



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

# **COMBATE À EVASÃO FISCAL**

ALEXANDRA MARIA POUSA RUANO DE CASTRO

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

## **SIGLAS USADAS**

**CGAA** – Cláusula Geral Anti-abuso

**CIRC** – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

**CIRS** – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

**CPPT** – Código de Procedimento e de Processo Tributário

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**DGAIEC** – Direcção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo

**IRC** – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

**IRS** – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

**LGT** – Lei Geral Tributária

**RCPIT** – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

**RGIT** – Regime Geral das Infracções Tributárias

# I- INTRODUÇÃO

A actividade financeira do Estado desdobra-se na obtenção dos meios necessários à satisfação das *necessidades colectivas de satisfação passiva*, na sua satisfação em concreto e na coordenação entre os meios e as necessidades a satisfazer.

Não sendo o único tipo de receitas públicas, a verdade é que de entre os meios que suportam a actividade financeira do Estado, o imposto assume primordial importância.

Têm uma preponderância sobre as taxas, as multas, as coimas, os empréstimos públicos e os proventos dos bens patrimoniais do Estado, dado revestirem um significado decisivo no conjunto de todas as receitas e se revelarem um instrumento cujas funções excedem as meramente fiscais.

O imposto é um privilegiado meio de política económica e de política social, pois permite a adopção de medidas deflacionárias, de protecção a indústrias nacionais, de incentivos fiscais, bem como se alcança o efeito de redistribuição da riqueza, entre muitos outros.

Daí afirmar-se que o pagamento de impostos corresponde a um *dever de cidadania*.

Face a esta obrigação, as pessoas singulares e colectivas devem adoptar uma postura lícita e de correcção, a qual pode e deve passar pelo planeamento ou gestão fiscal, minimizando, por exemplo, os custos fiscais de uma empresa como um qualquer custo de natureza comercial, industrial, financeiro, laboral, energético, etc.

Saliente-se que o planeamento fiscal exige que a poupança de impostos se faça de uma forma legal e transparente. No entanto, perante a falta de conhecimentos técnicos, há quem o confunda com a evasão e fraude fiscais, quando o primeiro é lícito e os restantes comportamentos são condutas criminais.

Não pode, ou melhor, não deve o contribuinte violar as normas tributárias ou abusar da configuração jurídica dos factos tributários, procurando evadir-se ao pagamento do imposto devido.

Se assim for, a repercussão dos seus actos verificar-se-á na colectividade, provocando um aumento da carga fiscal para os cumpridores; crise ao nível do princípio da igualdade tributária; frustração da distribuição dos encargos fiscais, segundo a capacidade contributiva dos indivíduos; e redução das receitas públicas.

Estas são apenas as consequências de contatação mais imediata, existindo outras também nefastas para além das ora mencionadas.

É essa evasão e fraude fiscais que urge combater, recorrendo à prossecução e implementação de ( novas ) medidas que permitam a sua eficiente neutralização.

É um problema que envolve toda a sociedade, pelo que todos os indivíduos devem estar cientes e conscientes das consequências da evasão e fraude fiscais, não só na sociedade, mas também na *casa de cada um dos cidadãos* que cumprem o dever de declarar a totalidade dos seus rendimentos e pagar os respectivos impostos liquidados.

Ora, com este trabalho, pretende-se alertar para o problema instalado e abordar algumas formas de luta contra a evasão fiscal, considerando-a no seu sentido amplo, ou seja, a evasão que engloba aquilo que vulgarmente se designa por fraude fiscal ( ou evasão fiscal em sentido estrito ).

O comportamento ilícito, em violação da lei fiscal, levado a cabo pelo contribuinte que pretende obter vantagens económicas com a fuga aos impostos, e a elisão fiscal, a fuga aos impostos considerada lícita, em que o contribuinte procura obter um regime jurídico mais favorável, não violando uma norma fiscal, mas que consubstancia um abuso de liberdade fiscal, já que não era aquele o resultado pretendido pelo legislador.

Nesta sistematização, não se vai autonomizar e diferenciar a evasão *contra legem* ( evasão fiscal em sentido estrito ) e a evasão *extra legem* ( a elisão fiscal ), pois que fuga aos impostos corresponde a todos “... *os comportamentos voluntários praticados pelos contribuintes com vista a evitar o pagamento de um imposto ou pelo menos a alcançar uma situação jurídico-fiscal mais favorável.*”<sup>1</sup>

O propósito deste trabalho passará por analisar cada um dos intervenientes ( actores ) na luta contra a evasão fiscal, procurando saber de que forma pode essa luta ser desenvolvida por cada um deles.

No fundo, reportar-nos-emos a alguns meios utilizados pela Administração Fiscal, pelas empresas enquanto administradoras de impostos, ao legislador, aos tribunais e à própria sociedade civil para fazer face a essa luta diária e permanente contra a evasão fiscal, a qual está longe de deixar de ser assunto da ordem do dia.

---

<sup>1</sup> Nunes, Gonçalo Nuno Avelãs, *A Cláusula Geral Anti-abuso de Direito em sede fiscal ( art.38º, nº2 da LGT) à luz dos princípios constitucionais de Direito Fiscal*, Separata da Revista Fiscalidade, nº3, 2000, Lisboa, pág.41

## II- A LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL

### 1- A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

No combate à evasão fiscal, o papel desempenhado pela Administração Fiscal é de extrema relevância. De facto, não existe forma de o legislador prever todas as situações da vida em sociedade, nem todas as formas de combater a fuga aos impostos.

Desse modo, o legislador delega na Administração Fiscal todo um conjunto de tarefas, com vista à minimização das situações de evasão fiscal e diminuição da probabilidade de sucesso de todas aquelas tentadas e/ou encetadas pelo contribuinte. Isto, sem esquecer o recente fenómeno de administração privada dos impostos que transformou a Administração Fiscal em mera inspectora das declarações dos contribuintes, mas que em simultâneo, “... *passou a ter sobre os seus ombros a enorme responsabilidade da quase totalidade da luta contra a fraude e a evasão fiscais.*”<sup>2</sup>

#### A) A inspecção tributária

No nosso sistema fiscal, a liquidação do imposto compete, em regra, ao contribuinte, razão pela qual o papel da Administração Tributária se concretiza “... *num controlo a posteriori das declarações dos contribuintes e das correspondentes liquidações de modo a verificar se todos os factos com relevância tributária foram objecto de declaração e se, a respectiva quantificação, está correcta.*”<sup>3</sup>

Tal como decorre do n.º1 do art.º2º e do art.º5º do RCPIT, o procedimento de inspecção tributária visa a observação de realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias, obedecendo aos princípios da verdade, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação.

O procedimento de inspecção tributária pode ser de comprovação e verificação do cumprimento das obrigações tributárias, mas também de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspecção tributária seja legalmente incumbida. ( cfr. art.º12º do mesmo diploma )

Para além disso, os actos do procedimento da inspecção tributária podem desenrolar-se exclusivamente nos serviços da Administração Tributária ou ocorrerem,

---

<sup>2</sup> Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006, pág.356

<sup>3</sup> Idem, *Ibidem*, pág.346 e 347

total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos. ( cfr. art.º13º do RCPIT )

A actuação da inspecção tributária obedece ao *Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária*, plano elaborado pela DSPCIT e aprovado pelo Ministro das Finanças- artº23º do RCPIT. Aí “... se fixam programas, critérios e acções a desenvolver que servirão de base à selecção dos sujeitos e demais obrigados tributários a inspeccionar, fixando os objectivos a atingir por unidades orgánicas dos serviços centrais, regionais e locais.”<sup>4</sup>

### **B) O levantamento do sigilo bancário**

É imperioso que a Administração Fiscal tenha acesso a todos os meios necessários para que possa desempenhar o seu papel fiscalizador de um modo eficiente. Referimo-nos, essencialmente, ao acesso à informação bancária do contribuinte que esteja a ser alvo de inspecção.

Este acesso à informação bancária terá sempre que ser considerado como uma conduta de natureza excepcional, pois que o sigilo bancário representa uma das manifestações do direito fundamental à reserva da intimidade da vida privada e familiar, o qual se encontra previsto no nº1 do art.º26º da C.R.P..<sup>5</sup>

Resulta do nº1 do art.º63º-B da LGT que a Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, desde que existam indícios da prática de um crime em matéria tributária ou quando existam factos concretamente identificados e indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Tem ainda o poder, nos termos do nº2 do mesmo normativo, de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e de IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou quando o contribuinte usufrua de benefícios fiscais ou de regimes fiscais privilegiados, havendo necessidade de controlar os respectivos pressupostos.

---

<sup>4</sup> Idem, *Ibidem*, pág.349

<sup>5</sup> Cfr. Campos, Diogo Leite de, *O Sigilo Bancário e a Intimidade da Vida Privada*, in AAVV, Siglo Bancário, Lisboa, Edições Cosmos, 1997, pág.11-17

Prosseguindo, o nº3 autoriza o acesso à informação bancária do contribuinte nos casos de impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do art.º88º e sempre que estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta, bem como o recurso às manifestações de fortuna, nos termos do art.º89º-A.

As decisões da Administração Tributária no sentido do levantamento do sigilo bancário, de acordo com o disposto no nº4 desse artigo, devem ser fundamentadas, com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, e são da competência do Director-Geral dos Impostos ou do Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, sem possibilidade de delegação.

As garantias de defesa do contribuinte, designadamente o direito de audição e o recurso judicial, estão sempre asseguradas de acordo com o nº5 e 6º do artigo tratado.

Nos termos do nº8 desse normativo, a Administração Tributária tem acesso a informação bancária relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, mas dependente de autorização judicial expressa, obedecendo aos requisitos do nº4 do mesmo normativo.

Não há margem para dúvidas quanto a considerar-se o levantamento do sigilo bancário como uma das medidas fundamentais na luta contra a evasão fiscal, mormente nos casos de fraude tributária.

Decorre do *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais* que, no ano de 2006, foram instaurados 837 procedimentos dos quais resultaram 364 decisões de levantamento de sigilo, comparativamente a 110 ocorridos no ano anterior. Foram interpostos 136 recursos jurisdicionais.<sup>6</sup>

### **C) Aplicação dos métodos indirectos e manifestações de fortuna**

Ressaltam outras formas de combate à evasão fiscal, as quais se reportam à avaliação indirecta da matéria colectável e a tributação com base nas manifestações de fortuna.

Na opinião de João Pedro Rodrigues, torna-se necessário “... *destrinçar entre métodos indirectos stricto sensu- que constituem todo aquele conjunto de métodos mobilizados pela Administração Tributária em virtude de ser impossível operar uma quantificação directa e exacta da matéria tributável e que, por isso, se encontram numa relação de estrita subsidiariedade relativamente aos métodos indirectos ( ...)* – e

---

<sup>6</sup> *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais*, cit., pág.37

*métodos indirectos lato sensu ( ou métodos indirectos essencialmente controladores )- que não estão dependentes da impossibilidade de determinar directamente a matéria tributável, mas que tendem a operar um controlo normativo da declaração do contribuinte através de presunções, indícios ou indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica. Constituem, pois, métodos indirectos quanto ao seu regime,<sup>7</sup> mas cujo pressuposto assenta numa ratio essencialmente verificadora da situação fiscal do sujeito passivo justificada por preocupações relacionadas com a fraude e a evasão fiscal (...). ”<sup>8</sup>*

Casalta Nabais afirma que “... em rigor, apenas no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa com base na contabilidade, estamos perante uma verdadeira situação de determinação da matéria colectável por métodos indirectos. Pois, nos outros casos, estamos, fundamentalmente, perante tributações assentes em rendimentos normais. ”<sup>9</sup>

De acordo com o art.º87º da LGT, e deixando esta distinção, a avaliação indirecta só pode ter lugar nos casos de regime simplificado de tributação, de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, de indicadores de actividade inferiores aos normais, de o rendimento declarado em sede de IRS se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo, de os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, bem como no caso de divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciado pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Por sua vez, o art.º90º, refere-se a alguns critérios de que a Administração Fiscal pode lançar mão para a determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

Quanto ao recurso à tributação baseada nas manifestações de fortuna, ( cfr. art.º89º-A da LGT ), Casalta Nabais salienta o seu alcance limitado de luta contra a evasão fiscal. Isto porque vale apenas para o IRS, não se aplica nos casos de retenção na fonte ( o que faz com que se aplique quase exclusivamente aos rendimentos

---

<sup>7</sup> Nabais, José Casalta, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna...*, ob. cit., pág.209-211

<sup>8</sup> Rodrigues, João Pedro Alves Ventura, *Crítérios Normativos de Predeterminação da Matéria Tributável- o novos caminhos abertos pela (pré)- suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Coimbra, Tese de Mestrado, 2002, pág.21

<sup>9</sup> Nabais, José Casalta, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna...*, ob. cit., pág.209

empresariais e profissionais ), além de que apenas algumas fortunas são as visadas, como os imóveis, os automóveis, as aeronaves, os barcos e os motociclos.<sup>10</sup>

De realçar que de acordo com o disposto no nº4 do art.º77º da LGT, *“A decisão da tributação pelos métodos indirectos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica, ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.”*

Assim, a lei cria uma *“... estrita vinculação à Administração Fiscal: só pode recorrer aos métodos indiciários quando uma outra via se lhe não abra.”* A não ser que *“... notemos que uma atribuição de maiores poderes de julgamento à Administração Fiscal para a aplicação de tais ( métodos ) poderia constituir um alargamento de poderes potencialmente perigoso, desequilibrando um sistema que se deve caracterizar pelo equilíbrio entre os poderes da Administração Fiscal- sem os quais vai campear a fraude fiscal- e os direitos do contribuinte.”<sup>11</sup>*

Decorre do *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscal* que *“Em 2006, o número de acções em que foi utilizada a tributação por métodos indirectos subiu relativamente ao ano anterior, dado se ter concentrado neste ano um conjunto de procedimentos de inspecção num sector da actividade em que se torna particularmente difícil a tributação por métodos directos”<sup>12</sup>*

#### **D) Regimes especiais de luta contra a evasão fiscal<sup>13</sup>**

Com o propósito de reprimir a fuga aos impostos, foram introduzidas estas normas especiais no nosso ordenamento. A sua aplicação compete à Administração Fiscal e trata-se de correcções a cargo desta para efeito da determinação da real matéria colectável.

É o caso, por exemplo, dos preços de transferência; de pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado; da imputação de lucros a

---

<sup>10</sup> Idem, *Ibidem*, pág.208

<sup>11</sup> Sanches, J. L.Saldanha, *Um Direito do Contribuinte à Tributação Indirecta?*, in *Fiscalidade*, nº2, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 2000, pág.126 e 128

<sup>12</sup> *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais*, cit. pág.38

<sup>13</sup> Nabais, José Casalta, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna*, ob. cit., pág.207

sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado; e da subcapitalização, todos os previstos em sede de IRC.

#### **D.1) preços de transferência**

Decorre do teor do nº1 do art.º58º do CIRC que *“Nas operações comerciais, incluindo designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, 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.”*<sup>14</sup>

Desse modo, será necessário comparar transacções, tendo em conta as características dos bens ou serviços, a situação económica da empresa e os riscos, semelhantes àquelas que estão a ser avaliadas.

Tal norma, no plano da evasão fiscal internacional, visa evitar a transmissão, por parte de uma sociedade residente, de bens ou serviços a preço simuladamente mais baixo para uma entidade com a qual esteja em situação de relação especial, não residente, e que, por qualquer razão, não está sujeita a imposto ou está sujeita a um imposto bem mais reduzido. Da mesma forma, visa evitar a aquisição de bens a preço simuladamente mais elevado.<sup>15</sup>

O que se pretende, no fundo, é a aplicação plena do princípio da livre concorrência.

Compete ao contribuinte *“... adoptar para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre operações...”*, nos termos do nº2 do art.º58º. Tais métodos, nos termos do nº3, podem ser:

- o método do preço comparável de mercado; o método do preço de revenda minorado; ou o método do custo majorado;
- o método do fraccionamento do lucro; o método da margem líquida da operação; ou outro, quando os métodos referidos no item anterior não possam ser

---

<sup>14</sup> Callahan , Stephen, *As novas regras de preços de transferência em Portugal*, in Fisco, nº97/98, Ano XII, Lisboa, Lex, 2001, pág.41

<sup>15</sup> Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Evasão e Fraude Fiscal Internacional*, in Colóquio sobre a Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, CEF, 1993, pág.316

aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades residentes independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam;

Sendo assim, a lei define claramente as “...regras que podem ser utilizadas para determinar os preços de transferência, particularmente no que diz respeito à definição dos métodos e aos factores de comparabilidade que devem ser tomados em consideração.”<sup>16</sup>

Na sequência do nº11 do mesmo normativo, “Quando a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correcções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo de IRC ou de IRS, na determinação do lucro tributável deste último devem ser efectuados os ajustamentos adequados que sejam reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.”

Casalta Nabais entende que tal preceito visa “...evitar, através dos preços, transferências de resultados entre entidades que mantenham entre si relações especiais e, bem assim, transferências internas de resultados entre sectores da mesma entidade sujeitos a regimes fiscais diferentes....”<sup>17</sup>

Estas manipulações dos preços de transferência têm como finalidade reduzir o lucro tributável, daí que seja da competência da Administração Fiscal a correcção da matéria tributável, ou seja, chegar ao mesmo valor que existiria caso não existissem tais manipulações.

Não poderá deixar de se afirmar que, no tratamento da questão dos preços de transferência, existe um sério risco de dupla tributação, podendo ser afastado ao nível dos modelos de convenção para evitar essa dupla tributação.<sup>18</sup>

## **D.2) pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado**

Segundo o nº1 do art.º59º do CIRC, “...não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar

---

<sup>16</sup> Callahan, Stephen, *ob. cit.*, pág.40

<sup>17</sup> Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit. pág.581

<sup>18</sup> Faria, Maria Teresa Veiga da, *Preços de Transferência. Problemática Geral.*, in *Colóquio sobre a internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, CEF,1993, pág.423-429

*que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”*

Tal cláusula existe também em França e na Bélgica, sendo aliás às normas desses dois países que o legislador português recorreu aquando da sua introdução no nosso ordenamento.

Prevê uma inversão do ónus da prova, pois é ao contribuinte que compete provar que tais operações efectivamente existiram e que não são anormais ou exageradas, demonstrando equilíbrio entre vantagens e custos de tal serviço<sup>19</sup>

Se não o fizer, a Administração cobra o correspondente imposto.

Refira-se ainda, a título de breve nota, que quando a lei se refere a “*regime fiscal mais favorável*”, está a referir-se aos designados “*paraísos fiscais*”.<sup>20</sup>

### **D.3) imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado**

Dispõe o nº1 do art.º60º do CIRC que “*São imputáveis aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação social e independentemente da distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25 %, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50 %, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10 %.*”

Esta disposição visa a “*... imputação aos sócios residentes dos rendimentos auferidos pelas sociedades de base por eles controladas, mesmo que não tenha havido distribuição de lucros, consagrando assim a transparência fiscal destas últimas.*”<sup>21</sup>

Também aqui o legislador lança mão do conceito “*regime fiscal claramente mais favorável*”.

### **D.4) Subcapitalização**

Nos termos do nº1 do art.º6 do CIRC, “*Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade que não seja residente em território português ou em outro Estado membro da União Europeia com a qual existam relações especiais, nos termos*

---

<sup>19</sup> Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Aplicação de Medidas Anti-Abuso na Luta contra a Evasão Fiscal*, in Fisco, nº107/108, Ano XIV, Lisboa, Lex, 2003, pág.38

<sup>20</sup> Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Evasão e Fraude Fiscal Internacional*, cit., pág.300- 330

<sup>21</sup> Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Aplicação das Medidas Anti-Abuso*, cit., pág.38

*definidos no n.º 4 do artigo 58.º, com as devidas adaptações, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.”*

Nos dizeres de Casalta Nabais, uma previsão que “... *integra ainda uma situação de preços de transferência, pois diz respeito aos preços dos empréstimos, aos juros...*”<sup>22</sup>

Quanto a Menezes Leitão, “... *nesses casos, a sociedade não residente apresenta-se numa dupla face de sócio e credor e, como o regime fiscal aplicável ao pagamento de juros é mais favorável do que a distribuição de lucros, há tendência em substituir o reforço dos capitais próprios das sociedades residentes pelo seu financiamento através de empréstimos, o que permite o erosamento da base tributável.*”

23

O legislador português considerou existir “*endividamento excessivo*” quando “*o valor das dívidas em relação a cada uma das entidades (...), com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital social.*”, nos termos do n.º 3 do artigo 61.º.

Saliente-se que as regras da subcapitalização se dirigem tão só ao endividamento de uma sociedade residente, junto de uma sociedade não residente (em Portugal ou em outro Estado membro da União Europeia), com a qual mantenha relações especiais.

Maria dos Prazeres Lousa diz que “*As razões que conduziram à previsão legal de medidas contra a subcapitalização prendem-se com a prossecução do objectivo de travar a evasão e a erosão das receitas fiscais internas provocadas por esquemas de financiamento qualificados como abusivos, porque conduzem a insuficiências de capital próprio das sociedades, em resultado do elevado endividamento contraído junto dos seus sócios e /ou de entidades associadas não residentes.*”<sup>24</sup>

De facto, “*O reconhecimento desta situação e as consequências negativas daí resultantes, em termos de perda de receitas fiscais, tem induzido as autoridades tributárias a adoptar as soluções legislativas tidas como indispensáveis para prevenir artificios ou a manipulação dos esquemas de financiamento da sociedade pelos sócios*

---

<sup>22</sup> Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., pág.583

<sup>23</sup> Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Aplicação das Medidas Anti-Abuso*, cit., pág.42

<sup>24</sup> Lousa, Maria dos Prazeres, *Enquadramento Fiscal da Subcapitalização das Empresas*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº392, Lisboa, Ministério das Finanças, 1998, pág.121

*com a única finalidade de explorar as disparidades de tributação dos juros e dos dividendos.*”<sup>25</sup>

Daí que a lei nacional tenha tido em atenção uma importante questão que se prende com os casos de financiamento em que, embora na realidade se trate de um verdadeiro empréstimo feito à sociedade pelos accionistas, uma instituição bancária intervém como intermediária, o chamado «*back-to-back-financing*».<sup>26</sup>

De facto, para evitar a fuga às regras da subcapitalização a partir deste mecanismo, a nossa lei equipara tal situação à prevista no n.º 1.

Resta concluir, dizendo que o contribuinte pode afastar as regras da subcapitalização, provando que obteria o mesmo endividamento se se tratasse de uma entidade independente, nos termos do n.º 6 do mesmo artigo.

Compete à Administração Fiscal avaliar a prova levada pelos contribuintes, no sentido de demonstrar a razoabilidade de tal endividamento.

### **E) Cláusula geral anti-abuso**

No ano de 1999, foi introduzida pela primeira vez a cláusula geral anti-abuso no nosso ordenamento jurídico. Primeiro no art.º32º-A do CPT e depois no nº2 do art.º38º da LGT.

Este tipo de cláusula visa dar à Administração Fiscal maior poder de decisão quanto à eficácia ou ineficácia (falamos aqui de efeitos tributários) de certos negócios jurídicos (os que preenchem as características acima referidas) celebrados pelas empresas, com vista à luta contra a evasão e fraude fiscais, uma vez que “... *reconhecemos que a luta contra as múltiplas e imaginativas formas, que tais fenómenos apresentam, muito dificilmente poderá ser levada a cabo com êxito pelo legislador através de uma casuística previsão de múltiplas e diversificadas cláusulas especiais, num autêntico jogo do gato e do rato.*”<sup>27</sup>

Trata-se, portanto, de uma resposta ao “... *planeamento fiscal abusivo, ou seja, a actuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito (...). Embora a conduta não seja contrária à lei, o resultado obtido não é admitido.*”<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Idem, *Ibidem*, pág.117

<sup>26</sup> Expressão utilizada por Maria dos Prazeres Lousa, *ob. cit.*, pág.126

<sup>27</sup> Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., pág.224

<sup>28</sup> Courinha, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004, pág.224

A ser assim, pretende-se evitar que o contribuinte encontre formas de contornar a lei fiscal, competindo à Administração Fiscal desconsiderar os efeitos fiscais assim obtidos.<sup>29</sup>

Daí a exigência de que o negócio jurídico levado a cabo pelo contribuinte tenha tido como objectivo principal a verificação de uma qualquer vantagem fiscal, podendo este provar o contrário.

Assim, tal cláusula permite à Administração Fiscal tributar factos económicos não previstos na lei como tal, o que gerou sempre várias críticas ao nível da compatibilização com o princípio da legalidade fiscal.

De acordo com Menezes Leitão, *“Trata-se, no entanto, de uma disposição que coloca manifestos problemas, uma vez que com base nela pode sempre a Administração fiscal, a pretexto de resultados económicos equivalentes entre o negócio tributado e o negócio efectivamente praticado pelo contribuinte, relacionada com uma pretensa intenção evasiva dos contribuintes, manipular o âmbito de incidência da norma tributária em termos que se traduzirão numa efectiva aplicação analógica da norma fiscal.”*<sup>30</sup>

Assim, *“A cláusula geral anti-abuso acaba por funcionar como uma espécie de filtro. Se o acto ou negócio do contribuinte for submetido à cláusula e não for por ela impedido, não se poderá falar da existência de evitação fiscal ilícita.”*<sup>31</sup>

No entendimento de Vasco Moura Ramos, *“... uma cláusula geral anti-abuso (...) possui virtudes que, se bem aproveitadas, podem dar um contributo fundamental para lutar contra a elisão fiscal e ajudar a dar aplicação ao princípio da capacidade contributiva.”*<sup>32</sup>

## **F) A simulação dos negócios jurídicos**

*“Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.”*, tal como decorre do nº1 do art.º39º da LGT.

As partes criam a aparência de um negócio, menos tributado, quando na realidade pretendem a realização de um outro negócio.

---

<sup>29</sup> Sanches, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pág.121

<sup>30</sup> Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Aplicação das Medidas Anti-Abuso...*, cit., pág.44

<sup>31</sup> Antunes, Francisco Vaz, ob. cit., pág.13

<sup>32</sup> Ramos, Vasco Moura, *Da Cláusula Geral Anti-Abuso em Direito Fiscal e da sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, Separata do Boletim da Faculdade de Direito, Vol. LXXVII, Coimbra, 2001, pág.718

O intuito das partes é enganar a Administração Fiscal e, dessa forma, não sofrerem o respectivo imposto ou sofrerem um imposto mais reduzido. Assim, “... o negócio simulado será menos oneroso do que o negócio dissimulado. (...) o regime da simulação pretende atingir a realidade que se esconde por detrás da aparência, enquanto a CGAA visa analisar a própria realidade, uma vez verificados certos pressupostos...”<sup>33</sup>

Diga-se que “... a simulação fiscal (...) consiste na divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o intuito de levar a administração fiscal a liquidar menos ou nenhum imposto.”<sup>34</sup>

Desta forma, ao contrário do que sucede com a CGAA, a simulação fiscal, porque fraudulenta, é sempre ilícita. Portanto, trata-se sempre de um caso de evasão *contra legem*.

O contribuinte infringe normas tributárias e engana dolosamente a Administração Fiscal.

De realçar a atenção no facto de a tributação do negócio jurídico real, quando conste o negócio simulado de documento autêntico, depender da decisão judicial que declare a nulidade deste, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

De acordo com Manuel Anselmo Torres, a aplicação das regras da simulação pode ter reduzido alcance prático, uma vez que “*O próprio conceito de simulação contém uma exigente formulação, não se bastando nem com a simples divergência entre a vontade e a declaração, nem com o pacto simulatório entre declarante e declaratório, mas exigindo ainda a intenção fraudulenta, lesiva do Fisco;*”<sup>35</sup>

### **G) A flexibilização do segredo fiscal e profissional**

Existe a obrigação de guardar sigilo quanto aos dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes, por parte de dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária, constando do n.º1 do art.º64º da LGT.

Contudo, de acordo com a alínea a) do n.º5, “...a divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido

---

<sup>33</sup> Courinha, Gustavo Lopes, *ob. cit.*, pág.84-85

<sup>34</sup> Antunes, Francisco Vaz, *ob. cit.*, pág.15

<sup>35</sup> Torres, Manuel Anselmo, *A Simulação Fiscal na Lei Geral Tributária*, Separata da Revista da Banca, n.º47, Janeiro/Junho, 1999, pág.85

*qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa”, não contende com aquele dever de confidencialidade.*

O tratamento destes dados pela Administração Fiscal foi autorizada pela Comissão Nacional de Protecção de Dados, conforme sua decisão de 19 de Junho de 2006.

A lista contém os contribuintes cuja situação tributária não se encontra regularizada, ainda que tenha havido impugnação, oposição ou pedido de pagamento a prestações, desde que a dívida não esteja garantida ou não tenha sido decidida a dispensa dessa garantia.

A Administração Fiscal, através deste mecanismo, pretende intensificar o seu esforço na luta contra a evasão fiscal. Por um lado, visa-se o pagamento voluntário da dívida por quem passe a dela constar. Por outro, incentiva os contribuintes que ainda não constam da lista, a regularizar a sua situação antes que tal aconteça.

Trata-se de um processo gradual e faseado, que começou pela divulgação dos maiores devedores, alargando-se, depois, aos contribuintes que devem montantes mais baixos.

De acordo com os dados fornecidos pelo Ministério das Finanças no seu *Relatório de Actividades e Resultados contra a Evasão Fiscal*, referente ao ano de 2006, *“Em consequência das notificações para audição prévia, anteriores, portanto, à inclusão na lista, foram regularizadas dívidas no montante de 53 M €, ascendendo a 7 M € os valores regularizados após inclusão na lista.”*<sup>36</sup>

Mais recentemente, surgiu a notícia de que *“O Estado já arrecadou 96 milhões de euros com os pagamentos de 3.500 contribuintes notificados, desde que a lista foi publicada em Junho do ano passado. (...) Este montante representa um aumento de 43 milhões de euros em quatro meses...”*<sup>37</sup>

## **2 – O LEGISLADOR**

Pese embora, o legislador tenha concedido à Administração Fiscal um papel preponderante na luta contra a evasão fiscal, a verdade é que ainda detém uma tarefa essencial, a qual se prende com o tratamento das infracções tributárias. Estas dividem-se em infracções penais fiscais e infracções contra-ordenacionais fiscais.

---

<sup>36</sup> *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais*, ob. cit., pág.40

<sup>37</sup> *Diário Económico de 16 de Abril*, publicado em [www.diarioeconomico.sapo.pt](http://www.diarioeconomico.sapo.pt)

De facto, tratam-se de verdadeiras infracções à lei e correspondem a verdadeiras penas fiscais, umas de natureza criminal e outras de natureza administrativa.

Ainda a este respeito, convém lembrar que esta dualidade de cominações, não foi sempre aceite na doutrina portuguesa. De facto, enquanto autores como Vítor Faveiro, Martins Eusébio e Cardoso da Costa entendiam que as penas fiscais deveriam ter apenas natureza administrativa, outros autores, como Eliana Gersão, Celeste Cardona e Alfredo José de Sousa pugnavam no sentido de, pelo menos as infracções fiscais correspondentes a crimes comuns, deveriam revestir natureza criminal.<sup>38</sup>

Mesmo para quem admitia as penas de natureza criminal, uma outra questão se levantou. A que se prende com a admissibilidade da pena de prisão como sanção à prática dos crimes fiscais.

A doutrina maioritária defende a sua admissibilidade, sobretudo com base na ideia de prevenção geral positiva e de prevenção especial, já que uma pena de natureza meramente patrimonial poderá não alcançar esses objectivos, mormente porque falamos de crimes de “*colarinho branco*”, em que o agente, por vezes, integra já esses montantes nos seus cálculos económicos.

Depois, é importante salientar que as infracções tributárias se encontram previstos em diploma autónomo, o RGIT. Por outro lado, o artigo 7.º deste diploma responsabiliza as pessoas colectivas e as sociedades pelas infracções nele previstas, quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo. No entanto, este facto não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes.

Por outro lado, de acordo com o artigo 9.º: “*O cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais.*”

## **2.1. – DIREITO PENAL FISCAL**

Também através do direito penal fiscal se pode combater a fraude e a evasão fiscal. De facto, esse combate manifesta-se no facto de “... *esse interesse geral (interesse do Estado, enquanto expressão jurídica da sociedade), ligado à cominação de sanções para os autores de determinados actos ilícitos, não pode deixar de ser o*

---

<sup>38</sup> Gomes, Nuno Sá, *A Criminalização das Infracções Tributárias*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº392, Lisboa, Ministério das Finanças, 1998, pág.79 e seguintes.

*interesse em que esses actos deixem de ser praticados, quer pelas mesmas pessoas (prevenção especial), quer por outras (prevenção geral).”<sup>39</sup>*

Daí que “... importa ter presente que a razão de política criminal que prepondera na cominação da pena de prisão para as infracções dolosas mais graves é o combate eficaz à fraude e à evasão fiscal.”<sup>40</sup>

O RGIT divide as infracções tributárias em crimes tributários comuns (a burla tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa, a desobediência qualificada e a violação de segredo – artigos 87.º a 91.º), crimes aduaneiros (o contrabando, o contrabando de circulação, o contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações, a fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, a introdução fraudulenta no consumo, a violação das garantias aduaneiras, a quebra de marcas e selos, a receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro e o auxílio material – artigos 92.º a 102.º) e crimes fiscais (a fraude, a fraude qualificada e o abuso de confiança – artigos 103.º a 105.º).

Não incidindo com especial atenção em cada um dos crimes, tratar-se-á apenas de algumas questões com relevância para o tema do presente trabalho.

Em primeiro lugar, é importante esclarecer que, nos termos do artigo 12.º, a pena, obviamente apenas aplicável a pessoas singulares, pode compreender a prisão até oito anos ou multa de 10 a 600 dias. Para as pessoas colectivas, vale a pena de multa, de 20 a 1 920 dias.

Na determinação da medida da pena atende-se, quando possível, ao prejuízo causado pelo crime.

Em segundo lugar, é de salientar a hipótese de suspensão da execução da pena de prisão, prevista no artigo 14.º. Assim, tal suspensão é condicionada ao pagamento da prestação tributária em dívida e acréscimos legais, do montante dos benefícios fiscais indevidamente obtidos, desde que em prazo não superior a cinco anos a contar da condenação.

Por outro lado, é de ter em conta, também, a possibilidade de aplicação de penas acessórias, as previstas no n.º 16.º, aos crimes tributários.

Nos termos do artigo 22.º, a pena pode ser dispensada se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou

---

<sup>39</sup> Rosa, Manuel Cortes, *Natureza Jurídica das Penas Fiscais*, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág.11

<sup>40</sup> Sousa, Alfredo José de, *Direito Penal Fiscal- uma perspectiva*, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág.166

inferior a três anos, desde que a ilicitude do facto e a culpa do agente não sejam muito graves e a prestação tiver sido paga, bem como se à dispensa de pena não se opuserem razões de prevenção. Por sua vez, a pena será especialmente atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação em dívida até à decisão final ou no prazo nela fixado.

Em suma, o legislador visa a reposição da verdade fiscal por parte do contribuinte. Só assim não será quando a culpa do agente, bem como as necessidades de prevenção geral e especial exigirem o efectivo cumprimento da pena.

Como nota final, resta chamar a atenção para o facto de o inquérito ser da competência presumida da Administração Tributária, sem prejuízo de o Ministério Público avocar o processo a todo o tempo.

Relativamente aos crimes fiscais, pode dizer-se que a grande maioria dos inquéritos instaurados têm sido pelo crime de abuso de confiança fiscal e pelo crime de fraude fiscal, embora este em menor escala.

No ano de 2006, o valor em dívida nos processos de inquérito instaurados rondava os 250 milhões de euros, sendo de salientar que a maioria dos processos arquivados tiveram na sua origem a regularização do imposto em falta.

Em Janeiro de 2007, encontravam-se em investigação, a nível nacional, cerca de 5 mil processos, pela prática de crimes de fraude fiscal, burla fiscal, contrabando e abuso de confiança.

Relativamente aos crimes aduaneiros, pode dizer-se que a DGAIEC participou, em 2006, 22 crimes de contrabando, 19 crimes de contrafacção e 19 crimes de introdução fraudulenta no consumo. Para além de outros crimes fiscais e tributários.<sup>41</sup>

## **2.2 – CONTRA-ORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

O RGIT prevê também as contra-ordenações tributárias. Por um lado, as contra-ordenações aduaneiras (artigos 108.º a 112.º) e, por outro, as contra-ordenações fiscais (artigos 113.º a 129.º).

Para o trabalho em curso, será suficiente tecer apenas algumas considerações quanto ao seu regime, sem entrar em grandes pormenores.

Em primeiro lugar, nos termos do artigo 23.º, podemos dizer que as contra-ordenações podem ser simples ( as que não excedam € 3 750,00 ) ou graves ( as que excedam esse montante ou que a lei considere como tais ).

---

<sup>41</sup> *Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais*, cit., pág.65

Tais contra-ordenações, salvo disposição expressa em contrário, são sempre punidas a título de negligência.

Para a determinação da medida da coima atender-se-á à gravidade do facto, à culpa do agente, à sua situação económica e ao benefício que o agente retirou da prática da contra-ordenação. Também aqui poderá a Administração Fiscal impor sanções acessórias aos agentes da prática de contra-ordenações graves, nos termos do artigo 28.º.

De salientar também o direito do agente à redução das coimas, desde que preenchidos os requisitos do artigo 29.º e a possibilidade da sua dispensa, nos termos do artigo 32.º, n.º 1, desde que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária, estar a falta cometida regularizada e revelar um diminuto grau de culpa.

Nos termos do n.º 2, a coima pode ser especialmente atenuada no caso do infractor reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo.

Todo o processo de contra-ordenação tributária é da competência da Administração Fiscal, nos termos do artigo 52.º, sem prejuízo dos competentes recursos judiciais da decisão de tal entidade (artigos 53.º e 80.º e ss.).

Comparativamente ao ano de 2005, o número de contra-ordenações instauradas, em 2006, cresceu na ordem dos 37%. *“O crescimento registado do número de processos instaurado, num contexto em que os níveis de cumprimento voluntário têm vindo a aumentar, ficou a dever-se ao facto de se ter vindo sucessivamente a alargar a instauração automática de processos de processos de contra-ordenação aos diferentes tipos de infracções fiscais, o que se traduziu em maior eficácia e celeridade na penalização das situações de incumprimento. (...)”*.<sup>42</sup>

Também a eficácia das sanções às infracções cresceu significativamente, tendo o valor cobrado em coimas aumentado em 158 milhões em cinco anos, encontrando-se, em 2006, nos 184, 63 milhões de euros.

No âmbito dos processos instaurados pela DGAIEC, em 2006 verificou-se um aumento de 75 % do montante das coimas cobradas, comparativamente com 2005.

---

<sup>42</sup> Relatório sobre o combate à Fraude e Evasão Fiscais, cit., pág.53

### 2.3 – SEDIMENTAÇÃO, CELERIDADE NA APLICAÇÃO E (DES)COMPLEXIDADE DA LEI FISCAL

O contribuinte considera que as normas fiscais têm um conteúdo demasiadamente complexo, pelo que inacessível ao mesmo, o que contribui para a evasão fiscal: “... o sistema fiscal português é complexo e difícil, volátil e instável no tempo.”<sup>43</sup> De facto, “A complexidade da lei fiscal também demove as pessoas do cumprimento escrupuloso das suas obrigações fiscais e facilita a evasão...”<sup>44</sup>

Da mesma forma, segundo Casalta Nabais, “... é imperiosa uma luta adequada, eficaz e corajosa contra a evasão fiscal que campeia um pouco por toda a parte, particularmente facilitada com a moderna hipertrofia e complexidade técnica da generalidade da legislação fiscal e da crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos”<sup>45</sup>. Aliás, o Autor apela mesmo à necessidade de “... reduzir, e reduzir significativamente, o número de leis fiscais que nos regem, bem como simplificar as restantes, de modo a que tenhamos uma legislação fiscal que não só seja susceptível de ser aplicada, mas sobretudo possa ser aplicada com custos bem menores do que aqueles que se verificam actualmente.”<sup>46</sup> Isto porque “... complexidade gera, frequentemente, mais complexidade.(...) A melhor solução, seria, todavia, redesenhar o sistema fiscal para que muitas das oportunidades de fuga, arbitragem e evasão fossem eliminadas e, simultaneamente, incentivar os contribuintes ao cumprimento voluntário da lei. (...) Na verdade, o sistema fiscal ganha, e muito, se for visto pela generalidade do público como justo. Isso contribui para não tornar a evasão socialmente aceitável e aumentará o grau de cumprimento espontâneo da lei...”<sup>47</sup>

De facto, é certo que as frequentes alterações da lei fiscal, sobretudo porque realizadas em intervalos temporais muito curtos, dificultam a sua interpretação e aplicação, o que incentiva os comportamentos evasivos.<sup>48</sup>

Refira-se que o combate à evasão fiscal pode ter a sua solução apenas na correcta aplicação das normas fiscais existentes. Aliás, concordamos inteiramente com Pedro Pais de Almeida quando supõe que a própria Administração Fiscal terá

---

<sup>43</sup> Soares, Domitília Diogo, *Percepção Social da Fiscalidade em Portugal. Um Estudo Exploratório*, Coimbra, Almedina, 2004, pág.141

<sup>44</sup> Antunes, Francisco Vaz, *ob. cit.*, pá.7

<sup>45</sup> Nabais, José Casalta, *Estado Fiscal...*, *ob. cit.*, pág.72

<sup>46</sup> Idem, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna...*, *ob. cit.*, pág.217

<sup>47</sup> Lopes, Cidália M. Mota, *Simplicidade e Complexidade...*, *ob. cit.*, pág.58, 76 e 77

<sup>48</sup> Soares, Domitília, *ob. cit.*, pág.144

dificuldades em manter-se actualizada, o que não poderá contribuir nunca para o combate eficaz à evasão fiscal.<sup>49</sup>

A própria legislação fiscal avulsa complica a coerência e certeza legislativas, daí o interesse na sua codificação.

Por outro lado, uma outra forma de combater a evasão fiscal passa pela celeridade na aplicação de lei e na agilização dos processos de execução fiscal. O avolumar dos processos em nada contribuirá para evitar a fuga aos impostos, até pelo perigo de prescrição, bem como pelo perigo de venda dos bens, propriedade dos contribuintes, impossibilitando, assim, a sua penhora para posterior pagamento do imposto vencido.

Assim, o combate à evasão fiscal passa também pela simplificação e praticabilidade de toda a legislação fiscal.

### **3- OS TRIBUNAIS**

Sem dúvida que a luta contra a evasão fiscal só vingará se e quando os nossos tribunais aplicarem correctamente a lei fiscal. Esta ideia é mais forte quando nos referimos aos crimes fiscais, uma vez que tais previsões protegem os mesmos bens que as normas penais, bens fundamentais da vida democrática.

De facto, também a pena fiscal é uma pena exigida por razões de prevenção geral e especial. Se tais penas não forem correctamente aplicadas pelos tribunais, a ideia de prevenção, sobretudo a geral, sairá beliscada. A comunidade, para além de perder a confiança na norma violada (falamos aqui de prevenção geral positiva), não evitará cometer aquele tipo de crimes (ficando também frustrada a ideia de prevenção geral negativa).

De chamar a atenção para o facto de a pena privativa da liberdade não ser aplicada com a frequência desejada, o que leva a que a punição pela prática de tais crimes não seja suficientemente dissuasora da prática de crimes da mesma natureza.

Todavia, a actuação dos tribunais passa também pelo controle de toda a relação tributária. De facto, o acesso aos tribunais é um direito fundamental do contribuinte que não concorda com uma qualquer decisão da administração. (art.º 20.º, n.º 1 da CRP )

Esse preceito, além de abranger, ao nível fiscal, o acesso do contribuinte à justiça administrativa, abrange também o acesso aos tribunais tributários, sobretudo

---

<sup>49</sup> Almeida, Pedro Pais de, artigo publicado no Semanário Económico de 11/10/2002

quanto ao direito de impugnação dos actos tributários, nos termos do artigo 99.º CPPT; ao direito de acção judicial para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, nos termos do artigo 145.º do CPPT; ao direito aos meios processuais acessórios, nos termos do artigo 146.º do CPPT; ao direito ao recurso e à oposição, nos processos especiais de derrogação do sigilo bancário, nos termos dos artigos 146.º-B do CPPT e 63.º-B da LGT, ao direito de recurso contra as decisões de avaliação indirecta na base de manifestações de fortuna, nos termos dos artigos 89.-A, n.º 7 da LGT e 146.º-B do CPPT e, por fim, ao direito de defesa judicial no processo de execução fiscal, nos termos dos artigos 151.º e 276.º do CPPT.<sup>50</sup>

O papel dos tribunais na relação tributária reveste-se de importância fundamental. A confiança dos contribuintes na justiça tributária levará a um maior cumprimento das suas obrigações fiscais. Sabendo eles que, num plano superior à Administração Fiscal, estará um tribunal, isento e imparcial, capaz de solucionar com justiça, rapidez e eficácia todos os problemas que derivem das suas relações com o fisco, os contribuintes estarão mais predispostos a cumprir com os seus deveres tributários.

Segundo Saldanha Sanches, “ *Um juiz cível que numa acção contra uma companhia de seguros dá como provado que o rendimento real do sinistrado não é de 100 como figura na declaração de IRS, mas de 1000 fixa a indemnização de acordo com esses dados trazidos ao processo mas não comunica isso às Finanças. Isso é um problema deles, não seu. Apesar da veste oficial com que toma conhecimento destes factos não se sente no dever de denunciar um caso tão flagrante de fraude fiscal.* ”<sup>51</sup>

É este estado actual das coisas que é preciso alterar. “ *Os juizes, ao terem conhecimento das causas relacionadas com a conduta tributária, são um elemento mediador entre a Administração Fiscal e o contribuinte (...), podendo até influenciar os poderes legislativo e executivo, tanto para a manutenção como para a reforma das normas que aplicam.* ”<sup>52</sup>

#### **4- AS EMPRESAS**

A ideia de “*privatização*” da gestão dos impostos, concretizada no facto de “... a maior parte dos impostos actuais ser objecto de liquidação e cobrança pelos

---

<sup>50</sup> Consultar Faveiro, Vítor, *ob. cit.*, pág.988-998

<sup>51</sup> Sanches, J. L. Saldanha, Prefácio, in Soares, Domitília Diogo, *ob. cit.*, pág.9

<sup>52</sup> Soares, Domitília Diogo, *ob. cit.*, pág.36

*particulares, seja pelos próprios contribuintes, através do mecanismo da autoliquidação, seja por terceiros, actuando em substituição dos contribuintes;” e de “... mesmo quando a liquidação permanece nas mãos da Administração fiscal, como acontece no IRS, num sistema de auto-confissão do contribuinte como o nosso, a Administração limita-se a realizar meras operações matemáticas, as quais, por serem de carácter automático, são mesmo levadas a cabo com recurso a meios informáticos.” conduziu, “... em sede de luta contra a evasão fiscal, a uma efectiva redistribuição de papéis entre o legislador e a Administração fiscal, para além do aparecimento desse novo actor que são as empresas no papel de administradoras ou gestoras da generalidade dos impostos.”<sup>53</sup>*

Casalta Nabais<sup>54</sup> apela à necessidade de repensar o papel das empresas no sistema de liquidação e cobrança dos impostos, bem como ao respeito pelos direitos e liberdades fundamentais das empresas, já que são, actualmente, excessivamente oneradas com aquelas tarefas. De facto, tal fenómeno, que se traduz na entrega às empresas de tarefas que, em princípio, caberiam à administração fiscal, conduz à necessidade de repensar o seu papel.

Daí que caiba ao legislador ter em conta que as normas de liquidação e cobrança não se destinam já à Administração Fiscal, mas sim às próprias empresas, apelando a um direito de participação na criação legislativa quanto àquelas matérias, uma vez que são elas as principais responsáveis pela liquidação e cobrança dos impostos. Por outro lado, deveria o legislador ter também em atenção o facto de tais tarefas configurarem verdadeiras restrições aos seus direitos fundamentais.

Quanto ao primeiro aspecto, Cidália Lopes, recorrendo a um estudo realizado em 2001, afirma que “... apenas 1 % dos casos as propostas de legislação são enviadas a alguns parceiros sociais, nomeadamente às associações de determinados sectores, como o financeiro. Ainda assim é necessário referir que a existência, num limitado número de casos, de consultas formais ou informais não significa que o legislador português tome em consideração os comentários dos contribuintes, criando não poucas vezes legislação dificilmente compreensível, e potencialmente geradora de dúvidas e conflitos.”<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Nabais, José Casalta, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna...*, ob. cit., pág.205

<sup>54</sup> Nabais, José Casalta, *Alguns Aspectos da Tributação das Empresas*, in *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005, pág.404

<sup>55</sup> Lopes, Cidália M. Mota, *Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal: algumas reflexões*, in *Fiscalidade*, n.º13/14, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 2003, pág.77 e 78

Segundo Vítor Faveiro, *“Sem a participação do contribuinte (...) na criação das leis tributárias, estas não deixarão, naturalmente, de ser criadas, na base de critérios de política financeira de política geral, ou em critérios científicos e técnicos de elevado nível dos seus preparadores; e serão expressados sob formas jurídicas, económicas ou contabilísticas, de idêntico nível; mas poderia faltar-lhes, eventualmente, o sentido da vivência das realidades práticas de cada sector e a justa medida da relação entre o dever natural e social de contribuir e a capacidade contributiva das pessoas, dos sectores e da própria colectividade que constituem.”*<sup>56</sup>

## 5- A SOCIEDADE CIVIL

*“... a luta contra um tal fenómeno [o da evasão fiscal], que aflige presentemente a generalidade dos países desenvolvidos, não se pode bastar com a actuação dos entes públicos, como alguma linguagem parece subentender, antes requer a convocação de toda a sociedade civil, despertando e activando a cidadania de todos os membros da comunidade na criação e desenvolvimento de um ambiente propício à rejeição e censura sociais dum tal fenómeno.”*<sup>57</sup>, afirma Casalta Nabais.

O Autor apela ao empenhamento cívico, na criação de uma mentalidade de rejeição e censura da evasão fiscal, dos meios de comunicação social e dos sindicatos e associações empresariais.

Por vezes, *“... é o infractor fiscal, amiúde, desculpabilizado pelos outros cidadãos, como se a sua omissão ou fraude fosse antes uma manifestação de inteligência e um prémio. Inverter esta perspectiva é tarefa difícil, exigindo mesmo uma alteração de mentalidades.”*<sup>58</sup>

De facto, não é possível combater a evasão fiscal se a comunidade premeia e vê como *“herói”* quem consegue fugir ao fisco. É necessário que entenda que *“... a grande prejudicada com a evasão e a fraude fiscal acaba por ser a própria sociedade, porque o Estado pode sempre procurar outras formas de se financiar, nomeadamente com o recurso ao endividamento.”*<sup>59</sup>

Assim, o grande prejudicado com a fuga generalizada aos impostos é o Estado Social de Direito.

---

<sup>56</sup> Faveiro, Vítor, *O Estatuto do Contribuinte. A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pág.946-947

<sup>57</sup> Nabais, José Casalta, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna...*, *ob. cit.*, pág.202

<sup>58</sup> *Acórdão do Tribunal de Círculo de Oliveira de Azeitões*, de 24/05/96, publicado em [www.cidadevirtual.pt](http://www.cidadevirtual.pt)

<sup>59</sup> Antunes, Francisco Vaz, *ob. cit.*, pág. 6

Como refere um juiz, “ *Apenas aquelas pessoas que têm uma elevada formação cívica, moral e social, aceitam o imposto como um dever de solidariedade social.* ”<sup>60</sup>

Afirma Vaz Antunes, “ *Lamentavelmente , há indícios muito fortes da existência de ilícitos de natureza fiscal. Basta atentar no elevado número de profissionais liberais que sistematicamente declaram como resultado da sua profissão rendimentos muito abaixo do que seria normal para as suas actividades, assim como o elevado número de sociedades comerciais que declaram resultados de exercício negativos, nulos ou muito reduzidos.* ”<sup>61</sup> De facto, os rendimentos dos contribuintes que trabalham em regime de dependência são mais difíceis de ocultar.<sup>62</sup> Por esta razão, o esforço fiscal acaba por recair sobre os trabalhadores por conta de outrem. “ *Assim, e ainda que de maneira forçada, os trabalhadores por conta de outrem aparecem como os contribuintes mais honestos, porque ainda que queiram fazê-lo, dificilmente conseguem ocultar os rendimentos que têm de declarar. Pelo contrário, os profissionais liberais e também certos empresários, aparecem como os mais desonestos...* ”<sup>63</sup>

A este nível é também importante o papel da comunicação social. Os meios de comunicação social são a principal via de acesso à notícia fiscal por parte dos contribuintes. No entanto, a sociedade acusa-os de “ *... Difusão prioritária das notícias que dão a conhecer os aspectos mais desfavoráveis da Administração Fiscal (aumento da carga fiscal, ineficiência na luta contra a fraude, etc.) (...), Menor dedicação na difusão das mediadas fiscais, que interessam à maioria dos contribuintes, ao cidadão comum, para dedicar maior esforço informativo àquelas que afectam uma minoria de contribuintes, as elites...* ”<sup>64</sup>

Assim, parece que o segredo estará no desenvolvimento, por parte da Administração Fiscal, de uma adequada política de comunicação fiscal, contribuindo, aí sim, a comunicação social para a desejada consciência fiscal da sociedade.

Por outro lado, a falta de cultura fiscal deve-se também à falta de campanhas nesse sentido. Daí a necessidade de “ *Reanimar moralmente a sociedade mediante campanhas de educação cívico-fiscal (para jovens) e de consciencialização (para adultos), que explicitem os factores que intervêm no contrato social entre o Estado e os*

---

<sup>60</sup> Soares, Domitília Diogo, *ob. cit.*, pág.83 e 89

<sup>61</sup> Antunes, Francisco Vaz, *ob.cit.*, pág.8

<sup>62</sup> V. tb. Nabais, José Casalta, *Estado Fiscal...*, *ob. cit.*, pág.72

<sup>63</sup> Soares, Domitília Diogo, *ob. cit.*, pág.98

<sup>64</sup> Idem, *Ibidem*, pág.186

*cidadãos: para que servem os impostos, porquê, quanto, em quê e de que maneira se gasta o dinheiro público.*”<sup>65</sup>

### III - CONCLUSÕES

Na sequência deste trabalho, considero que ficou esclarecido que, a luta contra a evasão fiscal e a diminuição da consequente desigualdade real entre os contribuintes, passa pela intervenção conjunta,- ainda que no desempenho individual de cada uma das tarefas que lhes estejam atribuídas-, da Administração Fiscal, do legislador, dos tribunais, das empresas e da própria sociedade. Contudo, dúvidas não restam que acima de tudo é necessário trabalhar ao nível do processo de aculturação cívica e fiscal de cada um dos indivíduos que constituem a sociedade a que pertencemos.

Cada vez com maior intensidade, a temática da luta contra a evasão e fraude fiscais é abordada no dia-a-dia, nos meios de comunicação social, nas *conversas ditas de café*, mas o que é certo é que, nestas últimas, fica sempre no ar a sensação de um certo pesar por parte de quem não consegue contornar a Administração Fiscal e diminuir a carga tributária, tal como aqueles a quem se referem nessas referidas trocas de impressões.

Há ainda muito que trabalhar no sentido de demonstrar aos cidadãos/contribuintes que, nessas circunstâncias, face à diminuição da receita fiscal arrecada, a qual se destina a fazer face às despesas da colectividade, é precisamente o interesse colectivo que sai lesado.

Contudo, os argumentos invocados não são suficientes ou credíveis para que os contribuintes primem pela veracidade do teor das respectivas declarações de rendimentos e considero que, cada vez mais, esteja relacionado com a descrença nos partidos políticos e seus dirigentes e, como consequência, nos governantes deste país.

Ainda assim, por parte do Governo, é crescente a demonstração e manifestação de preparar planos de combate à fraude e à evasão fiscais, sendo certo que a medida permanentemente falada, designadamente quanto às circunstâncias para que se verifique, e que maior impacto tem na opinião pública é, sem margem para dúvida, aquela que se prende com o levantamento do sigilo bancário.

---

<sup>65</sup> Idem, *Ibidem*, pág.204

Concluindo, a primeira medida a ser adoptada junto dos cidadãos/contribuintes, tal como foi já supra referido, deveria passar por uma política de implementação de valores e de civismo, demonstrando, em simultâneo, uma contenção nas despesas desnecessárias realizadas pelo Estado e, por outro lado, um aumento nas despesas sociais prementes.

## BIBLIOGRAFIA

- **Antunes**, Francisco Vaz, *A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português*, in verbojuridico.net,
- **Callahan**, Stephen, *As Novas Regras de Preços de Transferência em Portugal*, in *Fisco*, nº97/98, Ano XII, Lex, 2001
- **Campos**, Diogo Leite de, *O Sigilo Bancário e a Intimidade da Vida Privada*, in AAVV, Sigilo Bancário, Lisboa, Edições Cosmo, 1997
- **Campos**, Diogo Leite de, *A determinação administrativa da matéria colectável: fixação de rendimentos e avaliação de bens*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº370, Lisboa, Ministério das Finanças, 1993
- **Campos**, D. Leite de & Campos M. L. (1997) – *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra
- **Comunicação do Ministro do Estado e das Finanças** no debate parlamentar sobre o Relatório da Evolução em 2006 do *combate à fraude e evasões fiscais*, publicado em [www.portugal.gov.pt](http://www.portugal.gov.pt)
- **Comunicado de Imprensa** relativo às *actividades do Sistema Anti-Fraude da DGAIEC*, publicado em [www.min-financas.pt](http://www.min-financas.pt), datado de 23 de Maio de 2007
- **Cordeiro**, A. (1993) – *Notas breves sobre a fraude à lei*, in colóquio sobre a internacionalização da economia e a fiscalidade, XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, CEF, pp 123 ss.
- **Corte-Real**, C.P. (1971)- *A interpretação extensiva como meio de reprimir a fraude à lei no direito fiscal português*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº152/153, Lisboa, CEF
- **Costa**, J.M. Cardoso da (1970) – *Curso de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra
- **Courinha**, Gustavo Lopes ( 2004) – *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário. Contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina
- **Diário Económico** de 16 de Abril de 2007, publicado em [www.diarioeconomico.sapo.pt](http://www.diarioeconomico.sapo.pt)
- **Dória**, António Roberto Sampaio, *A evasão fiscal legítima: conceito e problemas*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº143, Lisboa, Ministério das Finanças, 1970
- **Faria**, Maria Teresa B. Veiga da (2003)- *Paraísos fiscais: formas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº409/410, Lisboa, CEF

- **Faria**, Maria Teresa B. Veiga da, *Preços de Transferência. Problemática geral*, in Colóquio sobre a internacionalização da Economia e a Fiscalidade, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, CEF, 1993
- **Faveiro**, Vitor, *O estatuto do contribuinte. A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002
- **Gama**, João Taborda, *Acto Elisivo, Acto Lesivo- notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português*, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol.XL, nºs 1 e 2, Coimbra, Coimbra Editora
- **Gomes**, Nuno Sá, *A Criminalização das Infracções Tributárias*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº392, Lisboa, Ministério das Finanças, 1998
- Gomes**, Nuno Sá (1993)- *O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do imposto*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº371, Lisboa, CEF, pp 143 e ss
- **Gouveia**, J. B. ( 1994) – *A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº373, Lisboa, CEF, pp 7 e ss
- **Leitão**, Luís Manuel Teles de Menezes, *Evasão e Fraude Fiscal Internacional*, in Colóquio Sobre a Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, CEF,1993
- **Leitão**, Luís Manuel Teles de Menezes ( 1991)- *A evasão fiscal e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal*, in *Fisco*, nº32, Lisboa, Edifisco, pp15 e ss
- **Leitão**, Luís Manuel Teles de Menezes ( 1995), *A introdução na legislação portuguesa de medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional- o DL nº37/95, de 14 de Fevereiro*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº377, Lisboa, CEF, pp 91-107
- **Leitão**, Luís Manuel Teles de Menezes ( 2003)- *Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal*, in *Fisco*, nº107/108, Ano XIV, Lisboa, LEX, 2003
- **Lopes**, Cidália M. Mota, *Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal: algumas reflexões*, in *Fiscalidade*, nº13/14, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 2003
- **Lousa**, Maria dos Prazeres, *Enquadramento Fiscal da Subcapitalização das Empresas*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº392, Lisboa, Ministério das Finanças, 1998
- **Martins**, António Carvalho, *Simulação na Lei Geral Tributária e pressuposto do tributo em contexto de Fraude, Evasão e Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006
- Nabais**, José Casalta- *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Almedina, 1998

- **Nabais**, José Casalta – *Alguns Aspectos da Tributação das Empresas*, in *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005
- **Nabais**, José Casalta, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna na Luta Contra Evasão Fiscal*, in *Direito e Cidadania*, Ano VI, n.ºs 20/21, 2004
- **Negreiros**, M.F.T. de (1971) – *A evasão legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º151, Lisboa, CEF, pp 7-25
- **Nunes**, Gonçalo Avelãs ( 2000 )- *A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal* – art.º38º, n.º2 da LGT- *à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal*, in *Separata da Revista Fiscalidade*, n.º3, Lisboa, ISG, pp39-63
- **Pereira**, Manuel Freitas (2005), *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina
- **Portugal**, António Moura, *A vinculação da Administração Fiscal no recurso à Avaliação indirecta da matéria colectável: reflexões sobre um caso de facturas falsas*, in *Revista Fiscalidade*, n.º7/8, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 2001
- **Ramos**, Vasco Moura (2001)- *Da cláusula geral anti-abuso de direito em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português*, BFD, Coimbra, Coimbra Editora
- **Relatório** sobre o *combate à Fraude e Evasão Fiscais*, Janeiro de 2007, publicado em [www.min.financas.pt](http://www.min.financas.pt)
- **Rocha**, J.M.F. (1998 )- *As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva- sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º390, Lisboa, CEF, pp 7-205
- **Rodrigues**, João Pedro Alves Ventura, *CrITÉrios Normativos de Pré-Determinação da Matéria Colectável- os novos caminhos abertos pela (pré)- suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Coimbra, Tese de Mestrado, 2002
- **Rosa**, Manuel Cortes, *Natureza jurídica das penas fiscais*, in *AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários*, Vol.II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999
- **Sanches**, J.L. Saldanha ( 1996)- *A interpretação da lei fiscal e o abuso de direito*, in *Fisco*, n.º74/75, Lisboa, Edifisco, pp 99 e ss
- **Sanches**, J.L. Saldanha ( 2000) – *Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º398, Lisboa
- **Sanches**, J-L. Saldanha (1998)- *Manual de direito fiscal*, Lisboa, Lex
- **Torres**, Manuel Anselmo, *A Simulação Fiscal na Lei Geral Tributária*, *Separata da Revista da Banca*, n.º47, Janeiro/Junho, 1999

# ÍNDICE

SIGLAS USADAS .....	2
I- INTRODUÇÃO .....	3
II- A LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL .....	5
1- A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	5
A) Inspeção tributária .....	5
B) O levantamento do sigilo bancário .....	6
C) Aplicação dos métodos indirectos e manifestações de fortuna .....	7
D) Regimes especiais da luta contra a evasão fiscal .....	9
D.1- preços de transferência .....	10
D.2- pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado .....	11
D.3- imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado .....	12
D.4- subcapitalização .....	12
E) Cláusula geral anti-abuso.....	14
F) A simulação dos negócios jurídicos.....	15
G) A flexibilização do segredo fiscal e profissional.....	16
2 – O LEGISLADOR .....	17
2.1. – Direito penal fiscal.....	18
2.2 – Contra-ordenações tributárias.....	20
2.3 – Sedimentação, celeridade na aplicação e (des)complexidade da lei fiscal....	22
3- OS TRIBUNAIS .....	23
4- AS EMPRESAS .....	24
5- A SOCIEDADE CIVIL.....	26
III - CONCLUSÕES.....	28
BIBLIOGRAFIA .....	29
ÍNDICE.....	32