeitos a regularização junto de uma entidade bancária italiana, ou repatriá-los momentaneamente no caso de os capitais não se encontrarem em Itália. Após o pagamento, os montantes seriam liberados e poderiam voltar a sair de Itália.

A Comissão questionou a compatibilidade deste regime com a liberdade de circulação de capitais e o princípio da igualdade. Questionou também se este regime não seria uma Ajuda de Estado com vista a beneficiar a banca italiana, em função de esta ser a entidade responsável pela gestão e entrega dos montantes arrecadados com o regime.

O Estado italiano respondeu negativamente às três questões. A opção de pagamento da sanção relativa ao incumprimento pela compra de títulos de dívida pública não constituía uma violação ao art. 63º do TFUE, visto que o montante a entregar pelo sujeito passivo não incidia sobre o próprio tributo não entregue. Antes, a possibilidade de reinvestimento em títulos de dívida pública referia-se ao montante fixo, relativo a custas e juros, a pagar aquando da subscrição ao regime de amnistia. Estes seriam sempre devidos ao Estado italiano, não fazendo parte do montante amnistiado, o qual, em si, não era sujeito a qualquer contrapartida ou condição.

Quanto ao repatriamento, a justificação prende-se com o próprio objeto da amnistia, sendo uma condição sem a qual não seria possível operar e gerir os montantes arrecadados

⁶¹ Sendo estes os casos mais relevantes para o presente estudo, advertimos que esta não é toda a jurisprudência do TJUE relativa a amnistias fiscais, porém fica a indicação de que estes regimes têm sido uma das principais preocupações da CE.

⁶² Procedimento pré-contencioso n.º 2001/2226.

⁶³ Introduzido pela lei italiana 409 de 23 de Novembro de 2001. Para mais desenvolvimentos: Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.

com o regime de amnistia fiscal. Porém, nada impedia o sujeito passivo de retirar os bens amnistiados do Estado italiano, após a regularização.

Finalmente, o Estado italiano defendeu que não existia violação do princípio da igualdade⁶⁴ pelo facto de os bancos italianos atuarem como cobradores, visto que estas competências lhes advinham da lei. Estas funções eram de cariz público, pelo que os bancos não prosseguiam a sua normal atividade privada ao regularizarem estes montantes em nome do Estado Italiano. Tal nunca seria possível para um banco não italiano. Face a estas explicações, a Comissão decidiu não continuar quaisquer procedimentos.

3.3.1.2.A declaração liberatória única⁶⁵⁶⁶.

Este regime permitia a regularização de montantes sujeitos a evasão ou fraude fiscais mediante o pagamento de 6% ou 9% do valor dos montantes evadidos, em função do montante total. Os sujeitos passivos podiam reinvestir em seguros de vida ou contratos de capitalização junto de entidades localizadas em qualquer EM ou Estado pertencente ao EEE. O mesmo se aplicava ao imobiliário.

Existia uma diferença de regime: quando o reinvestimento fosse feito em entidades ou imobiliário situados em território nacional, a declaração poderia ser feita em qualquer banco, que cobraria o imposto entregando-o, posteriormente, ao Estado. Quando estas entidades estivessem situadas no estrangeiro, a declaração teria de ser feita junto dos serviços da administração tributária.

Estava em causa, mais uma vez, o princípio da igualdade, pela diferença na forma de subscrição da amnistia em função de o reinvestimento ser efetuado em território belga ou não. O Estado belga defendeu-se referindo que as sucursais de um banco ou sociedade de investimento estabelecidas noutra EM também poderiam ser admitidas como intermediárias no processo de regularização, aplicando-se a referida taxa de 6% no caso de reinvestimento efetuado noutra EM. Por outro lado, justificou a diferença de regimes entre os sujeitos passivos que repatriassem o seu capital e os que o regularizariam noutra EM, pela necessidade de identificar o capital detido no estrangeiro.

Por fim, o Estado belga defendeu que sempre interpretou extensivamente a norma, pelo que todas as disposições também seriam aplicáveis aos Estados signatários do AEEE.

⁶⁴ Relativamente a outras entidades bancárias situadas na UE.

⁶⁵ OCDE Com. on Fisc. Aff., supra n. 36, ponto 2.4.4.; Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.

⁶⁶ Procedimento de Infração n.º 2004/4029.

Na sequência destas explicações, a a CE abandonou os demais procedimentos com vista a uma ação por incumprimento.

3.3.1.3. O caso “3M Italia”

O processo surge no âmbito de um litígio entre o Estado italiano e a sociedade *3M Italia* pela alegada prática de fraude fiscal⁶⁷.

Aquando do litígio⁶⁸, foi aprovada uma lei⁶⁹ que estabelecia um regime de amnistia fiscal processual⁷⁰ para litígios judiciais com duração superior a dez anos, nos quais a AT tivesse obtido decisões desfavoráveis em 1.^a e 2.^a instâncias. Exigia-se, ainda, que não tivesse sido proferida decisão de mérito. O processo junto do tribunal de última instância poderia ser extinto mediante o pagamento do montante equivalente a 5% do valor da causa, desde que o contribuinte renunciasse a intentar a competente ação de indemnização por eventuais danos sofridos.

Tendo dúvidas quanto à compatibilidade desta norma com o TFUE, o tribunal de última instância procedeu ao reenvio prejudicial. Em primeiro lugar, questionou a compatibilidade da norma com o princípio de proibição do abuso de direito, tal como definido nos processos C-255/02 e C-425/06, e, em segundo lugar, se a norma interna não seria contrária à obrigação de combater o abuso de direito tal como ele é descrito no art. 4º, n.º 3 do TUE. Por fim, coloca a questão da possibilidade deste regime vir a consubstanciar uma Ajuda de Estado.

Em primeiro lugar, o tribunal notou que também estaria em causa a Convenção Europeia dos Direitos do Homem (mormente, na obtenção de uma decisão em tempo útil), o que deveria ser tido em conta na análise da compatibilidade da norma interna com o direito da UE.

Em segundo lugar, o tribunal analisou a compatibilidade da norma interna com o TFUE. Relembrou que as liberdades fundamentais são a emanção específica do princípio geral de proibição de discriminação com base na nacionalidade, pelo que a norma interna não constituía, em si, uma limitação a qualquer outra liberdade fundamental.

⁶⁷ TJUE, 29 de Mar. de 2012, proc. C-417/10, Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v 3M Italia SpA.

⁶⁸ Em que se discutia a legalidade de um esquema de planeamento fiscal levado a cabo pelo sujeito passivo.

⁶⁹ Artigo 3(2bis)(b) do Decreto Lei n.º 40/2010.

⁷⁰ Para a leitura da redação total da norma, traduzida em inglês, leia-se Zalasiński, A., supra n. 54, ponto 3.2.2.2.1.

Quanto ao argumento de que poderia existir uma Ajuda de Estado, o tribunal fez notar que não estava em causa qualquer discriminação positiva.

Esta decisão redefine o alcance do princípio da prevenção do abuso de direito no campo da fiscalidade direta, ao reiterar que o mesmo não abrange o campo dos impostos diretos, pelo que cabe a cada Estado decidir qual a sua política de combate à fraude e evasão fiscais, mesmo que essa política inclua uma amnistia fiscal de dívidas exequendas.

3.3.1.4. RERT

A Lei n.º 39-A/2005 introduziu o RERT (como alteração ao Orçamento de Estado desse ano). O artigo 5º deste diploma previa a concessão de uma amnistia a detentores⁷¹ de elementos patrimoniais «que consistam em depósitos, certificados de depósito, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo apólices de seguro do ramo “Vida” ligados a fundos de investimento e operações de capitalização do ramo “Vida”, que não se encontrassem no território português a 31/12/ 2004».

Concedia a opção entre o pagamento de uma taxa de 5% (art. 2º, n.º 2 al. b)) sobre o valor dos elementos referidos ou de uma taxa especial de 2,5% para os elementos abrangidos convertidos em títulos de dívida da República Portuguesa (art. 6º n.º 4).

A Comissão colocou a questão da violação da liberdade de circulação de capitais. O Estado Português justificou que não existia qualquer violação e que o regime tinha como fundamento razões de combate à fraude e evasões fiscais.

Porém, tal argumentação não procedeu, em virtude da diferença de taxas. O TJUE (na esteira do afirmado pelo advogado geral) entendeu que existia um claro incentivo à aquisição de títulos da dívida portuguesa em detrimento da aquisição de títulos de dívida de outro qualquer EM. Além disso, considerou que estava em causa uma motivação puramente económica, em função da diminuição de receitas do Estado Português, sendo o art. 6º do RERT uma forma de compensar essa mesma diminuição. Tal veio na linha da jurisprudência anterior⁷² na qual o TJUE tinha recusado restringir uma liberdade fundamental com base unicamente em motivos de puro cariz económico, em razão de as liberdades fundamentais, nomeadamente a da livre circulação de capitais, visarem proteger bens qualitativamente superiores a interesses económicos.

⁷¹ Que seja, simultaneamente, sujeito passivo e pessoa singular nos termos da lei interna portuguesa.

⁷² Decker (C-120/95), Verkooijen (C-35/98) e Comissão/Portugal (C-171/08).

Por fim, o governo português referiu que a diretiva 2003/48/CE permite uma diferenciação de taxas. O TJUE não aceita esta justificação dado que estão em causa títulos de igual natureza e que a diferenciação estipulada pela diretiva não pode justificar uma discriminação em função do Estado emissor dos referidos títulos. O regime foi considerado incompatível com a liberdade de circulação de capitais.

3.3.2. Conclusões intermédias ao nível do direito da UE

Podemos concluir que os principais limites que os legisladores domésticos devem observar neste âmbito dizem respeito à liberdade de livre circulação de capitais e à concessão de Ajudas de Estado. Será relevante para o legislador ter sempre presentes quais as políticas europeias ao nível da economia e que os EM, sobre o véu de soberania fiscal e de combate à fraude e à evasão fiscais, não poderão violar um diploma que eles próprios ratificaram.

O TFUE é o documento base do funcionamento da UE; sem ele não existira a formalização do desejo de união que subjaz aos EM. Aplaudimos a atuação do TJUE na defesa dos princípios fundadores dessa mesma união, não podendo deixar de questionar, no entanto, até que ponto estes princípios retiram a soberania fiscal dos EM. Sendo que essa mesma soberania é reconhecida pela própria UE⁷³.

3.4. Direito internacional

Não existem no ordenamento jurídico internacional verdadeiros princípios ou regras que limitem ou condicionem a adoção de amnistias fiscais. Na verdade, o PIDESC, no seu art. 1º⁷⁴, prevê a autodeterminação política e o livre desenvolvimento económico, desde que sejam respeitadas as convenções e tratados internacionais. Assim e porque as amnistias fiscais se encontram na disponibilidade dos Estados, elas são admitidas no meio internacional. Porém, somos da opinião de que não basta esta liberdade autocrática. Com efeito, estas são medidas que afetam grande parte dos cidadãos de um Estado, pelo que é

⁷³Remetemos nesta questão para: Nogueira, J. F., “Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade”, (Wolters Kluwer Portugal/ Coimbra Editora, 2010).

⁷⁴ “1. Todos os povos tem o direito a dispor deles mesmos. Em virtude deste direito, eles determinam livremente o seu estatuto político e asseguram livremente o seu desenvolvimento económico, social e cultural. 2. Para atingir os seus fins, todos os povos podem dispor livremente das suas riquezas e dos seus recursos naturais, sem prejuízo das obrigações que decorrem da cooperação económica internacional, fundada sobre o princípio do interesse mútuo e do direito internacional. Em nenhum caso poderá um povo ser privado dos seus meios de subsistência.”

urgente a criação de um órgão internacional dedicado a estes fenómenos, que os aprofunde, regule e controle. Este órgão deverá, ainda, delimitar os fundamentos e objetivos na base dos regimes de amnistia fiscal.

Por vezes é arguida a violação do princípio da não discriminação, presente no art. 24º das Convenções Modelo OCDE e ONU e na generalidade das convenções bilaterais. A proibição de discriminação é aferida relativamente aos nacionais e a elegibilidade para um regime de amnistia fiscal afere-se, por via de regra, através da residência do sujeito passivo ou pela fonte dos rendimentos abrangidos pela amnistia. Por esta razão, cremos que nunca se verifica uma verdadeira violação deste dispositivo.

Por último, cabe referir que alguns organismos internacionais já se pronunciaram sobre estes regimes, nomeadamente a OCDE e o FMI⁷⁵. Procederam a estudos económicos e doutrinários de forma a analisar os efeitos e consequências deste tipo de regimes. No entanto, acreditamos que tal ainda não basta, e que é necessária uma recomendação que incida sobre as linhas orientadoras que os Estados devem respeitar no que toca a amnistias fiscais.

⁷⁵OCDE, Com. on Fisc. Af., supra n. 36, ponto 2.4.4.

Capítulo 4 – Análise Crítica do Impacto das Amnistias Fiscais

4.1 Introdução

As amnistias são normalmente descritas como medidas excepcionais, que visam resolver um problema específico balizado no tempo. Daí a importância de conhecermos os seus efeitos (positivos e negativos) e se este tipo de medidas são realmente adequadas à prossecução dos objectivos que visam atingir.

4.2 Efeitos negativos

4.2.1. O incentivo ao incumprimento e à ilicitude.

Uma amnistia pode criar um sentimento de injustiça em quem sempre cumpriu todos os seus deveres fiscais.

Ao aprovar-se um regime que conduz à discriminação positiva dos sujeitos passivos incumpridores obviamente deve ter-se em conta a “exclusão” dos sujeitos passivos cumpridores do âmbito de aplicação. Porém, há que equacionar que, além do estigma social que tal fenómeno acarreta, existe um bem que acaba por ter maior dimensão de peso (no confronto concreto): a integridade do sistema fiscal de um Estado e o controlo da rigidez do princípio da capacidade contributiva.

Existe ainda a já referida possibilidade do uso destes mecanismos legais como forma de branquear capitais. A transposição dos sujeitos passivos incumpridores para a legalidade não pode implicar a transposição de capitais ilícitos. Esta é uma das principais preocupações, pelo que a origem dos capitais e a identificação do sujeito passivo deverão ser condição de acesso ao regime.

4.2.2. A difícil implementação política.

Tradicionalmente o poder legislativo é sensível à vontade da maioria dos cidadãos. Ora uma amnistia, ao favorecer um grupo muito reduzido (e de incumpridores) não é bem vista por essa maioria.

A aprovação de uma medida deste tipo pode ainda cair assim que acabe o ciclo político do governo/parlamento que a aprovou (criando-se a possibilidade de “revogação antecipada”).

É, assim, uma medida jurídica demasiado volátil, que dependerá sempre do conteúdo orçamental e da aceitação pública de cada Estado. Por este motivo, torna-se difícil apresentar tal medida como um instituto jurídico duradouro e concatenado com o ordenamento jurídico em geral.

4.2.3. As amnistias sucessivas.

Como observamos, na base de uma amnistia deve estar a intenção de incentivar os sujeitos passivos a passarem para o campo da legalidade. Ora o uso reiterado dos regimes de amnistia fiscal obsta à realização deste objetivo. Na verdade, a repetição de um regime de amnistia fiscal bem-sucedido não implica a reprodução dos seus efeitos. A razão prende-se com a perceção que o sujeito passivo incumpridor retira do comportamento do legislador.

Quando o legislador implementa vários regimes sucessivamente, o sujeito passivo confia que será uma questão de tempo até ter a possibilidade de regularizar a sua situação tributária novamente. Assim, limita-se a continuar no lado da ilegalidade na expectativa futura de ser amnistiado. Para o sujeito passivo existe uma substituição da obrigação tributária por uma amnistia esporádica que permite a renovação da evasão ou fraude, reforçando-se a ideia de um Estado permissivo quanto ao incumprimento dos deveres tributários.

4.2.4. Reduzida eficácia das alterações legislativas supervenientes.

Tendo por base os regimes amnistiais que conferem o anonimato ou permitem o não repatriamento dos capitais sujeitos a regularização, consideramos que as medidas de combate à fraude e à evasão fiscais aprovadas após estes regimes serão de eficácia reduzida⁷⁶. A não existir repatriamento dos montantes evadidos ou o controlo dos bens que são amnistiados, os sujeitos passivos irão simplesmente mantê-los nos locais de omissão

⁷⁶ Veja-se: “El impacto de la amnistía fiscal en España, a examen”, (2012), obtido de <http://www.wharton.universia.net/index.cfm?fa=viewArticle&id=2196&language=spanish>.

atuais, diminuindo a possibilidade de auditoria e controlo por parte do órgão de fiscalização.

Correto será que os Estados aprovem as medidas de combate à fraude e à evasão fiscais anteriormente ao regime de amnistia, para que estas medidas já estejam em vigor, criando receio sancionatório nos sujeitos passivos incumpridores, que irão capitalizar a oportunidade conferida⁷⁷.

4.3 Efeitos positivos

4.3.1. As amnistias fiscais como auxiliares das medidas de combate à fraude e evasão fiscais.

Tendo em conta o já referido, um regime de amnistia fiscal pode permitir uma maior eficácia dessas mesmas medidas, dada a sua finalidade de transição. Esta é a principal vantagem de qualquer amnistia fiscal. Remetemos neste ponto para o já referido nos pontos 2.2.5. e 4.2.4.

4.3.2. A redução de custos administrativos.

Uma das grandes vantagens das amnistias fiscais é o ganho proporcionado na remoção de custos à máquina fiscal, que, de outra forma, seriam elevados pela realização de auditorias e de procedimentos de cobrança coerciva. É uma realidade: por todos os tributos que não são recebidos pelo erário público existem custos que podem ser evitados pela aprovação de um regime de amnistia fiscal. Por outro lado, existem ainda ganhos ao nível da eficácia e eficiência⁷⁸. Por fim, existe ainda um efeito secundário positivo: a deteção e correção de falhas do sistema anterior. Destarte, um regime de amnistia fiscal permite que a AT prossiga a sua normal atividade de órgão de controlo e execução fiscal, ao invés da atividade de polícia fiscal ou mesmo de intérprete da lei.

⁷⁷V.g., o regime aprovado no pelo Reino Unido. Após uma série de ações judiciais intentadas pelo HMRS (Her Majesty's Revenue Service) contra alguns bancos britânicos, foram recolhidas informações sobre vários sujeitos passivos incumpridores, que detinham contas em Estados offshore. Como o número de incumpridores era elevado, seriam necessários avultados custos administrativos para tributar os montantes sujeitos a evasão. Desta forma, o Reino Unido fez aprovar um regime de perdão fiscal, que possibilitava que estes sujeitos passivos procedessem ao pagamento voluntário dos seus tributos, sem nunca abdicar da hipótese de intentar uma ação judicial. Para maiores desenvolvimentos: Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.

⁷⁸ Cfr supra ponto 2.2.1.

4.3.3. A arrecadação de receita a curto prazo.

Tendo por base a disparidade entre a base tributável existente e o que é, efetivamente, recebido a título de imposto, facilmente concluímos que um dos efeitos positivos é a arrecadação de receita a curto prazo⁷⁹. Isto, porque, se um Estado não aplicar o regime, no mesmo período temporal, nenhuma receita será arrecadada⁸⁰.

O mesmo serve para dizer que, quando um regime de amnistia fiscal é corretamente e tempestivamente aplicado, proporciona um aumento patrimonial pontual do erário público, tendo este efeitos a longo prazo. Se acompanhada de medidas políticas de sensibilização e adesão, um regime de amnistia fiscal pode, como já referido, aumentar a cooperação voluntária dos sujeitos passivos. Tal assenta no repatriamento voluntário dos montantes anteriormente evadidos como condição de acesso à amnistia fiscal. Desta forma é possível tributar bens/capitais que, caso contrário, poderiam estar perdidos para sempre.

4.3.4. As potencialidades a longo prazo.

O regime de amnistia fiscal pode, ainda, produzir efeitos benéficos a longo prazo. Pensemos no seu principal fundamento: a transposição dos sujeitos passivos incumpridores da ilegalidade para a legalidade. Pensemos que o legislador estabelece como condição de acesso ao regime de amnistia fiscal a declaração dos bens/capitais que são sujeitos ao regime e a identidade do sujeito passivo incumpridor. Com base nestes requisitos, os efeitos vantajosos do regime irão ter repercussões futuras, em virtude da informação que fica disponível junto da AT.

A verdade é que a relação fiscal assenta na cooperação do sujeito passivo, devendo este declarar os seus rendimentos e património. Quando assim não é, só em sede de inspeção tributária é possível a AT conhecer o que não foi declarado.

Também na perspetiva da receita a longo prazo é possível prever um efeito vantajoso, visto que a chegada à legalidade de sujeitos passivos significa um aumento de rendimentos/capitais tributáveis, arrecadando-se, à mesma taxa, um montante superior de imposto.

⁷⁹ Neste sentido Sean Wakeman: “The reasons for a general tax amnesty are numerous, not least the imperative for the government to raise tax revenues in these difficult times of austerity measures”; Wakeman, S., *supra* n. 23, ponto 2.4.1.

⁸⁰ Colmatando ainda a caducidade do direito à liquidação ou à prescrição de créditos tributários: “Each year, £17,84bn of tax, interest and penalties becomes incollectable due to statutory time limits as a result of HMRC putting of the launch of a general tax amnesty that could allow tens of thousands of people to regularize their tax affairs and rejoin the taxpaying community”; Wakeman, S., *supra* n. 23, ponto 2.4.1.

4.4. As condições *sine quibus non* das amnistias fiscais

Aqui chegados, consideramos que existem cinco elementos-chave da eficácia de uma amnistia⁸¹: i) o uso do regime como forma de transição para uma alteração legislativa substancial ao nível tributário; ii) o uso da amnistia fiscal como *ultimatum* precedente de uma máquina fiscal mais eficaz e eficiente; iii) a sua excecionalidade; iv) a perceção da sua equidade; e, por fim, v) a sua independência quanto à arrecadação de receita.

Quanto aos pontos i) e ii), a experiência comparada⁸² mostra-nos que um regime de amnistia fiscal contemporâneo à implementação de medidas de combate à fraude e evasão fiscais que vise uma maior eficácia da máquina fiscal, não só aumenta a arrecadação de receita a curto prazo, como também permite que, no futuro, os sujeitos passivos incumpridores regressem à legalidade.

No que se refere aos pontos iii) e iv) devemos notar que a eficácia dos regimes é, normalmente, proporcional ao desconhecimento prévio por parte dos sujeitos passivos incumpridores. Os Estados não podem criar um padrão temporal que permita identificar os períodos em que os tributos vão ser amnistiados. Tal contenderá, também, com a perceção de justiça por parte dos sujeitos passivos cumpridores, visto que é melhor aceite socialmente um só destes regimes do que a sua repetição sucessiva. Voltamos a chamar à colação que o uso repetido deste tipo de regimes pode mesmo ser um incentivo à fraude e evasão fiscais.

Por fim, quanto ao ponto v), defendemos que a arrecadação de receita a curto prazo deve ser entendida como um efeito positivo secundário, visto que o fundamento do regime influencia, inevitavelmente, o futuro do ordenamento jurídico-tributário. Se baseado somente na arrecadação de receita a curto prazo, o regime não permite detetar e corrigir as anteriores falhas do sistema, ou seja, permanecem os problemas estruturais que levaram à necessidade de aprovação do regime de amnistia fiscal. Recordar-se que estes regimes não são um mecanismo de correção de falhas do sistema, operando antes como “auxiliares” de alterações legislativas de combate à fraude e evasão fiscais.

⁸¹ Sean Wakeman acrescenta outro: “The success of the LDF may be attributed to many factors. (...) It is a simple, well-planned facility that is supported by a helpline, comprehensive online resources and a special point of contact (SPOC) to handle more esoteric queries and initial enquiries anonymously”; Wakeman, S., *supra* n. 23, ponto 2.4.1.

⁸² V.g. o Offshore Disclosure Facility britânico, Malherbe, J. et al, *supra* n. 3, ponto 2.3.

4.5. Análise crítica dos principais regimes portugueses

Com base nas condições anteriormente estabelecidas, descreveremos de forma sumária os principais regimes aprovados no ordenamento jurídico português, demonstrando quais os efeitos positivos e negativos, na tentativa de exemplificar o susodito.

4.5.1. O RERT

Como anteriormente referido⁸³, o RERT concedia a opção entre o pagamento de uma taxa de 5% (art. 2º, n.º 2 al. b)) sobre o valor dos elementos referidos ou de uma taxa especial de 2,5% para os elementos abrangidos convertidos em títulos de dívida da República Portuguesa (art. 6º n.º 4). Apesar de englobado num diploma de alteração ao orçamento de Estado, o qual modificava algumas normas ao nível substantivo, não precedeu nenhuma alteração legislativa substancial ao ordenamento jurídico-tributário.

Denominadas como “medidas de combate à fraude e à evasão e de reforço da eficiência fiscal”, apenas previam a forma de acesso, a taxa aplicável, os benefícios concedidos e a obrigação de repatriamento dos capitais. Este regime permitia o anonimato aos sujeitos passivos incumpridores, pelo que não consideramos que estes a tenham encarado como uma “última oportunidade” de regularização tributária. Quanto à perceção da sua equidade, não nos podemos pronunciar, pois a medida não foi efectivamente conhecida pela grande maioria dos sujeitos passivos. Por último e tendo também por base o descrito na decisão do TJUE⁸⁴, este era um regime cujo objeto era claro: a arrecadação de receita a curto prazo.

4.5.2. O RERT II

Em 2010, o Estado Português lançou um novo regime excecional, denominado RERT II⁸⁵. Apesar de baseado no anterior, foram introduzidas algumas alterações, que o tornaram compatível com a liberdade de circulação de capitais. Além da alteração ao art. 6º, que passou a prever uma majoração de 50% do imposto devido em caso de fraude ou

⁸³ Cfr. *supra* ponto 3.3.1.4.

⁸⁴ Comissão/Portugal, (C-20/09).

⁸⁵ Cfr *supra*, n. 28, ponto 2.4.3.

omissão constante da declaração de regularização, houve uma importante alteração no que diz respeito ao âmbito subjetivo do regime.

Este regime previa a possibilidade de as pessoas coletivas poderem usufruir do regime, o que foi um fator decisivo na garantia de uma receita maior. Porém mantinha a obrigatoriedade de repatriamento dos elementos patrimoniais. Para que tal fosse possível, o RERT II obrigava à abertura de uma conta junto de uma instituição de crédito reconhecida pelo BdP. A informação recolhida durante o procedimento não podia ser usada contra o sujeito passivo.

É patente a ligeira melhoria na técnica legislativa. Porém, persiste a falta de publicidade do regime (apesar do uso de entidades bancárias como substitutos tributários); a falta de uma alteração legislativa substancial no intuito de combater a fraude e evasão fiscais, e; a falta de independência relativamente à arrecadação de receita a curto prazo.

Ademais, o legislador criou uma sucessão de regimes, que, como referido *supra*, prejudica a eficácia do regime.

4.5.3. O RERT III

O RERT III⁸⁶ passou a prever a possibilidade de regularização sem repatriamento dos elementos patrimoniais, bem como a possibilidade de entregar a declaração em língua inglesa. Estabelecia uma taxa superior de 7,5%. Estas alterações proporcionaram uma receita maior que a dos anteriores regimes⁸⁷. Não obstante, é necessário atender a algumas particularidades. Primeiramente, a norma que aprova o RERT III encontra-se na lei de alteração ao orçamento de Estado para 2012, não tendo sido publicitada pelo governo, uma vez mais.

Apenas os promotores fiscais⁸⁸ tiveram conhecimento, conseguindo incentivar os seus clientes a aderir a esta regularização, tendo no total sido liberados mais de 3,4 mil milhões de euros, que seriam futuramente tributados em sede de IRS e IRC. Isto, claro, caso não existisse novamente a garantia de anonimato. Há que ponderar que o Estado não apurou a proveniência dos montantes declarados, não criando a sensação de *ultimatum* aos expedientes de fraude e evasão fiscais.

⁸⁶ Aprovado em 2012, pela lei 64-B/2011.

⁸⁷ Portugal obteve, a título de receita, aproximadamente 258,4 milhões de euros. Informação disponível em: <http://www.publico.pt/economia/noticia/estado-arrecada-258-milhoes-em-impostos-sobre-contas-escondidas-fora-do-pais-1558652>.

⁸⁸ Aqui entendidos na aceção do art. 5º do Dec. Lei n.º 29/2008.

Como não existia a obrigação de repatriamento, o capital regularizado podia ser “relocalizado” para o local onde antes estaria oculto, tornando o RERT III, no fundo, numa forma de os sujeitos passivos com dívidas anteriores pagarem pela sua imunidade penal-tributária, permanecendo a declaração de regularização na posse dos bancos/BdP⁸⁹.

4.5.4. RERD

O RERD⁹⁰ veio centrar o seu objeto nas dívidas já existentes a 31/08/2013, como uma última oportunidade⁹¹ de permitir uma desoneração aos sujeitos passivos incumpridores das suas obrigações fiscais já num contexto de crise económica. O preâmbulo desde logo clarifica que surge num contexto de maior eficácia da AT e da Segurança Social bem como no quadro de publicação de novas medidas de combate à fraude e evasão fiscais. A este nível, cremos que se trata do melhor regime aprovado⁹².

Segundo o art. 2º do diploma, permite-se uma redução dos juros, custas e coimas relativamente aos processos que já estejam a decorrer junto dos serviços tributários, desde que seja efetuado o pagamento voluntário, no todo ou em parte, das dívidas existentes. Com esta medida, o Estado abdica do produto dos juros, custas e coimas que estejam associadas ao não pagamento, permitindo que o sujeito passivo incumpridor pague a dívida tributária sem quaisquer outros encargos. Tal como referido no ponto 2.4.3., ao amnistiar juros e multas, o legislador reduz a perceção de “injustiça” da medida por parte dos sujeitos passivos incumpridores.

Consideramos positivo o facto de ter sido bastante publicitado⁹³. Além de ter permitido a eliminação de muitos processos executivos ao nível administrativo, reduzindo os custos da atividade administrativa, permitiu compensar a rigidez do sistema tributário em conjuntura de crise. Por este motivo, atuou como um verdadeiro incentivo ao cumprimento, beneficiando de um efeito secundário positivo de arrecadação de receita a curto prazo que superou todos os anteriores regimes.

⁸⁹ Art. 5º n.º 2 e 5 do RERT III.

⁹⁰ Aprovado pelo Decreto-lei n.º 151-A/2013.

⁹¹ “And 85% of accountants agreed that if a general tax amnesty were offered as a final opportunity to come forward, it would actively encourage disclosure”; Wakeman, S., *supra* n. 23, ponto 2.4.1.

⁹² Este regime arrecadou 1,2 mil milhões de euros. “Regularização de dívidas fiscais e à Segurança Social rende 1,2 mil milhões ao Estado”, (2014), disponível em http://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/regularizacao_de_dividas_fiscais_e_a_seguranca_social_rende_12_mil_milhoes_ao_estado.html

⁹³ Neste sentido: “Advertising the existence of the general tax amnesty would be crucially important to its success.”; Wakeman, S., *supra* n. 23, ponto 2.4.1.

Capítulo 5 – Amnistia como Instrumento Crítico de Política Fiscal

5.1. Introdução

Pretende-se, agora, estabelecer os contornos de um regime de amnistia fiscal que, *inter alia*, possa funcionar como ponte de transição para um sistema fiscal competitivo a nível europeu, beneficiando todas as entidades envolvidas e que tenha como escopo principal a transposição de sujeitos passivos incumpridores para a legalidade.

5.2. Características da amnistia fiscal de transposição eficiente

5.2.1. Vigência

Tendo por base o sistema belga, que nos parece, de longe, o mais apelativo, consideramos que um regime de amnistia fiscal deve ser “permanente”. Cremos que as experiências com os diferentes regimes que Portugal e outros países⁹⁴ lançaram, ficaram sempre aquém do seu verdadeiro potencial, devido à brevidade dos seus regimes.

5.2.2 A gestão

Uma primeira abordagem faria entender que a AT deveria ser o órgão competente. Porém, Estados com o Reino Unido e a Bélgica adotaram um sistema que funciona à margem da AT, conhecido como *Contact Point Regularization*⁹⁵.

Este sistema pressupõe a colaboração das instituições de crédito e sociedades financeiras do país visto que têm, nos seus balcões, declarações de regularização ao dispor dos sujeitos passivos. Junto destas entidades, os sujeitos passivos preenchem e submetem a avaliação o seu pedido de regularização, sem nunca se encontrarem cara a cara com os serviços públicos. Toda a informação é recolhida pela instituição financeira, sendo o tributo ali entregue e, posteriormente, enviado ao Estado.

Hodiernamente, vários sujeitos passivos (e sobretudo os incumpridores) não confiam nas AT⁹⁶. O uso de um intermediário mostra-se, então, como uma solução benéfica. As

⁹⁴ Tais como Espanha, Itália, Reino Unido, Brasil, África do Sul, Alemanha e Suíça.

⁹⁵ O já referido SPOC; Wakeman, S., *supra* n. 23, ponto 2.4.1.

entidades bancárias podem ser usadas não só como cobradores (desonerando a AT dessa função), como também podem usar os seus meios publicitários e de aconselhamento para garantir uma maior adesão ao regime de amnistia fiscal. A confiança generalizada na banca pode constituir a base para uma amnistia fiscal melhor sucedida.

Mais: à semelhança do que foi feito na África do Sul⁹⁷, com o intuito de revitalizar as pequenas e médias empresas, cremos que deveriam ser incentivados todos os tipos promotores fiscais de forma a comunicarem aos seus clientes a possibilidade de se submeterem à amnistia fiscal. A via encontrada para assegurar que os interesses de ambas as partes eram acautelados passou, simplesmente, pela garantia de sigilo por parte da Administração Tributária (*South Africa Revenue Service*).

5.2.3. A incidência

Partindo da inspiração dada pelo regime do “*Scudo fiscale*” cremos que uma amnistia fiscal deverá ser o mais abrangente possível e abarcar todos os sujeitos passivos, limitando a incidência ao rendimento, em virtude da maior dificuldade que apresenta a sua liquidação e cobrança, usando o mesmo critério funcional já explanado no ponto 2.3.

5.2.3.1. O âmbito objetivo

Um bom regime da amnistia fiscal teria que incidir sobre os factos conducentes à ocultação patrimonial, devendo ser anunciado, aquando da implementação do regime, qual o seu grande objeto, tal como no RERD. Daí, a necessidade de declarar quais os rendimentos, como forma de possibilitar o controlo futuro por parte da Administração Tributária. A informação recolhida não poderá nunca ser usada contra o sujeito passivo naquele período tributário, mas se, em momento posterior, uma ação inspetiva for levada a cabo e revelar a existência de nova infração, o sujeito passivo deverá enfrentar uma pesada sanção (também previamente anunciada).

Existem outros efeitos que poderão ser explorados pelo legislador português. À semelhança do regime belga, a amnistia deveria permitir que a taxa de regularização a aplicar fosse progressivamente inversa à quantidade de capital investido em elementos de

⁹⁶ Seja pela sua incapacidade de fazer cobrar os montantes que liquida, seja pela morosidade com que cada procedimento é levado a cabo, nomeadamente, quando o sujeito passivo recorre à reclamação graciosa ou mesmo ao recurso hierárquico; Morais, R., “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, 165-190 (Almedina, 2012).

⁹⁷ Para maiores desenvolvimentos: Malherbe, J. et al., supra n. 3, ponto 2.1.

capital⁹⁸. O objetivo será descentralizar o financiamento dos agentes económicos da Banca e atingir, deste modo, um mercado de financiamento entre os sujeitos passivos, desde que fossem residentes na UE ou no EEE⁹⁹.

5.2.3.1.1 Os grupos de sociedades

Surge, então, a questão relativa à vantagem que qualquer grupo de sociedades terá relativamente a uma empresa em nome individual. Com efeito, para estes agentes económicos bastaria movimentar participações sociais dentro das empresas do grupo para constantemente beneficiar da amnistia. Não obstante, é possível limitar este efeito. Isto, por exemplo, prevendo que o recurso à amnistia apenas pode ter lugar uma vez, negando-se a possibilidade de, no período seguinte, inverter o reinvestimento feito em determinada sociedade. Assim, não será possível que no período n a sociedade X invista, ao abrigo da amnistia, um determinado montante na sociedade Y, e que, posteriormente, no período $n+1$ a sociedade Y reinvesta esse mesmo montante de volta na sociedade X, de forma a ela própria usufruir da amnistia. Se, por exemplo, a sociedade Y quiser usufruir do regime de amnistia, terá de reinvestir na sociedade Z. Desta forma, fica vedado o uso de reinvestimentos recíprocos de forma a abusar fraudulentamente do regime de amnistia fiscal¹⁰⁰.

5.2.3.1.2. Formas de controlo e fiscalização

O controlo do reinvestimento (do capital repatriado) deveria depender da obrigação de, na declaração de regularização, anexar o documento comprovativo da compra de capitais, identificar o sujeito passivo que pretende usufruir da amnistia, apresentando-se todos os dados relativos ao montante, local e beneficiário do investimento. Essa declaração

⁹⁸ Um exemplo: sendo as taxas variáveis entre 5% e 10%, um sujeito passivo que investisse a totalidade do seu capital teria direito a ser tributado pela taxa de 5%. Inversamente, quanto menos reinvestisse, maior seria a taxa, até ao limite de 10% em que seria obrigatório um reinvestimento mínimo de 10% do capital, de forma a que o sujeito passivo possa beneficiar da Amnistia Fiscal.

⁹⁹ Esta não é uma ideia pioneira: “Many countries have been studying how to encourage the repatriation of assets from countries that allow assets to be concealed or that offer preferential tax treatment. The results of the study could be adopted to inject liquidity into markets battered by the crisis while helping strengthen the equity position of the companies that are under pressure because of the global recession”; Pennesi, M., “Practitioners’ Corner: Voluntary Disclosure in Italy, the US and the UK”, *Tax Not. Int.*, 531-536, (2009).

¹⁰⁰ Este exemplo aplicar-se-á igualmente nos casos em que sejam usados esquemas de carrossel para usar de forma abusiva a amnistia. Será necessária uma forma de controlo dos grupos de sociedades que não estão reconhecidos juridicamente. Como tal, estabelecer-se-ia como requisito de acesso a identificação da estrutura acionista da pessoa coletiva que deseja usufruir do regime de amnistia fiscal, quando composta por outras sociedades.

seria remetida, ao abrigo da diretiva 2010/24/EU, para a AT do EM da residência do beneficiário como forma de controlo da veracidade do documento, requerendo-se o comprovativo da operação, e para posteriormente ser possível proceder à tributação da mais-valia do beneficiário.

Teríamos, deste modo, uma tributação no Estado de residência do sujeito passivo amnistiado, incidente no rendimento, sendo esta progressivamente mais baixa, quanto mais capital fosse investido no mercado interno da UE. Ao mesmo tempo, são transpostos para a legalidade montantes ocultos sendo geradas mais-valias tributáveis no mercado interno.

5.2.3.1.3. A transposição para a harmonização ao nível do controlo

Esta forma de controlo poderá também ser a base para um regime harmonizado ao nível europeu de controlo de uso de capitais obtidos na UE e no EEE¹⁰¹. Mantendo-se a obrigação de comprovar o reinvestimento para poder, conseqüentemente, usufruir da taxa mais baixa, a criação de um documento único possibilitaria a uniformização do meio de comprovação, bem como a obrigação, para o sujeito passivo, de manter atualizadas as informações relativas ao montante investido durante um período mínimo.

Esta declaração permitiria, a todo o tempo, o controlo cruzado. Mesmo que seja uma entidade bancária a deter a informação, seria possível aplicar uma taxa de retenção na fonte cujo montante seja entregue junto da AT do país, procederia ao posterior controlo cruzado. Desta forma, a nova informação fica disponível para efetivar os meios de controlo¹⁰². O facto de se estabelecer uma taxa variável, em vez de uma taxa fixa, permite, quanto ao sujeito passivo, beneficiar em termos económicos. Isto, porque seria sempre possível pagar menos consoante mais capital se reinvestir, mantendo-se os rendimentos sempre lícitos.

5.2.3.2. O âmbito subjetivo

A construção desta amnistia estabelece um regime que será primordialmente dirigido aos sujeitos passivos pessoas coletivas como forma de desenvolvimento das relações comerciais intra-europeias.

¹⁰¹ Para maiores desenvolvimentos, Hernler, J., “European Tax Allocation System (ETAS): A Proposal for a Consolidated European Tax System”, 44 Eur. Taxn. 5, 246-251 (2004).

¹⁰² Seguindo a tendência global: “Countries are moving off the OECD’s blacklist with a significant downscaling of banking secrecy and the adoption of procedures to enable the effective exchange of information”; Pennesi, M., *supra* n. 96, ponto 5.2.3.1.

5.2.4. O momento de implementação

O momento de implementação de uma amnistia fiscal depende, em grande parte, das condições externas que se fazem sentir em determinado contexto social. Como já referimos, o melhor momento seria o da implementação de uma alteração legislativa substancial de combate à fraude e evasão fiscais (ou o da entrada em vigor de novos sistemas de troca automática de informações). Por outro lado, também é verdade que a maior parte desta evasão e fraude se fazem através de Estados *offshore*.

Daí que, depois de o Estado dificultar as formas de fraude e evasão fiscais, o sujeito passivo comece a procurar os locais onde a tributação seja mais baixa, de forma a poder pagar o mínimo de tributo possível. A implementação deste tipo de medidas irá sempre ficar aquém do seu verdadeiro potencial, enquanto, de qualquer maneira, continuar a existir a “concorrência desleal” dos paraísos fiscais¹⁰³. Apesar de esse risco ter vindo a diminuir consideravelmente nos últimos tempos sobretudo em virtude da acção da OCDE¹⁰⁴.

5.3. Conclusões intermédias

Aqui, demonstramos como estes regimes podem ser usados como instrumento de fomento ao mercado único da UE. Para tal o regime deve ser permanente, cobrir o maior número de sujeitos passivos e tributos possível e assegurar a gestão por entidades privadas (sob controlo estadual).

No entanto, é necessário prever e limitar o abuso fraudulento deste regime, em especial no que toca aos grupos de sociedades.

Daí que, este regime só possa ser tão eficiente e eficaz quanto for o seu controlo. A diretiva relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas é o instrumento de controlo que pode determinar a eficácia desta medida.

Por outro lado, com a criação de um mecanismo físico de controlo uniformizado em todos os EM seria viável a cobrança efetiva das mais-valias geradas com este regime.

¹⁰³ Cujas tendências são a extinção, através de medidas como o FATCA Estadunidense: «What FATCA attempts to do is provide a mechanism that “encourages” non-US financial institutions to conduct due diligence procedures and submit to reporting obligations that effectively prevent such institutions from engaging in activities that might be treated as aiding individuals in US tax evasion. FATCA deals with cleansing the future.»; Parets, M. & Adler, D., *supra* n. 35, ponto 2.4.4.

¹⁰⁴ OCDE, *supra* n. 36, ponto 2.4.4.

Capítulo 6 – Conclusões

- I. Subjacente a uma qualquer amnistia fiscal encontra-se, tradicionalmente, a constatação da inabilidade do sujeito passivo activo para liquidar e cobrar todos os factos tributáveis / tributos que colocou na esfera da sua soberania tributária.
- II. Na prática, são vários os motivos que conduzem à criação de um regime de amnistia fiscal. Não obstante, a orientação primária que deveria presidir à concepção de um qualquer regime deste tipo seria o de criar um sistema que permita a transposição do incumprimento para o cumprimento, isto é, que sujeitos passivos incumpridores regularizem o seu passado tributário e se somem ao conjunto dos sujeitos passivos cumpridores.
- III. Na sequência de um estudo de direito comparado, foi-nos possível chegar a uma classificação estável das amnistias, as quais se podem estruturar em função da sua vigência, da incidência, do benefício concedido e da publicidade da regularização.
- IV. Na sequência do nosso estudo, procuramos avaliar de que forma é que este instituto pode ser utilizado como um instrumento de política fiscal, entre nós. Em primeiro lugar notamos que qualquer regime teria sempre de ser compatível com o ordenamento jurídico europeu e interno. No que ao último concerne tentamos demonstrar, de modo juridicamente aceitável, o modo como é possível dispor de créditos tributários de forma a respeitar os princípios constantes dos arts. 103º e 104º da nossa Constituição.
- V. Analisamos ainda os efeitos, tanto negativos como positivos, da introdução de um regime deste tipo.
- VI. Os efeitos negativos relacionam-se sobretudo com: i) o uso abusivo deste instrumento no que toca ao branqueamento de capitais; ii) no uso sucessivo, que pode gerar a errónea convicção de que a fraude e evasão fiscais são perdoáveis e; iii) na conseqüente redução da receita a longo prazo, em função do baixo cumprimento dos deveres tributários, por parte dos sujeitos passivos, que ficam a aguardar a aprovação de um novo regime de amnistia fiscal no futuro.
- VII. Em termos de efeitos positivos são de assinalar: i) o auxílio que dá na implementação de alterações legislativas de combate à fraude e evasão fiscais; ii) a redução de custos administrativos, iii) o aumento da receita a curto prazo e; iv) o alargamento da receita a longo prazo.

- VIII. Com este estudo procuramos ainda demonstrar como é que as amnistias podem ser consideradas como um instrumento de auxílio no combate à fraude e à evasão fiscais. Tal será conseguido no quadro da transposição entre regimes tributários, pela publicidade do regime como “última oportunidade” para a regularização da situação tributária, pela excecionalidade da medida, pela perceção da sua equidade e pela sua independência quanto à arrecadação de receita a curto prazo.
- IX. Exemplos do susodito são os sucessivos RERT aprovados pelo legislador português que foram alvo de melhoramentos até um regime que pensamos ser o melhor exemplo de amnistia fiscal em Portugal: o RERD.
- X. Por último, desenvolvemos o que cremos ser a base para um regime de amnistia fiscal que poderá incentivar o crescimento económico do mercado único europeu.
- XI. Tal dependerá, contudo, do preenchimento de certos requisitos: uma vigência alargada, uma gestão deslocada da AT, uma incidência geral, um controlo efetivo e uma aprovação aquando de uma conjuntura política e económica específica.

Lista Jurisprudencial

Ac. do STA de 4 de Outubro de 1989, recurso n.º 10607.

Ac. do TJUE, de 28 de Abril de 1993, *Nicolas Decker v Caisse de maladie des employés privés*, C-120/95.

Ac. do TJUE, de 6 de Junho de 2000, *Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen*, C-35/98.

Ac. do TJUE, de 21 de Fevereiro de 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02.

Ac. do TJUE, de 21 de Fevereiro de 2008, *Ministero dell'Economia e delle Finanze v Part Service Srl*, C-425/06.

Ac. do TC de 18 de Maio de 2009, recurso n.º 188/09.

Ac. do TJUE, 8 de Julho de 2010, *Comissão Europeia v República Portuguesa*, C-171/08.

Ac. do TJUE, de 7 de Abril de 2011, *Comissão Europeia v República Portuguesa*, C-20/09.

Ac. do TJUE, de 29 de Março de 2012, *Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v 3M Italia SpA*, C-417/10.

Ac. do TJUE de 26 de Outubro de 1995, *Comissão Europeia v Luxemburgo*, C-151/94.

Ac. do TJUE, de 14 de Fevereiro de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*, C-279/93.

Ac. do TJUE, de 21 de Fevereiro de 2008, *Ministero dell'Economia e delle Finanze v Part Service Srl*, C-425/06.

Ac. do STA, de 4 de Outubro de 1989, recurso n.º 10607.

Bibliografia

- Agrellos, M. D., & Mendes, J. P. C., “A Nova Amnistia Fiscal / The New Tax Amnesty”, *Actd. Jur. Uría Menz.* 31, 117-119, (2012), Obtido de <http://www.uria.com/pt/publicaciones/listado-revistas/34/numero31.html>;
- Airey, S., “Golden Opening”, *164 Tax. Mag.* 4220, 228, (2009);
- Alm, J., & Beck, W., “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run; A Time Series Analysis”, *46 Nat. Tax Jou.* 1, 53-60 (1993);
- Alm, J. & Beck, W., “Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties”, *57 Sou. Eco. Joul.* 4, 1043-1053, (1991);
- Andersen, S., “The Enforcement of EU Law: The Role of the European Commission”. (Oxford University Press, 2012);
- Andreoni, J., “The Desirability of a Permanent Tax Amnesty”, *45 Jou. Pub. Econ.*, 143-159, (1991);
- Asua, L. J, “Tratado de Derecho Penal”, Vol. III, (Reus, 1999), tradução do original Liszt, V. F., “Lehrbuch des Deutschen Strafrechts”, (Keip, 1997);
- Atangana, A., “Madagascar: Finance Law 2012 – details”, TNS de 09.02.2012, IBFD Publications;
- Athanasίου, A., “Voluntary disclosure: reasonably arguable position”, *47 Tax in Aus.* 2, 79-89, (2012);
- Baker & Mckenzie Voluntary Disclosure Steering Committee, “New 2011 *Offshore* Voluntary Disclosure Initiative”, *Jou. Int. Tax.*, (2011);
- Baker & Mckenzie Voluntary Disclosure Steering Committee, “Undeclared Money Held *Offshore*: US Voluntary Compliance Programs”, *Jour. Int. Tax.*, (2010);
- Baker & Mckenzie Voluntary Disclosure Steering Committee, “Undeclared Money Held *Offshore*: US Voluntary Compliance Programs (Part II)”, *Jour. Int. Tax.*, (2010);
- Berwick, P., “HMRC give Code 9 teeth again”, *Tax. Adv. Mag.*, 28-30, (2012);
- Boise, C. M., “Breaking Open Offshore Piggybanks:Deferral and the Utility of Amnesty”, (2006), obtido de <http://ssrn.com/abstract=929587>;
- Brager, D., “*Offshore* Voluntary Disclosure – The Next Generation”, *TAX. – The Tax Mag.*, (2011);
- Campos, D. L., & Campos, M. H.,” *Direito Tributário*”, pág. 94 (Almedina, 2003);

- Campos, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L., “Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada”, (Vislis Editores, 2003);
- Campos, J. M., “Direito Comunitário”, Vol. III. O Ordenamento Económico 2º Edição. (Fundação Calouste Gulbenkian, 1997);
- Campos, J. P., "Amnistia no Ordenamento Jurídico Guineense", I, Bol. Fac. Dir. Bissau, 8, p. 365 e ss., (2008);
- Chalmers, D., Davies, G. & Monti, G., “European Union Law, Second Edition”. (Cambridge University Press, 2010);
- Christian, C. W., Gupta, S., & Young, J. C., “Evidence on Subsequent Filing from the State of Michigan's Income Tax Amnesty”, 55 Nat. Tax Joul. 4, 703-21 (2002);
- Coel, B. & Quaghebeur M., “Belgium’s Permanent Regularization Procedure: The 2004 Tax Amnesty Redux?”, 42 Tax Not. Int. 11, 967-970, (2006);
- Dahlberg, M., “Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital”. (Wolkers Kluwer International, 2005);
- Das-Gupta, A., & Mookherjee, D., “Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices”, 12 Jou. of Law, Econ. & Orgn. 2, 408-431 (1996);
- Dominguez, B., “Spanish tax amnesty beyond the headlines”, Tax Plan. Int. – Eur. Tax. Serv., (2012);
- Douma, S., “Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement” (2011), Obtido de <https://openaccess.leidenuniv.nl/>: <https://openaccess.leidenuniv.nl/bitstream/handle/1887/17973/proefdouma.pdf?sequence=1>;
- Ellis, E., “The Principle of Proportionality in the Laws of Europe”(Hart Publishing, 1999);
- Erwin, J. M., “The Developing Aftermath of the UBS Affair: A New Tax Order”, 39 TM Int. Jour. 6, 316-328, (2010);
- Fischl, A. & Harper, M., «What Exactly is a “Voluntary Tax”?»», 19 Jour. Int. Tax. 5, (2008);
- Fisher, R. C., Goddeeris, J. H. & Young, J. C., “Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax”, 42 Nat. Tax Joul. 1, 15-27 (1989);
- Foltea, V., “Moldova: Constitutional Court rules on applicability of tax amnesty”, TNS de 27.09.2010, IBFD Publications;
- Foltea, V., “Moldova: Tax Amnesty”, TNS de 22.05.2007, IBFD Publications;
- Franzoni, L. A., “Amnesties, Settlements and Optimal Tax Enforcement”, 67 Ecoa. 266, 153-176 (2000);

- Hasseldine, J., “Increasing Voluntary Compliance: The Case of Tax Amnesties”, 6 Aust. Tax For., 509-523, (1989);
- Hernler, J., “European Tax Allocation System (ETAS): A Proposal for a Consolidated European Tax System”, 44 Eur. Taxn. 5, 246-251 (2004);
- Ibele, M., “Abusive Tax Shelters: Impact of Recent California Legislation”, (2006), obtido de http://www.lao.ca.gov/2006/abusive_tax_shelters/abusive_tax_shelters_012706.pdf;
- İpek, S., Öksüz, M., & Özkaya, S., “Considerations of Taxpayers According to Situation of Benefiting From Tax Amnesty: An Empirical Research”, 3 Int. Jou. of B. and S. Sci. 13, 95-101 (2012);
- Islam, M. Q., “Tax Amnesty and Tax Revenue: Evidence from Ireland”, 4 Int. Jou. of Econ. Resh. 1, 105-113 (2007);
- Jeffrey, A. et al., “Causes of States Tax Amnesties: A Review”, 107 Qua. Jou. of Econ. 3, (2013);
- Jackson, I. A., “Amnesty and Creative Tax Administration”, 39 Nat. Tax Joul. 3, 317-323 (1986);
- Katrinakis, G. I., “Greek Tax Amnesty Law 3888/2010: Tax & overdue debt settlement & voluntary disclosures”, Tax Plan. Int. – Eur. Tax. Ser., (2010);
- Katzberg, R. F., & Sharp Sr., W. M., “Special Reports: Representing US Taxpayers in List or Declined UBS Voluntary Disclosure Cases”, Tax Not. Int., 703-717, (2010);
- Kellner, M., “Tax Amnesty 2004/2005 – An Appropriate Revenue Tool?”, 5 Ger. Law Jou. 4, 339-346 (2004);
- Kulcsar, T., “Hungary: Implementing decree on stability savings account (Tax Amnesty Regime) published”, TNS de 06.01.2014, IBFD Publications;
- Le Borgne, E., “Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U. S. States”, (2006), obtido de <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06222.pdf>;
- Ledesma, A. J., “Spain: New Tax and Administrative Measures Aimed to Reduce Public Deficit Approved”, TNS de 05.04.2012, IBFD Publications;
- Lefkowitz, M.; Friedman, S. & Rubin, I., “IRS offers the 2011 *Offshore* Voluntary Disclosure Initiative to US Taxpayers with undisclosed foreign assets”, Tax. Plan. Int. Rev., (2011);
- Luitel, H. S., and Sobel, R. S., “The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties”, 27 Pub. Bud. & Fin. 3, 19–38 (2007);
- Macho-Stadler, I., Olivella, P., & Pérez-Castrillo, D., “Tax Amnesties in a Dinamic Model of Tax Evasion”, 1 Jou. of Pub. Econ. They. 4, 439-463 (1999);

- Malherbe, J. et al., “Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape”, 64 Bull. Intl. Taxn. 4, 224-241 (2010);
- Marchese, C., & Privileggi, F., “Tax Amnesties and the Self-Selection of Risk-Averse Taxpayers”, 18 Eur. Jou. Law & Econ. 3, 319–341, (2004);
- Martin, P.W. & Ferreira, G. M., “The 2013 GAO Report of the IRS *Offshore* Voluntary Disclosure Program”, Int. Tax. Jour., 25-37, (2014);
- Martins, G. W. O., “Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime”, 15-50 (Almedina, Coimbra, 2006);
- Mastellone, P. “The New Italian Tax Shield: Amnesty for Undeclared Offshore Assets”, 50 Eur. Tax. 4, 152-159 (2010);
- Meloni, E. O., “Argentina: 2013 Tax Amnesty”, TNS de 02.04.2013) IBFD Publications;
- Meloni, E. O., “Argentina: Tax Amnesty Regime on Unreported Foreign Currency – extension”, TNS de 02.10.2013, IBFD Publications;
- Meloni, E. O., “Argentina: Tax Amnesty Regime on Unreported Foreign Currency – second extension”, TNS de 15.01.2014, IBFD Publications;
- Meloni, E. O., “Argentina: Tax Amnesty Regime on Unreported Foreign Currency – third extension”, TNS de 02.04.2014), IBFD Publications;
- Mikesell, J. L., “Amnesties for State Tax Evaders: The Nature Of and Response to Recent Programs”, 39 Nat. Tax Jou. 4, 507-525 (1986);
- Mikesell, J.L., & Ross, J. M., “Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems”, 65 Nat. Tax Jou. 3, 529-562 (2012);
- Miranda, J., & Medeiros, R., “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo I, 232-237 (W. K. P. s. a. m. C. Ed, 2010);
- Mirandola, S., “Featured Perspectives: Leaked Documents Heighten Need for Canadians to Consider Voluntary Disclosure”, Tax Not. Int., 345-356, (2013);
- Mopsick, S. J., “Tax Justice for Americans Abroad”, Tax Not. Int., 189-196, (2012);
- Morais, R., “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, 165-190 e 287-363 (Almedina, 2012);
- Morris, M. A., “One Size Does Not Fit All: Unintended Consequences of the *Offshore* Voluntary Disclosure Program”, Int. Tax. Jou., 25-35, (2013);
- Munõz, M. A., “Colombia: Amnesty declared unconstitutional by the Constitutional Court”, TNS de 03.12.2013, IBFD Publications;
- Munóz, M. A. & Ogázon, L., “Barbados: Budget for 2012”, TNS de 04.07.2012, IBFD Publications;

- Munõz, M. A., “Puerto Rico: Tax Amnesty – Guidance Issued”, TNS de 06.06.2013, IBFD Publications;
- Nogueira, J. F., “Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade”, (Wolters Kluwer Portugal/ Coimbra Editora, 2010);
- OCDE, Committee on Fiscal Affairs, “Improving Access to Bank Information for Tax Purposes”, the 2007 progress report, OCED publications, (2007);
- OCDE, “*Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*”, OECD, (2010);
- Offermanns, R., “Belgium: Constitutional Court decides tax amnesty incompatible with the constitution”, TNS de 01.02.2013, IBFD Publications;
- Offermanns, R., “Belgium: Council of Ministers approves new Tax Amnesty”, TNS de 10.06.2013, IBFD Publications;
- Ogázon, L., “Bahamas: Mid-year Budget 2012-2013 Statement Presented”, TNS de 28.02.2013, IBFD Publications;
- Ogázon, L., “Guatemala: Law on Tax Regularization published”, TNS de 10.07.2013, IBFD Publications;
- Ogázon, L., “Honduras: Tax Amnesty”, TNS de 12.06.2013, IBFD Publications;
- Ogázon, L. “Mexico: Tax Amnesty rules published”, TNS de 27.02.2013, IBFD Publications;
- Oliveira, H. S., “Brazil: Federal States Authorized to implement special program to recover State VAT debts”, TNS de 22.10.2012, IBFD Publications;
- Olivieri, A., «“Free Market” Drug Barons in Colombia Switch to Heroin», 19 Exec. Int. Rev. 4, 26-28 (1992);
- O’Shea, T., “Portugal’s Tax Regularization in Breach of EU Law, ECJ says”, 62 Tax Not. Intl. 5, 374 (2011);
- Padula, A., “Practitioners’ Corner: Italy’s Amended Voluntary Disclosure Program”, Tax Not. Int., 279-284, (2009);
- Parets, M. & Adler, D., “The US voluntary disclosure programme for Swiss banks”, Tax Plan. Int. – Eur. Tax Ser., (2013);
- Pediaditaki, T., “European Commission; Italy: European Commission opens investigation regarding Italian tax measures in areas affected by natural disasters”, TNS de 18.10.2012, IBFD Publications;
- Pennesi, M., “Practitioners’ Corner: Voluntary Disclosure in Italy, the US and the UK”, Tax Not. Int., 531-536, (2009);

- Perdelwitz, A., “The New Tax Agreement between Germany and Switzerland – Milestone or Selling of Indulgences?”, 51 Eur. Tax. 12, 496-503 (2011);
- Pistone, P., “Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic”, 67 Bull. Intl. Taxn. 4/5, 216-225 (2013);
- Rechberger, S., et al., “Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study”, 32 LAW & POL. 2, 214-225 (2010);
- Register, D., “Top tips for making a voluntary disclosure”, Tax Adv. Mag., 52-53, 2012;
- Reibel, R., “Amnesty – Privilege – Disclosure: Managing Critical Issues in Client Relations, Report from the 5th CFE Professional Affairs Conference”, London, (2013).
Obtido de <http://eur-law.eu/EN/Case-C-20-09-Action-brought-15-January,463146,d>;
- Reisman, S., “US Voluntary disclosure and expatriation: trusts and escaping the US tax net”, 19 Tru. & Tru., 9, 946-951, (2013);
- Rosenbloom, H. D., “Where’s the Pony? Reflections on the Making of Internal Tax Policy”, 63 Bull. Intl. Taxn. 11, 535-542 (2009);
- Ross, J. M., “Local Government Property Tax Amnesty Programs: Structures and Themes”, 12 Pub. Fin. & Mant. 2, 146-173 (2012);
- Roth, D. & Thiede R., “The Liechtenstein Foundation as a cross-border wealth planning instrument under the Liechtenstein Disclosure Facility and the Liechtenstein-UK Double Taxation Agreement”, 19 Tru. & Tru. 6, 617-626, (2013);
- Saraçoglu, O., & Çaskurlu, E., “Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audits and Enforcements Around; The Turkish Case”, 2 Int. Jou. Bus. Soc. Sci. 7, 95-103 (2011);
- Sharp Sr., W. M. & Kemm, L. R., “Practitioners’ Corner: Voluntary Disclosure Update for US UBS Clients”, Tax Not. Int., 487-488, (2008);
- Sharp Sr., W. M. & Peter, N., “Practitioners’ Corner: Representing US – Swiss Dual Passport Holders in IRS Voluntary Disclosure Cases”, Tax Not. Int., 753-758, (2009);
- Sharp Sr., W. M., & Kemm, L. R., “Special Reports: IRS Guidance on *Offshore* Voluntary Disclosures: Further Refinements”, Tax Not. Int., 595-603, (2009);
- Sharp Sr., W. M. & Kemm, L. R., “Special Reports: The UBS Summons and IRS Voluntary Disclosure”, Tax Not. Int., 1043-1051, (2008);
- Sharp Sr., W. M.; Kemm, L. R. & Cortes, A. D., “Special Reports: The 2011 Voluntary Disclosure Initiative: Truly the ‘Last, Best Chance’?”, Tax Not. Int., 865-880, (2011);

- Sharp Sr., W. M.; Kemm, L. R. & Harrison III, W. T., “Special Reports: The 2012 *Offshore* Voluntary Disclosure Program: Analysis, Insight and Intrigue”, *Tax Not. Int.*, 681-689, (2012);
- Sheppard, H. E., “ IRS Introduces Two Unique Remedies for US Persons with Unreported Canadian Retirement Plans and Accounts”, *Int. Tax. Jour.*, 13-23. (2013);
- Stella, P., “An Economic Analisis of Tax Amnesties, International Monetary Fund” (1989), obtido de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=884771;
- Seijo, J., Padrol, H. & Calderón, J. M., “Spain Launches Major Tax Reform: Tax Amnesty, Repatriation Holiday for Foreign Income, and Limitation to the Tax Deduction of Financial Expenses”, *Spa. Tax Alt.*, (2012), Obtido de <http://www.gomezacebo-pombo.com/index.php/es/conocimiento/analisis/item/474-spain-launches-major-tax-reform>;
- Sousa, A. J., & Paixão, J. S., “Código de Procedimento e Processo Tributário, Comentado e Anotado”, págs. 60 e 227 (Almedina, 2000);
- Sowler, R., “A new opportunity”, *Tax Adv. Mag.*, 24-25, (2013);
- Stukenbroeker, W., “The Invasion of Evasion: A Study of Determinants, Effects, and Enforcement of Tax Evasion”, (2012), obtido de <http://web.wm.edu/so/monitor/issues/18-1/2-stukenbroeker.pdf>;
- Susanti, N., “Fiji: Tax Amnesty on Penalties Granted”, TNS de 29.10.2007, IBFD Publications;
- Swenson, E. D.; Fuente, P. E. & Garza, R. V., «The IRS’s Current *Offshore* Voluntary Disclosure Program: Is This the Only Option Available for an “Accidental American”?», *Int. Tax. Not.*, 39-47, (2014);
- Szudoczky, R., “3M Italia: Annotation”, *Eur. Ste. Aid Law Quay.* 1, 159-169 (2013);
- Teixeira, A. B., “Princípios de Direito Fiscal”, Vol II, pág. 311 (Almedina, 1986);
- Thexton, M., “When in a hole”, *165 Tax. Mag.* 4259, 14-16, (2010);
- Torgler, B., Schaffner M., & Macintyre A., “Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality, (2007), obtido de <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0727.pdf>;
- Torgler, B., Schaffner, M., & Schaltegger C., “Is Forgiveness Divine? A Cross-Cultural Comparisson of Tax Amnesties”, *139 Sch. Zeit. Volk. Stat.* 3, 375-396 (2003).
- Treitl, D., “Coming Clean”, *TAX.*, (2011);
- Treitl, D., “Your last, best chance?”, *167 Tax. Mag.* 4298, 10-12, (2011);
- Uchitelle, E., “The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries”, *Fed. Res. Ban. N. Y. Qua. Rev.*, 48-53 (1989);

- Vanhaute, P., “One-Time Tax Amnesty”, 44 Eur. Tax. 5, 261-263 (2004);
- Wakeman, S., “Bridging the gap”, TAX., 8-10, (2013);
- Weber, D., “European Direct Taxation: Case law and Regulations”,(Kluwer Law International, 2010);
- Xavier, A., “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, págs. 350-352 (Almedina, 1972);
- Zalasiński, A., “The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case”, 52 Eur. Tax. 9, 446-454 (2012).