

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Mestrado em Direito Fiscal



Tese de Mestrado

O direito fundamental ao planeamento fiscal e o combate à evasão
fiscal

Telma Alice Ventura Jordão

Orientadora: Mestre Mónica Duque

Porto, maio 2016

A força dos governos é inversamente
proporcional ao peso dos impostos.

Gay de Girardin, D.

Agradecimentos

À minha Orientadora, a Senhora Professora Mónica Duque, pelos conhecimentos transmitidos, pelas úteis apreciações bem como pela disponibilidade e paciência dispensada ao longo deste período.

Aos meus pais, pelo apoio incondicional e por estarem sempre presentes.

Aos meus irmãos.

Aos meus avós.

À biblioteca da Universidade Católica Portuguesa, em especial à Alda.

Aos meus amigos por toda a paciência, apoio e compreensão nos momentos de maior indisponibilidade da minha parte.

Índice

Índice	4
1. Introdução Planeamento fiscal: um tema complexo e controverso	8
2. Enquadramento Constitucional do Planeamento Fiscal	14
2.1 O conflito de bens jurídicos constitucionalmente protegidos	14
Princípio do Estado Social	14
Princípio da Justiça na Tributação	15
Princípio da Segurança Jurídica e da Proteção da confiança	15
Princípio da Igualdade	16
Princípio da Legalidade	17
Princípio da Tipicidade	17
Princípio da Proporcionalidade	18
3. A decisão fiscal planificadora	19
3.1 A essencialidade do princípio da autonomia privada em matéria fiscal	19
3.2. A relevância da vontade do contribuinte na eleição da forma jurídica	20
3.3 A autonomia privada face às finalidades da tributação	22
4. A fronteira entre planeamento fiscal, evasão fiscal e fraude fiscal	24
4.1 Planeamento fiscal (<i>tax planning</i>)	24
4.2 Evasão fiscal (planeamento fiscal extra legem)	28
4.3 Fraude fiscal (planeamento fiscal <i>contra legem</i>)	30
4.4 As causas de evasão de ao imposto	33
Causas políticas	33
Causas psicológicas	33
Causas económicas	34
Causas técnicas	34
Causas judiciais	35
5. O controlo das fronteiras entre o planeamento e a evasão e a fraude	36
5.1 O Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 fevereiro	36
5.2. A norma geral anti-abuso	38

5.3. As normas especiais anti-abuso	39
5.4. Medidas no âmbito europeu e internacional	42
6. Focos de litigiosidade em matéria de combate à evasão fiscal; breve resenha jurisprudencial	45
Bibliografia	52

ABREVIATURAS E SIGLA

Art. – Artigo

AR. – Assembleia da República

AT. – Administração Tributária

BEPS. – Base Erosion and Profit Shifting

CAAD. – Centro de Arbitragem Administrativa

CC. – Código Civil

CE. – Comissão Europeia

CDT. – Convenção sobre Dupla Tributação

CFC. – Controlled Foreign Company

CIRC. – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS. – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CGAA. – Cláusula Geral Anti- Abuso

CPC. – Código de Processo Civil

CPPT. – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP. – Constituição da República Portuguesa

DL. – Decreto-Lei

EBF. – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EM. – Estados-Membros

IMT. – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC. – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (ou *Internal Revenue Code* – EUA)

IRS. – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT. – Lei Geral Tributária

LTC. – Lei do Tribunal Constitucional

PÁG. – Página

RGIT. – Regime Geral das Infrações Tributárias

SA. – Sociedade Anónima

Soc. – Sociedade

SQ. – Sociedade por Quotas

TC. – Tribunal Constitucional

UE. – União Europeia

1. Introdução Planeamento fiscal: um tema complexo e controverso

O Estado Português é um Estado de Direito Democrático. É um Estado Democrático, porque está baseado na soberania e na vontade popular, sendo o poder político exercido através de sufrágio universal, igual, direto e secreto em que assenta na participação democrática dos cidadãos e na resolução dos problemas nacionais através de variadas formas e instâncias. É também um Estado de Direito Democrático, porque, a Constituição é a lei que rege diretamente a organização e o exercício do poder político, na qual o poder se forma e se exerce nos termos desta. Não existe democracia fora da Constituição e jamais alguma vontade poderá prevalecer sobre esta.¹ Seguindo esta ordem de pensamento, reforçar-se a ideia de que “tal como na vertente do Estado de Direito não pode ser vista senão à luz do princípio democrático, também, a vertente do Estado Democrático não pode ser entendida senão na perspectiva de Estado de Direito. Tal como só existe um Estado de Direito Democrático, também, só existe Estado Democrático de Direito, isto é, sujeito a regras jurídicas.”²

A nossa Constituição apresenta um conjunto de direitos e deveres fundamentais que são conferidos a todos os cidadãos. No que diz respeito, aos deveres fundamentais, temos os deveres ligados à vida social, económica e cultural que assumem um grande peso na sociedade hodierna e no poder financeiro do Estado, sob pena de sem o cumprimento desses deveres se frustrar a efetivação de direitos fundamentais ou interesses difusos e as correspondentes incumbências do Estado.³

A vivência em sociedade implica, o cumprimento de um conjunto de regras, as quais têm de ser implementadas e garantidas por uma autoridade superior, conhecida, por Estado.

O Estado tem vindo, progressivamente, alargar as suas funções e a sua área de intervenção. As necessidades financeiras do Estado só são possíveis de concretização

¹ Cfr: Horácio BARRA (2010), pp: 7-10

² Cfr: J. J. Gomes CANOTINHO/ Vital MOREIRA (2007), pág. 204

³ Cfr: Miranda, Jorge, “Direitos Fundamentais”, Tomo IV, 3.^a Edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2000 e Alexandrino, J. Melo, “Direitos Fundamentais, Introdução Geral”, p.30-38, 2007, Cascais: Principia; apud, Joana ANTUNES (2014), pág. 23

mediante a implementação de impostos.⁴ De facto, os impostos, são o preço pela nossa vida em sociedade, odiados, por muitos, mas necessários para a concretização dos valores da Democracia, Igualdade e Estado Social.⁵

Como prevê e regula, o art. 103.º, n.º1 da CRP, “ *o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*” em conjugação com o art. 9.º, al: d) da CRP, ao Estado incumbe ainda, “*promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais.*” Mas, para que o Estado consiga satisfazer na íntegra as tarefas que lhe são atribuídas, o problema da fuga aos impostos não poderá ocorrer. É cada vez, mais recorrente este comportamento por parte dos contribuintes, com a finalidade de evitar o pagamento dos impostos e de conseguir uma situação fiscal mais favorável.

Apesar de existir um dever geral de pagar impostos, os contribuintes têm a disponibilidade de planear, gerir ou tomar opções que possam originar uma diminuição legal e legítima da carga fiscal.

O que acontece, muitas vezes é que a relação entre a Administração Tributária, (AT) e os contribuintes peca por fraca comunicação, colaboração e cooperação, traduzindo-se quase sempre numa ausência de concordância, de oposição de opiniões e num relacionamento pouco harmonioso o que leva, a que a AT na sua veste autoritária,

⁴ Segundo *Casalta Nabais*, o Estado Social tem implicações importantes no domínio do direito dos impostos. Tal domínio tem expressa concretização na própria Constituição em que: de um lado e em sede (mais geral) da “Constituição Económica”, estabelece como incumbência prioritária do Estado, no âmbito económico e social “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal” (art. 81.º, al.b)); e do rendimento, em sede (mais específica) da “constituição fiscal”, prescrever que o sistema fiscal visa também uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza (art.103.º, n.º1), *in Casalta NABAIS*, (2012), pág. 163 Desta forma, o imposto constitui a forma normal de financiamento do Estado Contemporâneo, uma vez que, pode ter como objetivo obtenção de receitas públicas ou a prossecução de outros fins de conformação social previstos na lei.” *In Saldanha SANCHES* (2002), pág. 9

⁵ Cfr: António da Silva (2008),pág.54

tenha como preocupação única a tributação do rendimento, do património e do consumo do contribuinte, não entendendo muitas das vezes a situação concreta destes.

Face ao exposto, e inconformados muitas vezes com esta situação, os contribuintes, após um juízo de reflexão, pensam até onde poderá ir o seu direito de pagar menos imposto?

Surge assim, a figura do planeamento fiscal.

A noção de planeamento fiscal, designado na terminologia inglesa por *tax planning*, que se traduz, numa ação voluntária e programada, dirigida a atingir determinados fins ou objetivos estabelecidos. Esta perceção aparece, normalmente associada a uma ação do contribuinte destinada a obter uma poupança fiscal.

É de realçar que não existe, uma definição unânime em relação a este conceito. A terminologia varia muito entre sistemas jurídicos e, mesmo, de autor para autor.

Segundo *Saldanha Sanches* “o planeamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renúncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais.”⁶ Já para *Joaquim Rocha*, “o planeamento fiscal, pode ser conceptualizado como o conjunto de atos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, num quadro de licitude, tem por objetivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou deferimento fiscal.”⁷

Assim, o planeamento fiscal é um instrumento utilizado com a finalidade de eliminação, redução ou diferimento da carga fiscal.

Como a liberdade de administrar e gerir os impostos é um direito que assiste aos contribuintes, compreende-se que, se estes tiverem a oportunidade de enveredar por um caminho em que o pagamento de imposto é menor, seria contraditório, escolherem um outro caminho em que se fizesse sentir uma carga fiscal mais elevada.

É longa a história dos mecanismos utilizados pelos contribuintes para obterem poupanças fiscais.

⁶ Cfr: Saldanha SANCHES (2006), pág. 21.

⁷ Cfr: Joaquim ROCHA (2012), pág.1221

No Antigo Império Romano, os proprietários das terras conseguiam evitar o pagamento dos impostos a que estavam adstritos, através da cedência das terras que possuíam para o militar ou para um grande proprietário de terras. Passando pela Idade Média, os povos conquistados convertiam-se ao Islamismo, para aproveitar a isenção que alguns chefes conferiam a esse ato,⁸ até ao século passado, em que um duque inglês decidiu pagar a um jardineiro através de um sistema de reconhecimento de dívida, contornando assim as normas de incidência de tributação.⁹

Durante o século XIV, nos Estados Unidos da América, em Charleston, Carolina do Sul, o planeamento fiscal, esteve relacionado com a arquitetura das casas. Os impostos dos imóveis eram baseados não no valor da casa ou no valor de qualquer outra estrutura situada no lote, mas nos metros de terreno que confrontavam diretamente com a rua. O planeamento fiscal determinou que as casas fossem construídas em lotes profundos e muito estreitos na confrontação com a rua.¹⁰

Já no século XX e XXI, com a inovação tecnológica em que se destaca o acesso ao mercado global, o surgimento de novos produtos financeiros, determinou um aumento de novas técnicas de planeamento fiscal, nomeadamente pela utilização de contas (*off shores*), aproveitando as diferentes normas jurídicas que dizem respeito à tributação existentes nos diversos Países concluindo-se pela existência de atuações que vão para além do que se pode classificar como legítimo. *Fernando Castro Silva e Tiago Cassiano* afirmam que é neste contexto que, a carga fiscal passa a consistir num custo preponderante (...) e, conseqüentemente, um alvo a abater (...) na busca de melhores resultados financeiros obtidos através de operações ou transações cada vez mais complexas do planeamento fiscal.¹¹

É sobre esta complexidade que recai uma enorme preocupação da AT, tentada a lançar mão de todos os meios que tem ao seu dispor para tentar minimizar este problema.

⁸Charles, ADAMS, For Good and Evil, cit., p. 132, apud, Carlos SOUSA (2012), pág.1

⁹Patrícia Meneses LEIRÃO, A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação, Porto, *Vidaeconómica*, 2012, p.86 apud, Carlos SOUSA (2012), pág. 2

¹⁰Cfr: Mariana NEVES (2011), pp:7-8.

¹¹ Cfr: SILVA, Fernando Castro/NEVES, Tiago Cassiana (2008), pág. 121.

Face ao exposto, pode-se verificar que a noção de planeamento fiscal se desdobra em várias componentes.

Desde logo, temos em primeiro lugar, a componente de voluntariedade. Esta componente abrange quer ações quer omissões. Estes actos “são praticados numa ótica *ex ante*, isto é, antes da verificação de uma determinada hipótese de incidência fiscal (...).”¹² Ainda no que diz respeito a esta componente, é de realçar, que os actos de planeamento podem classificar-se em função da natureza do elemento de conexão utilizado. Podemos ter actos de planeamento de natureza subjetiva, que ocorrem quando se opera através de um elemento de conexão subjetivo, como a residência ou o domicílio do contribuinte, ou então, podemos ter actos de planeamento de natureza objetiva, quando se opera através de um elemento de conexão objetivo, como o local onde se situa a fonte de produção ou de pagamento de um rendimento.

Em seguida, surge a componente da licitude. O planeamento, como anteriormente já foi referido, traduz-se, num comportamento ativo ou omissivo lícito, no sentido de ser válido e conforme as exigências do ordenamento normativo em causa, não sendo desta forma, objeto de qualquer censura. O que acontece na maioria das situações é que os “contribuintes e demais sujeitos tributários fazem um aproveitamento negativo da tipicidade fiscal, pois sabendo que *nullum tributum sine lege*, procuram explorar os vazios da normação e “contornar” (licitamente, insiste-se) as prescrições dos códigos e leis fiscais, (...), será precisamente neste ponto que se situa a coordenada basilar da distinção em relação à evasão (*tax avoidance*) e fraude fiscal (*tax evasion*), uma vez que, nestes últimos casos, a carga valorativa subjacente é negativa e o comportamento em questão tem uma (moderada ou acentuada) dose de ilicitude.”¹³

Por último, existe a componente, resultado. Neste campo, segundo *Joaquim Rocha*, cumpre salientar que o ato ou a atividade planificadora visa sempre um objetivo de poupança fiscal, corporizado em vários efeitos possíveis, alguns mesmo de natureza não pecuniária. De facto, o planeamento pode ter como norte quer o afastamento ou a evitação da tributação, buscando-se o aproveitamento dos campos de não incidência, (...) quer a sua diminuição ou desoneração (...) quer ainda o seu diferimento. (...). Em qualquer dos casos, o fim em causa é sempre um fim intralegal e reconhecido pelo

¹² Cfr: Joaquim ROCHA (2012), pp. 1221-1222

¹³ *Idem*

ordenamento como válido e juridicamente possível, pelo que não se poderá considerar legítima qualquer tentativa do credor tributário de impedir que o mesmo seja atingido, bloqueando o respetivo acesso ou sancionando o ato material subjacente.

2. Enquadramento Constitucional do Planeamento Fiscal

2.1 O conflito de bens jurídicos constitucionalmente protegidos

A Lei Constitucional ocupa, um lugar de particular relevo na hierarquia das fontes de Direito em geral e, por conseguinte, encontramos nela os princípios gerais que servem de base a todo ordenamento jurídico.

É certo que, hoje em dia, vivemos tempos em que se assiste a uma grande preocupação por parte dos contribuintes em obter uma poupança fiscal, enquanto manifestação da liberdade e autodeterminação do ser humano, no sentido de minimizar os encargos com a AT.

Mas, por vezes, a atuação dos contribuintes entra em conflito com os princípios constitucionais, nomeadamente quando resulta de medidas discricionárias, imprevisíveis, desproporcionais e desadequadas.

Neste capítulo, é apresentado um conjunto de princípios de Direito Constitucional Fiscal, com conexões relevantes em matéria do planeamento. Primeiramente, irei abordar os princípios de carácter mais genérico, para posteriormente explicar os princípios mais específicos.

Princípio do Estado Social

O princípio do Estado Social está consagrado no art. 103.º, n.º 1 da CRP e de acordo com este artigo: “*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (...).*”

Segundo os ensinamentos de *Nuno Sá Gomes*, o conceito de satisfação das necessidades financeiras, traduz-se, na ideia de que “os recursos a utilizar pelos Estados devem ser apenas quantitativamente suficientes para suportar as respetivas necessidades, sem interferir na afetação dos recursos económicos à satisfação das necessidades privadas, nem perturbar o funcionamento normal dos mercados.”¹⁴

Mas em que medida, se consegue assegurar esta satisfação das necessidades financeiras do Estado?

¹⁴ Cfr: Nuno GOMES (2003), pág.23

Existe um dever fundamental, por parte dos contribuintes em auxiliar o Estado, nas suas necessidades, através do pagamento dos impostos.

Contudo, também é concedido aos contribuintes o direito da liberdade de gestão matéria de impostos, aceitando determinados comportamentos por parte destes, desde que tais comportamentos sejam legítimos e conforme a lei, independentemente destes se traduzirem numa menor carga fiscal.

Em consonância, com estes comportamentos dos contribuintes está o princípio da autonomia privada, como se irá verificar no capítulo seguinte deste trabalho.

Princípio da Justiça na Tributação

A ideia base deste princípio é a exigência constitucional de justiça na tributação. Segundo *Artur Barroso*, este princípio manifesta-se através de duas dimensões: a dimensão formal e a dimensão substancial.¹⁵ A primeira dimensão corresponde ao princípio da legalidade tributária na vertente na reserva de lei formal, mas para que a tributação seja justa, tem de se garantir uma segurança jurídica, pelo que terá de ser expectável e previsível que aquela manifestação contributiva irá ser alvo de tributação. A segunda dimensão corresponde ao princípio da igualdade (art. 13.º da CRP) e ao princípio da proporcionalidade (art.18.º da CRP).

Assim, a tributação só será justa se for criada por uma norma previsível, igualitária, proporcional e adequada.

Princípio da Segurança Jurídica e da Proteção da confiança

O princípio da segurança jurídica, trás inerente na ideia de Estado de Direito Democrático, conforme o art. 2.º da CRP a qual traduz se na ideia de tutela, que os cidadãos depositam no ordenamento jurídico.

Para a proteção dos contribuintes, a tarefa do legislador é limitada no que diz respeito à edição de normas retroativas (desfavoráveis) e a livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis).

A primeira limitação encontra-se prevista no art. 103.º, n.º 3 da CRP, o qual refere: *“ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos*

¹⁵ Cfr: Artur BARROSO (2013), pág. 28

da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei.” Assim, a proibição das normas fiscais retroativas de incidência onerosa ou agravante da situação jurídica dos contribuintes dispõe de uma consagração constitucional expressa. Contudo, este princípio está longe de ser sido totalmente absorvido pelo preceito legal da não retroatividade. O que é certo, é que ele deixou de servir de balança na ponderação dos bens jurídicos em presença, quando estamos perante um imposto afetado de retroatividade própria. Quando tal acontece a solução encontra-se ditada na Constituição.

Este princípio também serve de critério de ponderação em situações de retroatividade imprópria, bem como nas situações em que a confiança dos contribuintes está depositada nos órgãos do Estado. Nestes domínios, este princípio mantém-se válido e intocável.¹⁶

Para além destas situações, o princípio da segurança jurídica, na sua expressão de princípio da proteção da confiança, operará igualmente em sede de taxas e contribuições retroativas, bem como das normas relativas a elementos essenciais do imposto.

Princípio da Igualdade

Este princípio jurídico-constitucional é transversal a todo o ordenamento jurídico. Segundo *Casalta Nabais*, “o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e de uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).¹⁷ Assim sendo, a capacidade contributiva constitui o pressuposto e o critério da tributação.

Como pressuposto, exige não só que todos tributos, em que naturalmente se incluem os impostos extrafiscais, mas também os próprios benefícios fiscais tenham por objeto “bens fiscais”, excluindo da tributação, por conseguinte, tanto o mínimo existencial

¹⁶ Cfr: *Idem*, pp. 150-153

¹⁷ Cfr: *Casalta NABAIS* (2012), pág. 155

como o chamado máximo confiscatório. Enquanto critério da tributação, a capacidade contributiva rejeita que o conjunto de impostos e cada um dos impostos de per si tenham por base qualquer outro critério, seja a nível das respetivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados.¹⁸

Princípio da Legalidade

Historicamente, o pp. da legalidade tributária surge como um limite ao arbítrio do poder dos soberanos medievais no lançamento dos impostos sobre as populações e decorre da ideia mais geral de “rule of law”.¹⁹

O princípio da legalidade desdobra-se em duas vertentes: na vertente do princípio da reserva de lei formal e no princípio da reserva de lei material. Na vertente de reserva de lei formal, prevê o art. 103.º, n.º 2, da CRP que os impostos e os seus elementos essenciais têm de ser criados por uma lei. Logo, implica que haja uma intervenção da lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador a estabelecer, em consonância com a respetiva lei de autorização legislativa, essa disciplina (art. 165.º, n.º 1, al: i), 1.ª parte da CRP).²⁰

Princípio da Tipicidade

Alguma doutrina entende que o princípio da tipicidade do imposto, não é um verdadeiramente autónomo do princípio da legalidade, e bem, visto que a lei parlamentar ou o decreto-lei autorizado tem como incumbência principal a determinação com precisão dos elementos essenciais do imposto. Ora, só há tipicidade quando o imposto reveste as caracterizas necessárias à sua configuração.

¹⁸ Cfr: *Idem*, pp. 156-157

¹⁹ Cfr: Américo CARLOS (2014), pág. 88

²⁰ Cfr: *Idem*, pág. 144

Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade manifesta-se através de três subprincípios: o princípio da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em “*stricto sensu*”.

O princípio da adequação exterioriza-se, pela escolha da medida mais apropriada para a prossecução do interesse público. No que diz respeito ao princípio da necessidade, este traduz-se na escolha que gere menores sacrifícios para os particulares entre os meios adequados à prossecução do interesse público. E, por fim, o princípio da proporcionalidade em sentido estrito traz subjacente a ideia de que não poderão ser adotadas medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos.²¹

²¹ Cfr: Acórdão do Tribunal Constitucional N.º 632/2008, 2009-01-09, Processo N.º 977/2008, disponível em: <https://dre.pt/application/file/a/396985>

3. A decisão fiscal planificadora

3.1 A essencialidade do princípio da autonomia privada em matéria fiscal

O Estado Democrático Fiscal reconhece uma certa liberdade aos sujeitos passivos, para que possam gerir e planificar as suas vidas no que diz respeito à tributação e, se possível, com os seus comportamentos obterem uma menor carga fiscal.

São inúmeras as situações em que o legislador estabelece determinadas realidades cuja dispensa de tributação é concedida, ou que, são alvo de uma tributação reduzida, mas, nem sempre as “ofertas” concedidas são do agrado do contribuinte.

Ora, é através de uma ação voluntária e programada que o contribuinte vai tentar alcançar os seus objetivos pré-estabelecidos. Desta forma, é possível concluir que o fundamento do planeamento fiscal se encontra inequivocamente relacionado com a autonomia do contribuinte, enquanto, sujeito no tráfego jurídico. O princípio da autonomia privada é um princípio jurídico que garante ao sujeito o poder de manifestar a sua própria vontade e “modelar” as suas relações jurídicas.²²

É certo, que existem determinados limites para a autonomia do contribuinte na sua esfera tributária, visto que reconhecer certa autonomia poderia levar a supor que o contribuinte ostenta soberania para governar a sua própria esfera tributária e portanto, para ditar a lei em matéria fiscal.²³

²² Cfr: Joaquim ROCHA (2012), pág.1219

²³ Cfr: Filipe FERNANDES (2012), pág.19

3.2. A relevância da vontade do contribuinte na eleição da forma jurídica

A relação jurídica fiscal desdobra-se entre duas partes que se situam em posições opostas. De um lado, encontrámos o sujeito ativo, a quem compete a definição, a orientação, o lançamento e a cobrança do imposto, por outro lado, encontrámos o sujeito passivo, a quem compete o pagamento do imposto e outras obrigações acessórias.²⁴

À obrigação do pagamento do imposto, está subjacente o princípio da legalidade, como vimos. Mas, para entender a natureza da obrigação do imposto e a relevância da vontade na formação da obrigação tributária é necessário analisar os elementos que constituem a norma tributária.

A norma tributária é uma norma que disciplina a relação jurídico-tributária entre o contribuinte e a AT e segundo os ensinamentos de *Alberto Xavier*, a norma tributária desdobra-se por uma previsão ou hipótese e uma estatuição ou injunção. A previsão respeita ao facto ou conjunto de factos de cuja verificação depende a constituição da obrigação de imposto. A estatuição traduz-se na própria criação de uma obrigação tributária a cargo dos sujeitos a quem respeita o facto previsto na norma. O nascimento da obrigação tributária dá-se com a verificação em concreto do facto previsto na norma. É este facto jurídico constitutivo da obrigação de imposto que se designa por facto tributário.

No que diz respeito à natureza do facto tributário na sua relação com a vontade, o mesmo autor, conclui que o mesmo não pode ser reconduzido a um mero facto voluntário ou negócio jurídico. Fazendo minhas as palavras deste autor, ainda que a lei fiscal tenha designado como facto tributário um ato jurídico nunca o considera como tal, antes o valora como simples facto isto porque os efeitos tributários produzem-se independentemente da vontade dos particulares, por força da pura vontade da lei. O

²⁴ Quanto aos titulares dos diferentes poderes tributários ou das diversas titularidades ativas, podemos indicar os titulares do poder tributário *stricto sensu*, os titulares da capacidade tributária ativa e os titulares da competência tributária. Deste modo, os titulares da receita fiscal. Relativamente aos diversos sujeitos (passivos) ou titulares passivos, podemos ter o contribuinte, os substitutos, os retentores, os sucessores, os suportadores económicos do imposto (em caso de repercussão) e os sujeitos passivos de múltiplas e diversificadas obrigações ou deveres acessórios. Não esquecendo, ainda que nestes últimos, podemos estar perante, empresas, oficiais públicos, oficiais de justiça bem como outras entidades, *in* Casalta NABAIS (2012), pág. 228

mesmo ato jurídico produz assim duas ordens de efeitos paralelos e independentes: efeitos voluntários, enquanto negócio jurídico, nas relações entre particulares, e efeitos legais, enquanto mero facto nas relações entre os particulares e o fisco.²⁵

Desta forma, pode concluir-se que existem dois tipos de relações, por um lado, podemos ter uma relação entre as partes, a qual se desenvolve sob a vontade única e exclusiva do contribuinte, e, por outro lado, temos uma relação com a AT. Esta última relação surge por vontade da lei. Nesta situação, a vontade do contribuinte não tem qualquer relevância na conformação da relação jurídica que se estabeleceu, ou seja, não tem influência no processo gerador, nasce do encontro do facto gerador ou tributário com a norma de incidência legal, como prevê o art. 36.º, n.º 1, da LGT.

Fica, assim, excluída a possibilidade de a vontade dos contribuintes ter algum relevo na formação do aspeto material da relação jurídica, isto é, no facto gerador da obrigação tributária. Uma vez preenchido o pressuposto da tributação, a relação jurídica nasce sem que as partes tenham a possibilidade de a negociar ou de a rejeitar.²⁶

²⁵ Cfr: Alberto XAVIER (1981), pp. 247-255

²⁶ Cfr: Filipe FERNANDES (2012), pág. 20

3.3 A autonomia privada face às finalidades da tributação

Como já foi referido anteriormente, o art. 103.º, n.º 1, da CRP, consagra um dever fundamental para os contribuintes, que se manifesta na obrigação de contribuir para as necessidades financeiras do Estado no limite da sua capacidade contributiva. Mas, tal não obsta ao direito de realizar negócios com maior poupança fiscal possível, visto que, o art. 61.º, n.º 1 da CRP confere aos contribuintes o direito à liberdade de iniciativa económica privada.

Segundo *Gomes Canotilho e Vital Moreira*, a liberdade de iniciativa privada desdobra-se em duplo sentido. Por um lado, consiste na liberdade de iniciar uma atividade económica (liberdade de criação de uma empresa, liberdade de investimento, liberdade de estabelecimento) e, por outro lado, comporta a liberdade de organização, gestão e atividade da empresa (liberdade de empresa, liberdade do empresário, liberdade empresarial). No primeiro sentido, trata-se de um direito pessoal (a exercer individual ou coletivamente), no segundo sentido é um direito institucional, um direito da empresa em si mesma.²⁷

O negócio jurídico é uma declaração de vontade privada que visa a produção de um efeito jurídico, o qual ocorre conforme a ordem jurídica por ter sido querido pelas partes, sendo esta, uma das principais formas da manifestação da vontade dos particulares.²⁸

Se a vontade dos particulares é totalmente irrelevante para os efeitos do nascimento da obrigação dos impostos – pelo que os atos jurídicos só têm sob esta perspetiva mero significado factual – isto não quer dizer que essa mesma vontade seja irrelevante para a própria identificação e determinação do facto tributário e dos seus efeitos.²⁹

O art. 405.º do Código Civil (CC) atribui liberdade contratual, aos contribuintes na celebração dos seus contratos, mas tal liberdade tem de se manter dentro dos limites da lei. Os contratos celebrados não podem traduzir-se num abuso ou num afastamento das normas de carácter imperativo, visto que, as partes têm de atuar dentro dos limites

²⁷ Cfr: Gomes CANITILHO/ Vital MORREIRA (2007), pp.788-790

²⁸ Cfr: Heinrich HOSTER (2009), pp.210-211

²⁹ Cfr: Alberto XAVIER (1981), pág.256

pré-estabelecidos na lei, conforme prevê o art. 398.º, n. 1º do CC. Esses limites assentam em parâmetros de solidariedade exigidos, pois, caso contrário, a autonomia privada baseada numa igualdade formal sem limites conduziria à eliminação dos mais fracos pelos mais fortes.³⁰

Em períodos de crise económica, as Entidades Estaduais optam por políticas de aumento fiscal de modo a fazer face às despesas que tem a seu cargo, mas, muitas das vezes estas medidas não são “bem vistas” pelos contribuintes, que tentam “contornar” estas decisões, através de variados esquemas de atuação dirigidos à obtenção de uma tributação menos onerosa na sua esfera jurídica.

Mas, nem sempre os comportamentos tomados pelos contribuintes são legítimos. Não tendo os contribuintes o devido e pleno conhecimento da legislação em vigor, há o risco de determinadas atuações, poderem “cair” num labirinto perigoso, levando desta forma, à prática de atos ilícitos de poupança fiscal.

É de extrema dificuldade, saber se determinado comportamento cai no âmbito do planeamento fiscal lícito ou ilícito, como veremos de seguida.

³⁰ Cfr: Filipe FERNANDES (2012), pág.24

4. A fronteira entre planeamento fiscal, evasão fiscal e fraude fiscal

4.1 Planeamento fiscal (*tax planning*)

Atende-se, desde logo, a definição de planeamento fiscal, que consta no Decreto-Lei (DL) n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

O diploma legal supra referido, no seu art.3.º; al. a) enuncia: “*planeamento fiscal - qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto.*”

O nosso ordenamento jurídico confere uma certa liberdade aos contribuintes, para que estes possam atuar livremente e celebrar negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos. Mas, por vezes, alguns comportamentos tomados pelos contribuintes com o objetivo de obter uma poupança fiscal são manifestamente ilícitos, não estando em conformidade com o ordenamento jurídico e constituindo, desta forma, um verdadeiro delito, podendo ser alvo de uma sanção.

São várias as oportunidades, que o contribuinte tem ao seu dispor para se colocar ao abrigo do pagamento de imposto a que está adstrito.

Existem as condutas *intra legem* do contribuinte, que consistem em actos de poupança fiscal ou de gestão fiscal, designadas na terminologia inglesa por *tax planning*, e que têm em vista diminuir o imposto a pagar de acordo com a lei existente.³¹

Por outro lado, registam-se condutas que podem não constituir um ato ilícito, abusivo, anormal ou atípico, mas que podem, todavia, situar-se, fora da área de abrangência fiscal - *extra legem*-, sendo o comportamento vulgarmente designado de elisão fiscal ou de *tax avoidance* na terminologia Anglo-Saxónica.³²

³¹Cfr: Diogo Leite de CAMPOS/ Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS (2000), pág.161

³²Cfr: José AMORIM (2010), pág.221.

E, por fim, podemos ter condutas em que os contribuintes ao atuarem praticam atos de evasão fiscal, são atos ilícitos destinados à prática de evasão ou fraude fiscal e que são designados por *tax evasion* na doutrina anglo-saxónica.³³

Tais comportamentos, indesejados pelo ordenamento jurídico, vão ter como entrave no nosso sistema, o art. 38.º n.º 2 da LGT, conforme se irá verificar no último capítulo deste trabalho.

Como já foi referido, o contribuinte tem ao seu dispor um conjunto de possibilidades legítimas para gerir os seus impostos e conseguir, dessa forma, uma diminuição da carga fiscal. Sendo a poupança fiscal um direito conferido a qualquer contribuinte, nada impede que este atue em conformidade com as próprias leis tributárias, mesmo em relação àquelas em que existe um desagravamento fiscal.

São inúmeros os casos em que os contribuintes se deparam com leis fiscais mal construídas, com omissões legislativas, ou até com conceitos imprecisos e indeterminados, levando muitas das vezes a que os contribuintes optem por um caminho onde a carga fiscal é menor. De facto, “sabemos que a obesidade legislativa, a má qualificação das leis, a sua profusão e dispersão, possibilitam interpretações divergentes, se não mesmo contraditórias, criam insegurança e fomentam conflitos interpretativos, entre a administração fiscal e os contribuintes.”³⁴

Assim, um conhecimento aprofundado das normas fiscais, é permitido aos contribuintes atuarem, tanto no âmbito da previsão legal, como no âmbito das lacunas da lei, sobre determinadas matérias de imposto. De facto, pode o contribuinte atuar de forma a aproveitar os benefícios fiscais, os regimes privilegiados de tributação, deduções específicas e as normas de desagravamento fiscal.

O regime especial de tributação dos grupos de sociedades é normalmente uma das áreas com opções conferidas pelo legislador, as sociedades dominantes para escolherem a forma como querem que o seu lucro seja tributado.

No que diz respeito ao âmbito e às condições de aplicação deste regime especial, dispõe o art.69.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, CIRC que existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do

³³ *Idem*, pág.223.

³⁴ Cfr: António SANTOS (2010), pp. 240-241

regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades de grupo. Considera-se existir um grupo de sociedades quando a sociedade dominante detém, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.³⁵

O pedido de opção por esse regime pode ser formulado desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos: a) as sociedades pertencentes ao grupo tenham todas sede e direção efetiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos esteja sujeita ao regime geral de tributação em IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) à taxa normal mais elevada; b) a sociedade dominante detenha a participação na sociedade (s) dominada (s) há mais de um ano, com referência à data em que se inicia o regime (exceto quando se trate de sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano); c) a sociedade dominante não seja considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada, ela própria como dominante.

No respeitante à determinação do lucro tributável dos grupos de sociedades, relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos por esse regime especial, nos termos do n.º 1 do art. 70.º, o lucro é calculado pela sociedade dominante através de uma soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. Finalmente, no que diz respeito à dedução dos prejuízos fiscais, os grupos de sociedades abrangidos por este regime, estão sujeitos a requisitos específicos, que constam do art. 65.º do CIRC e a requisitos gerais estabelecidos no art. 47.º do CIRC.³⁶

Este artigo confere, à sociedade dominante, a forma como pretende ver o seu lucro (tributável), ser tributado. Tome-se, como exemplo a seguinte situação:³⁷

A Sociedade (Soc.) A, que tem como objeto comercial a venda de parafusos tem de lucro tributável da sua atividade € 1.000.000,00.

³⁵ Cfr: Casalta NABAIS (2012), pág.533

³⁶ Cfr: *idem*, pp.533-534

³⁷ Nota: Alguns dos exemplos a seguir referidos resultam dos ensinamentos orais transmitidos nas aulas do Prof. Doutor Tomás Castro Tavares, no ano letivo 2014/15.

A Soc. A é uma sociedade dominante e detém 100% do capital da Soc. B e da Soc. C. Supomos que a Soc. B, cujo objeto social é o mesmo que o da Soc. A, tem um lucro tributável de € 100.000,00 da sua atividade; ao invés, a Soc. C, que exerce a mesma atividade social que as sociedades anteriores tem um prejuízo de € 900.000,00.

Supondo ainda que a taxa de imposto a pagar é de 50 % deverá a Soc. A, sociedade dominante, ser tributada ao abrigo de que regime?

Como a própria lei refere, no art. 69.º, n.º 1 do CIRC, a sociedade dominante pode optar pela aplicação de um regime especial de tributação, ou seja, pode optar por ser tributada de forma individual ou de forma consolidada.

Assim, se a Soc. A optar por ser tributada pelo regime de tributação individual, esta pagará € 500.000,00 de imposto ($€1000.000 * 50%$); por sua vez, a Soc. B, pagará € 50.000,00 de imposto ($€100.000 * 50%$) e por fim, a Soc. C, irá pagar € 0,00 de imposto, com a opção de deduzir este prejuízo fiscal nos cinco períodos de tributação posteriores, nos termos do art. 52.º, n.º 1 do CIRC.

A segunda opção é o regime de tributação consolidada, em que vai haver, uma soma algébrica dos lucros e dos prejuízos das sociedades, e a respetiva dedução de prejuízos fiscais, caso os haja, nos termos dos artigos: 47.º e 65.º do CIRC.

Logo, os cálculos em causa seriam: $€1000.000,00 + € 100.000,00 + (€ -900.000,00) = € 200.000,00$, com a aplicação da taxa de imposto de 50%, o valor total a pagar seria de € 100.000,00.

Com o Regime de Tributação Consolidada, o grupo de sociedades paga imposto de uma sociedade e não um imposto individualmente de cada uma. A sociedade dominante poderá optar por cada sociedade ser tributada isoladamente ou por serem tributadas em conjunto.

O exemplo acabado de referir ilustra bem o facto de a lei fiscal conferir aos contribuintes um direito de opção: e à partida irão escolher a situação sobre a qual recairá menor carga fiscal.

Apesar de estes comportamentos serem lícitos, os Estados introduziram no ordenamento jurídico várias medidas de luta controlo da evasão fiscal, tais como as

normas anti-abuso, as presunções fiscais, e conceitos jurídicos imprecisos.³⁸ Estes actos não constituem uma fraude à lei, uma vez que a norma fiscal não proíbe a realização de qualquer fim, nem prescreve a adoção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins, pertencendo assim à categoria das normas insuscetíveis de fraude.³⁹

De facto, se os contribuintes praticarem actos ou negócios jurídicos com a intenção de poupança fiscal e se estes não forem objeto de qualquer sanção por não constituírem previsão de qualquer infração criminal, estamos, perante um planeamento fiscal lícito. No entanto, se ultrapassarem a fronteira da mera gestão fiscal, os contribuintes “entram” numa zona potencialmente conflitual, visto que a fronteira entre aquilo que é planeamento *intra legem* e *extra legem* nem sempre é clara.

4.2 Evasão fiscal (planeamento fiscal extra legem)

Segundo os ensinamentos de *Gonçalo Nunes*, têm-se por evasão fiscal aquelas situações em que os contribuintes optam por praticar actos jurídicos lícitos, diferentes daqueles que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, conseguindo desse modo evitar o nascimento de uma relação jurídica ou provocar o surgimento de uma (diferente da pretendida pelo legislador) cujo regime jurídico-fiscal lhes seja mais favorável.⁴⁰

Ora, face ao descrito verificámos que os comportamentos dos contribuintes são reduzidos em atos ou práticas legais. No entanto, a administração fiscal pode considerar estes comportamentos concretos ilegítimos na medida em que os mesmos visem apenas obter a eliminação ou a redução do imposto a pagar.⁴¹

Em concordância, com o que se acabou de referir vejamos o seguinte exemplo prático:

“A, B, C são sócios da Sociedade A, B, C, Materiais de Construção. A sociedade em causa é uma sociedade por quotas (SQ) e, além de um vasto número de materiais de construção, tem um conjunto de bens imóveis, avaliados no valor de € 1000.000,00.

³⁸ Cfr: José AMORIM (2010), pág. 221

³⁹ Cfr: Alberto Xavier (1971), pág.12

⁴⁰ Cfr: Gonçalo NUNES (2000), pág. 43

⁴¹Cfr: Amândio SILVA (2008), pág. 42

Vamos supor que no nosso ordenamento jurídico existe a seguinte norma: “Os adquirentes de quotas de uma sociedade comercial, estão obrigados a pagar uma taxa de 10% de IMT⁴², no momento da aquisição destas, quando tal Sociedade possua bens imóveis, de valor superior ou igual a € 1000.00,00.” A Sociedade XPTO, quer adquirir a Sociedade em análise, mas não está disposta a pagar 10% de taxa de IMT. É permitida a transformação de uma SQ numa SA, por exclusiva conveniência fiscal, dado que, a Lei Comercial, dá uma certa liberdade de gestão aos sujeitos passivos.

A, B, C Materiais de Construção, vai transformar a SQ, numa SA no dia 5 de março de 2016.

No dia 15 de março de 2016, a Soc. A, B, C Materiais de Construção”, vai vender as suas ações à Soc. XPTO, evitando o pagamento de IMT.

O contribuinte vai escolher a opção que lhe é mais favorável em termos fiscais, e a AT não poderá intervir nessa escolha.

Estamos de acordo que o planeamento fiscal começa a complicar quando existem várias operações em causa. Quando em causa apenas estiver uma operação, os problemas não se “levantam” e o planeamento fiscal é pacífico.

A licitude e a legitimidade do planeamento fiscal estão em perceber se as operações ditas “intermédias”, *in casu*, a transformação da SQ em SA, são ou não lícitas.

Para *Joaquim Rocha*, a evasão fiscal respeita a letra da lei, mas viola o seu espírito, dando corpo a um abuso de forma jurídica com propósitos fiscais, na medida em que se utiliza uma forma jurídica sem um específico propósito negocial que não os propósitos fiscais. Segundo este autor, o objetivo da evasão fiscal é claro e traduz-se num afastamento, numa desoneração ou um deferimento tributário, procurando-se aproveitar uma forma jurídica existente para outro fim, no sentido de conseguir uma poupança fiscal.⁴³

A par disto, o planeamento fiscal *extra legem* pode ser manifestado através de duas formas: por introdução da lei ou por lacuna da lei. A primeira manifestação é o

⁴² Imposto Municipal sobre Transmissão onerosa de Imóveis

⁴³Cfr: Joaquim ROCHA (2012), pág. 1228

próprio ordenamento normativo que proporciona a diminuição da carga fiscal, já a segunda manifestação, ocorre por imperfeições da própria lei, da qual resulta vantagem de menor carga fiscal.

É certo que não existe na legislação fiscal portuguesa uma distinção entre evasão e fraude fiscal, o que leva a criar uma grande oscilação terminológica, dado que muitas vezes o termo evasão fiscal é utilizado em sentido amplo, abrangendo a fraude, outras vezes, o conceito é utilizado em sentido restrito, referindo-se apenas aos ilícitos fiscais menos graves.

4.3 Fraude fiscal (planeamento fiscal *contra legem*)

O planeamento fiscal *contra legem* ou *tax evasion* consiste num comportamento ilícito, em que o sujeito passivo viola de forma direta e intencional as normas tributárias, com o objetivo de obter uma poupança fiscal e prejudicar a AT.

O contribuinte está sujeito à legislação tributária e desta forma tem de atuar conforme a sua regulamentação. Mas, por vezes, a prática de determinados atos ou omissões por parte deste constitui um ilícito, visto que é claramente contrário à lei, consubstanciando à prática de um crime ou uma contraordenação.

Os crimes e as contraordenações fiscais, vêm previstos e regulados no Regime Geral das Infrações Tributárias, (RGIT).

De acordo, com o art. 103.º do RGIT: “*constituem fraude fiscal (...) as condutas ilegítimas e tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação pecuniária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição de receitas tributárias (...).*” Ainda no mesmo preceito legal, refere-se que a fraude pode ter lugar nas seguintes situações: “*ocultação ou alteração dos factos ou valores eu devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria tributária; ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à Administração Tributária; e através da declaração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.*”

São exemplos de fraude fiscal, os seguintes comportamentos: a emissão de faturas falsas, a falsificação de documentos, a declaração de rendimentos inferiores ao real, a simulação de negócios, entre outros, os quais a lei fiscal prevê como crime ou contraordenação.

A prática de planeamento fiscal ilícito ocorre no momento ou após a verificação da obrigação tributária específica e consiste na alteração ou ocultação de uma situação jurídica realizada, em desfavor do Estado. São inúmeras as perceções que influenciam a decisão de planeamento fiscal ilícito nomeadamente: o sentimento de que a carga tributária é justa ou excessiva em relação aos benefícios gerados pela sociedade; o sentimento de que o governo aplica adequadamente os recursos arrecadados ou não oferece retorno condizente com os valores recolhidos; o sentimento de que o governo é capaz ou incapaz de apurar e punir casos de fraude fiscal; a facilidade ou dificuldade de entender o sistema tributário e lidar com as suas formalidades e o sentimento de equidade ou iniquidade em relação ao tratamento dado pelo sistema fiscal aos contribuintes em situações idênticas.⁴⁴

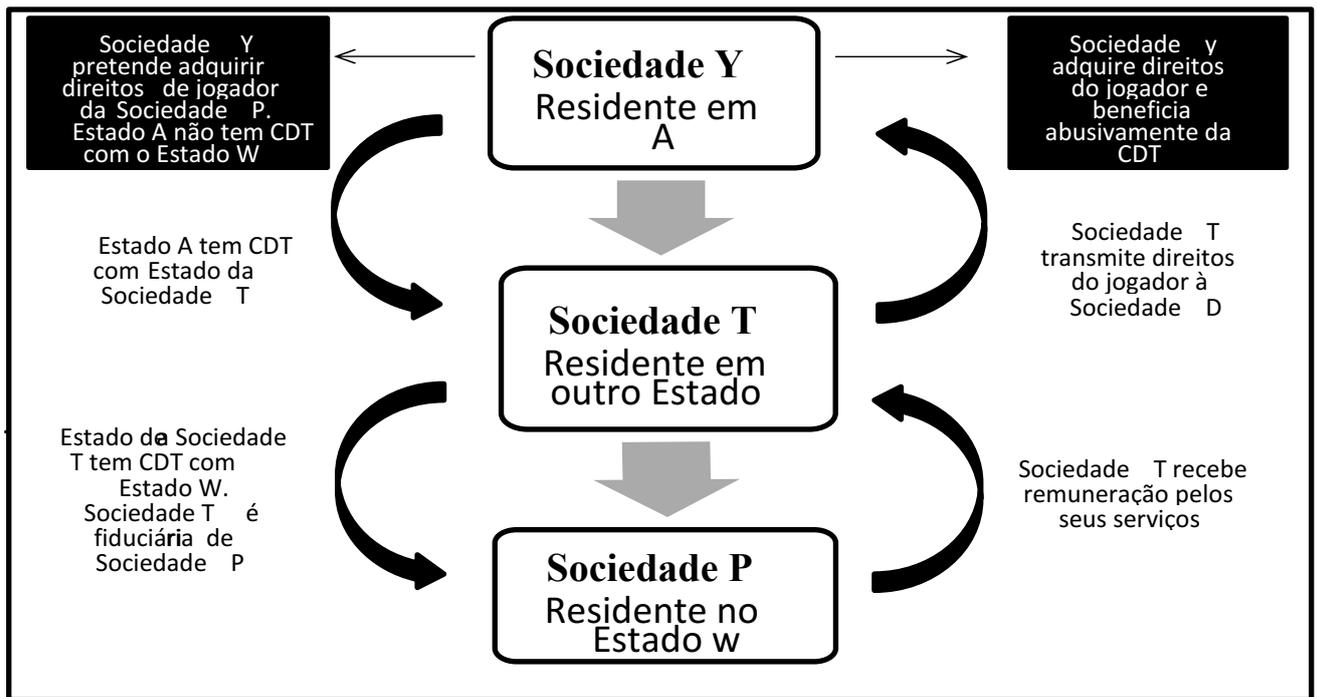
No que diz respeito à prática do crime de fraude fiscal existem determinados esquemas de atuação. A título de exemplo vejamos a seguinte situação:

“A entidade desportiva (Y) que é residente no Estado (A), pretende adquirir direitos de um jogador de futebol que integra uma sociedade (P) residente no Estado (W). Nesta operação é introduzido um terceiro interveniente (T), residente noutro Estado onde o Estado (A) possui uma convenção para evitar a dupla tributação (CDT), a quem (Y) efetua os pagamentos relativos à aquisição dos direitos. Desta forma, a sociedade (T) apenas age na qualidade de fiduciário da sociedade (P), sendo remunerada pelos seus serviços, não constituindo o beneficiário efetivo do rendimento pago pela sociedade (Y).”⁴⁵

Para melhor compreensão do exemplo prático acima descrito, tome-se de seguida o seguinte esquema:

⁴⁴Cfr: Lauriana VIEIRA (2014), pág.15

⁴⁵ *Idem*



46

Assim:

A sociedade residente no Estado (A), pretende adquirir direitos de um jogador de futebol que integra a sociedade (P), sediada no Estado (W), mas, não está disposta a pagar o imposto que recai sobre esta operação. Entre o Estado (A) e o Estado (W) não existe nenhuma CDT, então é necessário “introduzir” nesta operação um terceiro Estado, que tenha celebrado uma CDT com ambos os Estados.

É assim que nesta operação vai surgir o Estado da soc. (T), o qual celebrou com ambos os Estados uma CDT. Esta sociedade residente na operação como fiduciário, e desta forma, celebra o negócio com a Soc. (P). A operação em causa não será alvo de tributação, uma vez que ambos os Estados celebraram entre si um CDT. Após ter adquirido os direitos do jogador à Soc. (P), o Estado da sociedade (T) vai realizar nova operação vendendo esses mesmos direitos à sociedade residente no Estado (A), obtendo novamente mesma vantagem fiscal.

Esta vantagem fiscal traduz-se no aproveitamento, de modo abusivo, do desagravamento fiscal previsto numa CDT celebrada entre os Estados.

⁴⁶ *Idem*

4.4 As causas de evasão de ao imposto

Após a delimitação das fronteiras é importante sublinhar que são múltiplas as causas que levam à evasão do imposto.

Os contribuintes têm pleno conhecimento que estão obrigados a pagar os impostos, contudo, parece que existe alguma resistência ao pagamento destes.

São várias, as causas apontadas para esta fuga, nomeadamente, causas natureza políticas, económicas, psicológicas, técnicas, e por fim, judiciais.

Causas políticas

No que diz respeito, às causas políticas, estas estão relacionadas com a má aplicação do princípio da igualdade, por parte da Entidade Estadual.

O aumento do valor dos impostos, não pode ser justificado com o mau uso do dinheiro público e com o financiamento de despesas inúteis e/ou desnecessárias. É devido à má gerência do dinheiro público, que a “atividade” de fuga aos impostos tem ganho um elevado número de adeptos.

Segundo *Duarte Faveiro*, torna-se necessário aos Estados proceder a uma avaliação prévia das necessidades coletivas que ao Estado importe satisfazer e a equação entre a despesa indispensável e suficiente para levar a efeito essa satisfação. Reforça ainda esta posição, no sentido de que, se existe o sentimento na sociedade de que os dinheiros públicos são mal geridos ou de que o nível de corrupção é elevado, a propensão para a fuga será maior.⁴⁷

Causas psicológicas

As causas psicológicas ou morais estão relacionadas com os sentimentos manifestados pelos contribuintes. Além da obrigação principal de pagamento do imposto, incumbe aos contribuintes o cumprimento de outras obrigações a título acessório, como é o caso da comunicação de rendimentos e retenções (art.119.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, doravante, CIRS).

Edgar Allix conclui que, muitas das vezes o sujeito passivo mais consciencioso

⁴⁷Cfr: Duarte FAVEIRO (1986), pp. 41'ss

perde a coragem logo que vê, para além de despender o seu dinheiro, lhe ser necessário gastar tempo (muitas vezes precioso) a preencher nas declarações de impostos (...).⁴⁸

Perante isto, o contribuinte toma a decisão de fugir as suas responsabilidades, quer a título principal quer a título acessório.

Causas económicas

Em terceiro lugar, costumam ser apontadas as causas económicas. Em períodos de grande instabilidade económica é de esperar uma maior propensão para a fuga fiscal.

O agravamento das condições sociais, a elevada taxa de desemprego, o aumento de tributação em várias áreas, nomeadamente do património, do consumo, do rendimento, vai gerar um enorme apelo à tentação da prática da fraude e da evasão do imposto.

É certo que, os contribuintes estão dispostos a praticar determinadas condutas, que levam à evasão e fraude fiscal se os benefícios que daí retiram compensam os inconvenientes representados pelo risco de ser descoberto, sendo certo que, quanto mais elevado for o imposto, mas compensatória é a sua fuga.

Causas técnicas

Há ainda como evidente, causas de natureza técnica que serão determinantes para que o contribuinte afira a contingência da fuga aos impostos.

Estas causas estão associadas à falta de estabilidade legislativa e à complexidade do sistema fiscal em que estão inseridos os contribuintes. Como refere, *Rui Duarte Morais*, quanto mais frequentemente a lei fiscal é alterada, mais rapidamente o sistema fiscal degenera em caos.⁴⁹

São elementos como: a falta de estabilidade legislativa perceptível pelos contribuintes, um regime tributário que apele frequentemente para a discricionariedade na aplicação da lei fiscal ou que não permita ao contribuinte saber com alguma precisão a sua

⁴⁸E. Allix, *Études Choisies d'Economie Politique et de Finance*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1948, apud, J. Albano SANTOS, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, 2003, pág.: 346, apud, Filipe FERNANDES (2012), pág.84

⁴⁹Cfr: Rui MORAIS (2003), pág. 191.

situação tributária, bem como, um sistema inadequado de garantias em matéria de reclamação ou impugnação, e uma política de controlo fiscal ineficaz no combate à fuga de impostos ou de uma prática de cobrança coerciva, que deixe por cobrar grande parte dos impostos devidos, que contribuem para o aumento da evasão e fraude fiscal. ⁵⁰

Causas judiciais

Por fim, pode-se apontar as causas judiciais. As motivações que levam a gerar estas causas, é devido à morosidade da Justiça, a qual tem reflexo, num elevado número de processos judiciais pendentes de resolução, por parte dos órgãos competentes para administrar a justiça em nome do povo, conforme o art. 202.º da CRP.

É evidente a necessidade de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos e imprimir maior celeridade na resolução de litígios entre o fisco e o contribuinte. ⁵¹

⁵⁰Cfr: Ana PEDRO/ Cláudia FERREIRA (2009), pág. 12

⁵¹Cfr: Filipe FERNANDES (2012), pág.88

5. O controlo das fronteiras entre o planeamento e a evasão e a fraude

Após, o esclarecimento da legitimidade do planeamento fiscal há que abordar as consequências dos atos que não consubstanciam o planeamento fiscal legítimo, mas sim, a evasão e a fraude fiscal.

Existem determinados meios de combate a comportamentos evasivos, como controlo *a posteriori*, tais como: a previsão de normas especiais anti-abuso, a utilização de métodos indiretos e indiciários, a requalificação de negócios jurídicos, interpretação extensiva de normas fiscais, as presunções legais de rendimentos, a desconsideração da personalidade jurídica em sede de incidência pessoal dos impostos, e até mesmo tendo sido admitido recurso a figuras de direito privado que permitem pôr em causa os negócios celebrados, tais como a fraude à lei, a simulação e o abuso de direito.⁵²

5.1 O Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 fevereiro

O DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, visa reforçar o combate à fraude e à evasão fiscal, no que diz respeito à adoção de medidas tomadas pelos contribuintes.

Conforme expressa o DL em análise, *“entre as medidas que têm vindo a ser desenvolvidas (...) com vista a reforçar o combate à evasão fiscal, bem como a própria fraude, destaca-se a consagração de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Fiscal sobre esquemas ou atuações do planeamento fiscal agressivo que são propostas, promovidas e comercializadas por diversas entidades, genericamente aplicadas de intermediários fiscais.”*⁵³

No seu art.1.º, o diploma estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à AT sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo.⁵⁴

⁵² Cfr: Cláudia AFONSO (2015), pág. 38

⁵³Cfr: Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

⁵⁴ O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o imposto sobre o valor acrescentado, o imposto municipal sobre imóveis, o imposto municipal

O legislador, no art.4.º do DL em análise, define o conceito de “ *«planeamento fiscal» - qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto.*” O conceito “esquema” aparece para concretizar a forma em que o planeamento fiscal abusivo se materializa. Esta materialização pode ser sob a forma de plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação. Já o conceito “atuação”, tenta abarcar o maior espectro possível de actos passíveis de serem utilizados para efeitos de planeamento fiscal abusivo. O conceito “vantagem fiscal” identifica-se com a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, cujo alcance depende do esquema utilizado”⁵⁵

Apesar de os conceitos acima referidos, serem apresentados de forma muito ampla, a verdade é que o legislador estabelece uma redução dos esquemas ou atuações no art.4º do diploma legal em estudo, elencando de forma taxativa quais os esquemas ou as atuações que estão à disponibilidade do contribuinte.

Em relação ao âmbito subjetivo, o art. 5.º do diploma enumera quem poderá ser promotor de tais esquemas, delimitando, tais atuações no artigo seguinte.

No que diz respeito aos deveres a que estes promotores estão adstritos, é no Capítulo II do DL em análise, que estes vêm regulados. Nesse capítulo, podemos encontrar o dever de comunicação, o dever de informação e o dever de esclarecimento. Mas, para que estes deveres não padeçam de nenhum vício, tem de ser respeitados determinados requisitos. No que diz respeito, ao dever de comunicação este deve ser transmitido ao Diretor-Geral de Impostos, nos vinte dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou atuação do planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez, exigindo-se uma informação detalhada a respeito do esquema, quais os seus fundamentos e dos seus promotores. Esta comunicação, deve a ser prestada através de modelos aprovados por portaria do Ministério das Finanças.⁵⁶

O dever de colaboração patente neste diploma assume duas dimensões, a primeira dimensão, reporta-se à obrigação de informação que é instituída, a cumprir através de

sobre transmissões onerosas de imóveis e o imposto de selo, são os impostos abrangidos pelo DL em análise, conforme prevê o art.2.º.

⁵⁵Cfr: Carlos SOUSA (2012), pág.5

⁵⁶*Idem*, pág. 6

modelos. Já a segunda dimensão versa sobre ao dever de esclarecimento à AT sobre os esquemas utilizados ou a utilizar pelo contribuinte.

Quando as Autoridades Tributárias recebem as comunicações, estas com base no art.13.º, n. 2º do respetivo diploma, terão de estudar medidas legislativas e regulamentares para poderem proceder à alteração da regulamentação vigente e, se entenderem necessário, organizar uma base de dados específica e procederem à divulgação pública de entendimento de que certo esquema ou atuação.⁵⁷

Para finalizar a análise deste diploma é de realçar que no seu Capítulo IV, cuja epígrafe é “Ilícitos de Mera Ordenação Social”, o legislador estabelece coimas aos promotores pelo não cumprimento da comunicação ou comunicação fora do prazo legal e à não prestação (ou prestação fora de prazo) de esclarecimento que sejam solicitadas pelas Autoridades.

5.2. A norma geral anti-abuso

Antes de analisar, a cláusula geral anti-abuso (CGAA), convém referir que o contribuinte “goza” de uma certa discricionariedade, no que diz respeito à autoliquidação dos impostos, mas por sua vez, é também conferido à AT o poder de ratificar os atos praticados por este, caso entenda que tais atos mereçam determinada correção, permitindo-lhe deste modo atuar no combate à evasão e a fraude fiscal.

A CGAA surgiu no ordenamento jurídico português através da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro responsável pela aprovação do Orçamento de Estado para 1999. Inicialmente inserta no art. 32.º-A do Código de Processo Tributário, verificou-se a sua transferência para a LGT, cuja redação atual, consta do art.38.º, n.º 2, introduzida pela reforma fiscal através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.⁵⁸

Segundo *Gustavo Courinha*, a aplicação da CGAA está dependente de determinados pressupostos. Em primeiro lugar, há que referir o elemento meio, ou seja, o meio escolhido pelo contribuinte para alcançar a vantagem fiscal, que se vai consubstanciar num certo ato ou negócio jurídico, sendo que podem estar em causa atos

⁵⁷Cfr: Carlos LOUREIRO / António Beja NEVES (2008), pág.58

⁵⁸Cfr: Diogo CAMPOS (2007), pág. 119

isolados ou em conjunto. De seguida tem que ser referido o elemento resultado, que consiste na busca da vantagem fiscal, enquanto fim da atividade do contribuinte. Em terceiro lugar, o elemento intelectual, relativo à motivação fiscal do contribuinte, por outras palavras, está em causa saber se os atos ou negócios jurídicos levados a cabo pelo contribuinte são essenciais ou principalmente dirigidos ao alcance da vantagem fiscal. Por último, o elemento normativo, que consiste na reprovação jurídica da vantagem obtida. Há ainda, que destacar que, para além dos quatro requisitos, do art. 38.º, n.º 2 da LGT, deriva o elemento sancionatório, enquanto estatuição, de onde resulta a consequência dos comportamentos elisivos: a ineficácia dos atos ou negócios jurídicos em causa.⁵⁹

5.3. As normas especiais anti-abuso

Paralelamente à CGAA, encontrámos cláusulas especiais anti-abuso especiais. O legislador cria normas prevendo que, quando determinados negócios jurídicos (bem delimitados) forem realizados com o fim de elidir o pagamento de impostos, não produzirão os efeitos fiscais que normalmente lhes estariam associados.⁶⁰

Segundo *Saldanha Sanches*, a principal diferença entre as normas anti-abuso especiais e a CGAA reside na circunstância de na última, a Administração ser habilitada com um poder sobre cuja aplicação deverá decidir, enquanto nas primeiras a respetiva aplicação é vinculativa.⁶¹ Assim, na aplicação da CGAA, recai sobre a AT um dever de fundamentação, explicando os motivos que levaram à sua aplicação e demonstrando a verificação dos respetivos pressupostos, ao invés do que sucede nas normas especiais anti-abuso em que a aplicação é imediata e existe uma dispensa de justificação.

No nosso ordenamento jurídico interno, podem ser apontados alguns exemplos destas normas especiais, tais como: o art. 16.º, n.º 5, do CIRS, os artigos: 63.º, 66.º, 67.º e 70.º, n.º 1, do CIRC.

⁵⁹Cfr: Gustavo Lopes Courinha, “*A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*”, Almedina, pág.165 e ss, apud, Cláudia AFONSO (2015), pp. 46-47

⁶⁰ Cfr: Rui MORAIS (2006), pág. 84

⁶¹ Cfr: Saldanha SANCHES (2006), pág. 200

O art. 16.º, n.º 6 do CIRS, delimita quem é residente no território nacional, mas não obstante, este preceito legal tem de ser conjugado com o art. 15.º do mesmo código, visto que, este último artigo delimita o âmbito de sujeição.

Relativamente aos residentes existe uma obrigação universal do pagamento de imposto. Quanto aos nacionais não residentes, apenas pagam imposto pelos rendimentos auferidos em território nacional. Ora, um nacional que se deslocasse para um país sujeito a um regime de tributação mais favorável não seria tributado no nosso país. Porém, há que ter em atenção o disposto no art. 16.º, n.º 5 do CIRS: *“são ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para o país, território ou região, sujeito a um regime fiscal mais favorável (...) salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.”*.⁶²

Assim, estamos perante uma norma especial anti-abuso, ao utilizar uma presunção como forma de qualificar os nacionais como residentes.

O art. 63.º, n.º 1 do CIRC, é uma norma especial anti-abuso, que aborda a questão dos preços de transferência, onde se lê: *“Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações e séries de operações de bens, direitos ou serviços, bem como operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.”*

Ora, o que se pretendeu com tal norma foi combater comportamentos simulatórios, nas relações ditas especiais, tais como, preços abaixo ou acima dos praticados em relações imparciais, promovendo-se a transparência, a livre concorrência e a moderação da liberdade na formação do preço.⁶³ Desta forma, admitiu-se uma correção à matéria coletável no caso de existirem relações especiais entre o contribuinte e outras entidades.

⁶² Cfr: Cláudia AFONSO (2015), pág.41

⁶³ Cfr: Patrícia AZEVEDO (2011), pp.303-304

Dispõe o art. 66.º, n.º 1 do CIRC, que: *“Os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal favorável⁶⁴ são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25 % das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os mesmos rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades.”* Desta forma, os lucros obtidos pelas sociedades em países cujo regime fiscal é mais favorável, são alvo de tributação pelo Estado de residência dos sócios.

Relativamente à denominada subcapitalização, regula o art. 67.º do CIRC, cuja epígrafe é *“limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento”*, pode apontar-se que o objetivo é o combate das situações em que se utilizam encargos com o propósito de conseguir uma poupança fiscal, por diminuição do lucro tributável. Em sede de IRC, a matéria coletável obtém-se⁶⁵, pela dedução ao lucro tributável, dos prejuízos fiscais.⁶⁶ Portanto, os prejuízos fiscais podem ser utilizados como forma de diminuir a matéria coletável. Com a referida norma especial anti-abuso os prejuízos fiscais não podem ser deduzidos após os limites estipulados no art.67.º.⁶⁷

As fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais, estão sujeitas a um regime fiscal especial: o regime de tributação favorável. No nosso ordenamento jurídico existe uma norma para combater tal tributação caso essas operações tenham como fim esta vantagem fiscal; assim, dispõe o n.º 10 do art. 73.º do CIRC, o seguinte: *“O regime especial (...) não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a evasão fiscal, o que pode considerar-se verificado, nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as*

⁶⁴ Segundo, o n.º5 do art. 66.º *“ (...) Considera-se que uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, quando a referida entidade aí esteja isenta ou não sujeita a um imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou, ainda, quando a taxa de imposto que lhes é aplicável seja inferior a 60% da taxa do IRC prevista no n.º1 do artigo 87.”*

⁶⁵ Cfr: art. 15.º do CIRC

⁶⁶ Cfr: art. 52.º do CIRC

⁶⁷ Cfr: Cláudia AFONSO (2015), pág. 43

operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto.”

Gonçalo Avelãs Nunes, afirma que as normas especiais anti-abuso são úteis e reconhece-lhes importantes limitações, tais como: têm um âmbito de aplicação muito limitado, já que se esgotam nas situações por elas taxativamente previstas; são normas que atuam numa perspetiva *a posteriori* face à elisão fiscal já identificada, e por fim, são normas suscetíveis de fuga, por parte do contribuinte, através da construção de soluções que não se incluam na lista taxativa de situações nelas previstas.⁶⁸

5.4. Medidas no âmbito europeu e internacional

No dia 28 de janeiro de 2016, a Comissão Europeia (CE) apresentou um pacote de medidas para garantir o pagamento dos impostos devidos na Europa, quando existe uma deslocalização de ativos ou de empresas para territórios de baixa tributação. Tal conjunto de medidas tem origem no *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)⁶⁹.

⁶⁸ Cfr: Gonçalo NUNES (2000), pp. 46-47

⁶⁹ O BEPS é um plano de ações da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OECD) promovido pela G20 com o objetivo de combater a erosão da base tributária e os desvios dos lucros para jurisdições de baixa tributação. Este plano é um pacote de quinze medidas que tem como objetivo fulcral a limitação de práticas fiscais abusivas, sendo elas: 1) enfrentar os desafios da economia digital; 2) neutralizar efeitos de assimetrias híbridas; 3) reforçar regras relativas às Country-by-country; 4) limitar a erosão da base fiscal através da dedutibilidade de juros e outros pagamentos financeiros; 5) contrariar de forma mais eficiente práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância; 6) prevenir o uso abusivo de tratados fiscais; 7) prevenir a não qualificação artificial de estabelecimentos estáveis; 8-10) garantir que as regras sobre preços de transferência se alinham com a criação de valor; 11) medir e monitorizar o BEPS; 12) exigir aos contribuintes informação sobre planeamentos fiscais agressivos; 13) reexaminar a documentação sobre preços de transferência; 14) tornar os mecanismos de resolução de litígios mais eficazes e por fim, 15) desenvolver um instrumento multilateral. O plano BEPS marca o fim de uma época de *'laissez-faire'* e assinala uma nova era de intervenção dos Estados, com a elevação do padrão das melhores práticas a serem implementadas, no plano fiscal, pelas empresas no âmbito das suas atividades, bem como do nível de *'fair share'* a ser suportado em matéria de pagamento de impostos. In Económico (2016), *“BEPS obriga empresas a rever*

O pacote apresentado organiza-se em quatro grandes grupos:

- I) Uma Diretiva Anti-Elisão Fiscal;
- II) Um conjunto de recomendações aos Estados sobre o modo de evitar práticas abusivas no âmbito das Convenções para evitar a Dupla Tributação;
- III) Revisão da Diretiva relativa à Cooperação Administrativa;
- IV) Comunicação de uma estratégia externa para garantir a tributação efetiva das multinacionais;

No primeiro grupo de medidas, onde consta a Diretiva Anti-Elisão Fiscal são apontados vários comportamentos para combater a redução fiscal, tais como: “1) para evitar que as empresas transfiram os seus lucros de países com alta tributação para outros de baixa ou nula tributação, através de mecanismos artificiais, os Estados onde estão sediadas as empresas-mãe devem poder tributar os lucros que a multinacional parqueia nas suas subsidiárias em paraísos fiscais, se esses paraísos fiscais tiverem uma taxa de tributação inferior a 40% da do território europeu; 2) os Países poderão passar a tributar os lucros e ganhos de capital quem vêm de empresas de fora da União Europeia (EU), sempre que se prove que esses capitais não foram sujeitos a imposto no estado que os distribui. A medida serve para evitar situações de dupla não tributação, isto é, rendimentos que circulam sem serem taxados em lado algum; 3) os países deverão adotar uma taxa de saída, que onere as empresas que transfiram os seus ativos (ou as próprias empresas) para outros Estados de territórios de baixa tributação. Esta medida visa evitar que as multinacionais comecem a desenvolver produtos inovadores na Europa, mas, assim que a investigação avança e o valor dos ativos começa a materializar-se, transfiram esses ativos para territórios de baixa tributação; 4) são propostos limites ao montante de juros de empréstimos que as empresas podem deduzir como custos fiscais. Esta medida surge para evitar que as empresas inventem empréstimos a outras sociedades do grupo, situadas em países de maior tributação, para reduzirem a sua carga fiscal nesses territórios. Ainda no âmbito da dedução de juros, é proposto que se garanta que eles são tributados pelo menos uma vez num dos Estados-Membros (EM) (ou na empresa que empresta, ou no da entidade que os paga). Esta proposta surge para tapar as falhas que

modelos de negócios”, 26 de janeiro, consultada a 10 de maio, disponível em: http://economico.sapo.pt/noticias/beps-obriga-empresas-a-rever-modelos-de-negocio_240619.html

as multinacionais aproveitam quanto à qualificação das entidades em cada um dos Estados; 5) é ainda proposta a adoção de uma regra anti-abuso geral, que atua como último recurso caso cada uma das medidas específicas falhe. Ao abrigo desta norma, os Estados podem tributar arranjos que considerem que sirvam apenas o propósito de poupança fiscal.”⁷⁰

A CE aprovou ainda, nesta data, a Recomendação (EU) 2016/136 relativa à aplicação de medidas contra práticas abusivas em matérias de convenções fiscais, no âmbito da qual recomenda a adoção por parte dos EM, nas convenções que tenham celebrado entre si ou com países terceiros, de uma regra geral anti-elisão fiscal e, bem assim, que incluam uma definição de estabelecimento estável, de forma a combater a erosão de base tributável e a transferência de lucros.⁷¹

No que diz respeito ao terceiro grupo, os Estados devem trocar informações entre si, nomeadamente, em relação ao quantitativo pago pelas multinacionais pagam em cada País. Através do country-by-country, a empresa mãe de um grupo está obrigada a fornecer informações concretas sobre os lucros, as receitas e os impostos relativos a todas as empresas que integram o grupo, à Administração Fiscal do País onde esta sediada, bem como indicar os Países onde opera.

O quarto e último grupo faz referência à comunicação externa. Esta centra-se na estratégia da CE para lidar com Países Terceiros, nomeadamente *offshores* e praças financeiras mais permeáveis ao planeamento agressivo.

Além deste pacote de medidas, a CE na sua comunicação geral explica os motivos políticos e económicos que estiveram na linha da elaboração destas medidas. Com estas medidas, a CE procura evitar o pagamento aos impostos e aplicar normas internacionais de combate à erosão de base tributável e a transferência de lucros, bem como, reforçar a transparência entre os EM e assegurar uma concorrência mais justa para as empresas no mercado único.

⁷⁰ Cfr: MIRANDA, Elisabete, “*Bruxelas quer taxar as empresas que deslocalizam para fora da Europa*”, Jornal de Negócios, 28 de janeiro de 2016, disponível em; http://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/bruxelas_quer_taxar_empresas_que_deslocalizam_para_fora_da_europa.html

⁷¹ Cfr: PEREIRA, Cuatrecasas Gonçalves, janeiro de 2016, “*Comissão Europeia- Apresentação de um pacote de medidas contra a elisão fiscal*”, Newsletter Fiscal, pág. 8

6. Focos de litigiosidade em matéria de combate à evasão fiscal; breve resenha jurisprudencial

No que diz respeito ao problema do combate à evasão fiscal no âmbito da CGAA, através da análise da Jurisprudência tentámos identificar as questões que tem sido normalmente suscitadas nos litígios. Esta análise evidencia três áreas fraudulentas de litigiosidade que são as seguintes: o prazo de caducidade de instauração do procedimento específico da CGAA, a verificação ou não dos pressupostos da CGAA, e por fim, os variados esquemas-tipo de atuação.

6.1 Prazo de caducidade de instauração do procedimento específico da CGAA

No que diz respeito à primeira questão, toma-se em consideração o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCSA), processo n.º 04255/10, datado a 15-02-2011, cujo Relator é *José Correia* e o Ac. do TCSA, processo n.º 05104/11, datado a 14-02-2012, cujo Relator é *Eugénio Sequeira*.

No primeiro Acórdão mencionado o recorrente, doravante, R foi alvo de uma inspeção tributária, que ocorreu em 2004. O despacho final desta inspeção, emitido pelo Diretor Geral dos Impostos foi no sentido de aplicação das disposições anti-abuso à matéria coletável em sede de IRC nos exercícios de 2000 a 2002.

R alega não lhe ser possível a aplicação da CGAA, visto que o prazo de caducidade para o efeito era de três anos, conforme o art.63.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), prazo esse já esgotado.⁷² Invoca ainda, que o prazo de caducidade se inicia no momento da celebração dos contratos de mútuo, ou seja, de 1995 a 1997. Por seu turno, a AT não partilha da mesma linha de pensamento, alegando que o prazo começa a contar apenas com a receção dos acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, o que apenas aconteceu entre 2000 a 2002.

⁷² Atualmente, este preceito legal já se encontra revogado pela Lei n.º64-B/2011, de 30 de Setembro. Este artigo, estabelecia o prazo de caducidade em três anos, uma vez que tal norma já não existe no nosso ordenamento jurídico, passa a valer o prazo geral da caducidade do direito à liquidação previsto no art. 45.º da LGR, que é de quatro anos.

Para justificar a sua posição, a R alega que a lei é clara na sua disposição acerca do prazo de três anos contados desde a celebração do negócio jurídico, pelo que nos anos 2000 a 2002 se verificou a caducidade para instaurar o procedimento anti-abuso. A AT alega, que o prazo de três anos começa a contar no momento da dedução dos dividendos, visto que, só a partir desse momento é que é possível avaliar a ocorrência da elisão nas declarações de IRC dos respetivos exercícios.

In casu o Tribunal, acolhe os argumentos apresentados pela AT e considera que existe um conjunto de atos complexos que formam uma unidade, dando lugar à aplicação da “*step transaction doctrine*”, afirmando que não se verifica a caducidade do procedimento, uma vez que o prazo só começou a contar desde a receção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis.

No segundo Acórdão, a caducidade do procedimento de inspeção previsto no art. 63.º do CPPT também é discutida. Para tal a R serve-se de referência, no preceito legal, o ato ou o negócio jurídico como marcos a partir dos quais se inicia a contagem do prazo ali previsto. *In casu* alegou que o início do procedimento ocorreu após o decurso dos três anos, contados a partir da celebração do negócio jurídico. Logo no momento que se iniciou o procedimento, este direito já tinha caducado.

Sobre tal questão, o Tribunal decidiu que o prazo de caducidade da AT para proceder à inspeção, no caso específico antiabuso, apenas começa a contar a partir do termo dos actos desenvolvidos e do momento em que estes se manifestem, os quais funcionam como um todo, já que só nesse mesmo momento se encontram preenchidos todos os concretos actos em que se fundam o direito à liquidação.

Apesar de os dois acórdãos seguirem a mesma linha de pensamento, do meu ponto de vista, esta linha pode ser questionada. O combate à evasão fiscal, é um problema de grande importância, mas existem outros valores que merecem proteção jurídica, nomeadamente, a segurança e estabilidade jurídica. Assim, se o legislador fixou um prazo de caducidade de três anos a contar da prática do ato ou do negócio jurídico, findo esse a sua eficácia não deve ser posta em causa, mesmo que os efeitos se produzam ao longo do tempo.

6.2 Verificação ou não dos pressupostos da CGAA

No que diz respeito à segunda questão, toma-se em consideração novamente, o Acórdão do TCS (processo n.º 04255/10) e Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 192/2015, processo n.º 87/15, 2.ª Secção, datado a 17-03-2015, cujo Relator é o Conselheiro *Pedro Machete*.

Em ambos os acórdãos, os contribuintes alegam não estarem preenchidos os pressupostos que permitem a aplicação da CGAA. No primeiro Acórdão mencionado, a R alega não estarem preenchidos tais pressupostos, visto que a AT no relatório final de inspeção não indicou os atos lesivos, levando desta forma à ilegalidade do despacho que ditou a aplicação da CGAA. A AT contra-alega que todos os pressupostos estão preenchidos e acrescenta que todos os passos fraudulentos praticados por R foram descritos.

Na fundamentação da sua decisão final, o Tribunal entendeu que o primeiro pressuposto foi preenchido, visto que ficou provado que os empréstimos efetuados de modo intencional pela R a outras empresas do grupo empresas foram um meio de canalizar fluxos financeiros para a R. O segundo pressuposto foi também considerado, uma vez que se verificou que foi utilizada uma empresa participada, que beneficiava de uma isenção de IRC, para efetuar empréstimos de capitais a entidades terceiras beneficiando assim de acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis, em vez de juros suscetíveis de tributação.

Quanto ao terceiro pressuposto, este também ficou provado, uma vez que a motivação fiscal do contribuinte assentou no facto dos actos ou negócios serem praticados com vista ao resultado da vantagem fiscal. Por fim, quanto ao último pressuposto, o comportamento de R revelou-se anti-jurídico, desde logo porque na única atividade económica desenvolvida por esta na Zona Franca da Madeira consistia na aplicação das prestações suplementares que a mesma recebe e transfere de seguida para entidades terceiras, não possuindo quaisquer meios físicos para a prossecução do seu objeto social.

No segundo acórdão referido, o Tribunal Constitucional acaba por decidir pela não aplicabilidade da CGAA à reclamante (Pessoa Coletiva-SA), pois para a aplicação a esta da CGAA, era necessário que no *casu decidendum* se verificassem os pressupostos essenciais elencados no n.º 2 do art. 38.º, faltando o último requisito deste artigo:

vantagem fiscal que a sociedade tivesse obtido com o tal ato ilícito. Isto porque no caso em apreço a vantagem não adveio para o património da sociedade, pois todas as quantias foram entregues aos seus acionistas. Logo apesar do meio ilícito e da vantagem fiscal que desse meio adveio, à sociedade não poderia ser aplicada tal cláusula pois esta não lucrou com tal ação.

Relativamente ao preenchimento dos pressupostos para a aplicação da CGAA, o primeiro Acórdão decidiu e bem pela aplicação desta, visto que se provou e fundamentou que os pressupostos foram preenchidos e que factos apresentados nos autos configuram um caso de evasão fiscal, com a finalidade de minimizar o imposto a pagar. Em relação ao segundo Acórdão, este permite-nos obter uma visão simples e enformadora daqueles que são os pressupostos e o uso das cláusulas anti-abuso. Estas não se “ativam” pelo simples meio artificioso ou fraudulento usado, mas carecem da produção de algum tipo de vantagem fiscal na massa patrimonial do sujeito que lhe deu origem. Sendo esta última (e talvez a mais importante) condição para a mobilização, pois sendo o seu objetivo a eliminação de tais vantagens ilícitas, a sua atuação só pode ter por base a massa patrimonial onde essa vantagem se produziu.

6.3 Esquemas-tipo de atuação

a) Compra e venda de participações sociais

Relativamente ao terceiro grupo de questões, começamos por analisar o “esquema” da compra e venda de participações sociais. Perante tal atuação, tem-se por base uma decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), processo n.º 240-2004-T, datado a 03-01-2015, cujo Presidente é o *Dr. Jorge Sousa*.

In casu, R adquiriu à acionista B um pacote de ações; a AT desconsiderou a alienação de ações da acionista e enquadró a operação como distribuição de dividendos, alegando a verificação dos pressupostos da CGAA, uma vez que, os actos foram dirigidos para a obtenção da eliminação total do imposto que seria devido. Assim, caso a R, tivesse pago integralmente o valor em dividendos, esse mesmo estaria sujeito a tributação enquanto rendimento da categoria E de IRS, à taxa liberatória respetiva.⁷³

⁷³ Cfr: Sérgio PEREIRA (2015), pág.45

Por seu turno, a R vem contradizer a argumentação apresentada pela AT ao referir que os actos ou negócios jurídicos devem ser pautados por uma idêntica finalidade económica e que para além da vantagem fiscal também terá de existir uma equivalência de resultado e efeitos entre os dois negócios ou actos.

O Tribunal considera que a R, tem razão na sua argumentação, alegando que o ato jurídico de compra e venda de participações sociais e o ato jurídico de uma distribuição de dividendos não são atos jurídicos de idêntico fim económico, dada a bilateralidade da compra e venda de ações e a unilateralidade da distribuição de lucros.

Ora, perante tal situação podemos verificar que o “esquema” pré-estabelecido por R, caí no âmbito do planeamento fiscal lícito, não sendo desta forma alvo de qualquer sanção.

Perante este problema, o Tribunal Arbitral ainda vai mais longe afirmando que o problema do preenchimento dos pressupostos nem sequer se devia ter “levantado”, uma vez que a acionista que era titular das ações em causa há mais de vinte anos, o que significa que tais mais-valias estariam fora do âmbito de incidência de IRS por aplicação do art. 5.º do DL. n.º 442-A/88, de 30/11.

b) Transformação de uma SQ em SA por exclusiva conveniência fiscal

O “esquema” que se irá abordar tem suscitado alguma controvérsia a nível da jurisprudência nacional. Até julho de 2010, as mais-valias decorrentes da alienação de ações não eram tributadas, desde que tais ações fossem detidas à mais de doze meses (art. 10.º, n.º 2, al. a) do CIRS) contrariamente ao que acontecia com as quotas e demais participações sociais. Então, o que vinha acontecer era que, os contribuintes que detinham participações, por exemplo, em SQ, usando a sua liberdade de gerir os seus impostos, transformavam a SQ em SA, e posteriormente alienavam as ações, beneficiando de um regime de total isenção das mais-valias mobiliárias.⁷⁴

Ora, perante tal operação de transformação do tipo societário, que a AT com recurso à CGAA, atribui ineficácia a esta transformação, do ponto de vista fiscal, tributando desta forma, a mais-valia gerada com a venda da participação social. Assim, é sobre a apreciação da legalidade das liquidações que a Jurisprudência não é unânime.

⁷⁴ Cfr: Joana ANTUNES (2014), pág. 41

Perante tal constatação, tome-se em consideração duas decisões do CADD opostas. Por um lado, temos uma decisão arbitral do processo n.º 305/2013-T, datado a 18-09-2014, presidido por *José Poças*, em que o Tribunal decidiu pela ilegalidade do ato de liquidação que aplica a CGAA ao ato de transformação da sociedade, visto que, tal ato é normal e insere-se no campo da liberdade de gestão fiscal, não podendo ser considerada a venda de ações sem sujeição a tributação como algo abusivo ou proibitivo.

Por seu turno, temos a decisão arbitral do processo n.º 47/2013-T, datada a 20-12-2013, cujo Árbitro é *Jorge Carita*, em que o Tribunal considera legal o ato de liquidação de imposto e consequentemente a aplicação da CGAA. No que diz respeito à operação de transformação está é tutelada pela liberdade de empresa e da iniciativa económica, mas, o Tribunal *in casu*, considera que estes direitos não são absolutos e consentir num exercício abusivo destes direitos, consistiria numa perversão e consequente negação dos mesmos.

Do meu ponto de vista, os contribuintes não são obrigados a optar pelos negócios jurídicos que lhe sejam fiscalmente mais onerosos, quando a lei lhe proporciona outros negócios fiscalmente mais vantajosos.

c) Criação de Sociedades Fictícias

Por fim, o “esquema” que será abordado está relacionado com a criação de sociedades fictícias, sem qualquer estrutura física situadas em Países de baixa ou nula tributação.

Para melhor compreensão da situação acima descrita, temos por base novamente, o Ac. do TCAS, processo n.º 05104/11, melhor acima identificado.

In casu, foi constituída uma Soc.C, sociedade essa sem qualquer tipo de estrutura física e sem contratação de pessoal para a realização das tarefas próprias e subjacentes a qualquer negócio constante do objeto social. Esta Soc. estava situada na Zona Franca da Madeira e era detida pelo Sócios A e B.

A Soc. C celebrou vários contratos relativos a concessão de empréstimos à Soc. H, que poderiam ter sido perfeitamente sido celebrados por A ou por B. Os proveitos gerados em C, desde o início da sua atividade, não tiveram como finalidade incrementar a estrutura económico financeira da sociedade, dado que os mesmos foram transferidos na

sua totalidade para os seus Sócios a título de lucros distribuídos e não a título de juros. Se os proveitos em causa tivessem sido transferidos a título de lucros, estes iriam gerar uma tributação em sede de IRC, conforme o n.º1 do art. 20.º do C.I.R.C.

Segundo o Tribunal, os relatos anteriormente apresentados permitem enquadrar os atos no estatuído no n.º2 do art. 38.º da LGT, através da seguinte fundamentação: “Preenche todos os pressupostos da CGAA, o contribuinte que fez interpôr entre si e o cliente final, uma sociedade por si detida, sem atividade comercial típica e normal e nem património ou qualquer outra estrutura física, em que os atos praticados não tiveram em vista gerar qualquer lucro para si, enquanto ente autónomo, tendo apenas praticado actos formais de intermediação, que permitem beneficiar o contribuinte, face ao regime legal de isenção aplicável na zona da Madeira em que a mesma se encontrava sediada, tendo estas operações obtido exatamente o mesmo resultado económico como se tais operações fossem diretamente, por si realizadas.” Desta forma, o contribuinte contorna a lei atingindo os efeitos económicos pretendidos sem serem tributados, prejudicando o Estado.

Ora, decidiu e bem o Tribunal que o “esquema” em causa configurava uma situação de evasão fiscal, visto que este tinha como objetivo único a poupança fiscal para o sujeito passivo (A), não existindo qualquer racionalidade económica na constituição e intervenção da Soc. C em toda a operação.

Bibliografia

AFONSO, Cláudia Beatriz Morais, “*O planeamento Fiscal: considerações no âmbito das relações familiares*”, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho, Escola de Direito, abril de 2015

AMORIM, José de Campos, “*Responsabilidades dos Promotores do Planeamento Fiscal*”, Planeamento e Evasão Fiscal, Vidaeconómica, Porto, novembro de 2010

ARAÚJO, Joana Maria, “*O Planeamento Fiscal e os problemas de aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso: proposta de resolução*”, Trabalho Final na modalidade de Dissertação, Universidade Católica Portuguesa, Porto, junho de 2014

AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas ao Planeamento Fiscal, as suas fronteiras e as medidas anti-abuso*”, A fiscalidade como instrumento de fiscalidade económica, Vidaeconómica, 2011

BARRA, Horácio, “*O Estado de Direito Democrático e os seus Advogados, contributos para uma reflexão*”, Barcelos, maio de 2010

BARROSO, Artur Jorge Dias, “*Direito Fundamental ao Planeamento Fiscal: medidas de reação utilizadas pela Administração Tributária no combate à evasão e fraude fiscal*”, Universidade do Minho, abril de 2013

CAMPOS, Diogo Leite, “*Estudos de Direito fiscal*”, Almedina, Coimbra, maio de 2007

CAMPOS, Diogo Leite / CAMPOS Mónica, “*Direito Tributário*”, 2.^a Edição, Almedina, Coimbra, setembro de 2000

CANOTILHO, J.J. Gomes, “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*”, 7.^a Edição, Almedina, 2003

CANOTILHO, J.J. Gomes / MOREIRA Vital, “*Constituição da República Portuguesa Anotada*”, Coimbra Editora, Coimbra, 2007

CARLOS, Américo Brás, “*Impostos Teoria Geral*”, 4.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2014

FERNANDES, Filipe João Saraiva, “*A decisão fiscal planificadora: uma abordagem teórica e prática*”, Universidade do Minho, Escola de Direito, abril de 2012

GOMES, Nuno de Sá, *“Manual de Direito Fiscal”*, Volume: I, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2003

HOSTER, Heinrich Ewald, *“A parte geral do Código Civil Português, teoria geral do Direito Civil”*, Almedina, Coimbra, outubro de 2009

LOUREIRO, Carlos/ NEVES, António Beja *“Breve comentário ao recente regime no combate ao Planeamento Fiscal Abusivo”*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano:1, número: 2, Verão, junho de 2008

MORAIS, Rui Duarte, *“Imputação dos lucros de sociedades não residentes, o art. 60.º do C.I.R.C no quadro das legislações CFC”*, Porto, setembro de 2003

NABAIS, José Casalta, *“Direito Fiscal”*, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2012

NEVES, Mariana Rocha, *“O regime da comunicação prévia no combate ao planeamento fiscal abusivo”*, Tese de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, janeiro de 2011

NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs, *“A Cláusula Geral Anti-Abuso em sede fiscal – artigo: 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária”*, Revista de Fiscalidade n.º 3, junho de 2000

PEDRO Ana / FERREIRA Cláudia, *“Por um Estado Fiscal Suportável: Gestão fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal”*, Centro de Investigação Jurídico-Ecómico, Faculdade de Direito do Porto, Porto, maio de 2009

Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro

PEREIRA, Sérgio Fernandes, *“A Cláusula Geral Anti-Abuso no âmbito do imposto sobre o rendimento, uma análise de jurisprudência relativa à sua aplicação”*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, julho de 2015

ROCHA, Joaquim Freitas, *“Direito Fiscal e autonomia da vontade. Do Direito Fiscal à livre planificação fiscal”*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hoster, Almedina, Coimbra, 2012

SANCHES, Saldanha J.L., *“Manual de Direito Fiscal”*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002

SANCHES, Saldanha J.L., *“Os limites ao Planeamento Fiscal: Substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional”*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006

SANTOS, António Carlos do *“Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Fraude Fiscal: o fiscalista e o seu labirinto”*, Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, Coimbra, 2010

SILVA, Amândio Fernandes; *“O Direito dos contribuintes ao Planeamento Fiscal”*, Fiscalidade, TOC, novembro 2008, pág. 43.

SILVA, António Cipriano *“Princípios de Direito Fiscal”*, TOC 96, março de 2008

FAVEIRO, Vítor António Duarte, *“Noções fundamentais de Direito Fiscal Português”*, Coimbra Editora, Lisboa, 1984

SILVA Fernando Castro/ NEVES Tiago Cassiano, *“Planeamento Fiscal Abusivo: controlo fiscal, normas antiabuso”* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano:1, n. °3, 2008

SOUSA, Carlos Cunha de *“O Planeamento Fiscal Abusivo: o Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas do planeamento fiscal abusivo”*, Faculdade de Direito da Universidade do Minho, junho 2012

VIEIRA, Lauriana Rita Pires, *“O planeamento fiscal abusivo: exemplificação de alguns esquemas”*, Dissertação de Mestrado, Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Superior e Contabilidade e Administração do Porto, Porto, 2014

XAVIER, Alberto, *“Manual de Direito Fiscal”*, Volume: I, Manuais da Faculdade de Direito Lisboa, Lisboa, 1981

XAVIER, Alberto, *“O negócio indireto no Direito Fiscal”* Ciência e Técnica Fiscal, n.º 147, Lisboa, março 1971

