

“Por um Estado Fiscal suportável¹”

- Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal -

- Centro de Investigação Jurídico-Económica -

Ana Pedro

Cláudia Ferreira

Maio de 2009

¹ Adaptação do título do livro de Casalta Nabais, “Por um Estado Fiscal Suportável”.

"Se não houvesse incumprimento por parte daqueles que se evadem e procuram defraudar o fisco, os contribuintes cumpridores poderiam pagar quase menos 38 por cento de IRS ou menos 25 por cento de IVA",

Teixeira dos Santos, Ministro das Finanças in
Jornal "Público", 03/03/2008.

Índice

1- Introdução	4
2 - Cidadania Fiscal	5
3 - Gestão Fiscal, Fraude Fiscal e Evasão Fiscal	7
3.1. Generalidades	7
3.2. Evasão Fiscal	8
3.3. Fraude Fiscal	9
3.4. Causas.....	11
3.5. Consequências.....	13
3.6. Gestão Fiscal ou Planeamento Fiscal	14
3.7. Meios de luta (medidas anti-abuso).....	17
4 - Paraísos Fiscais	19
5- Conclusão	30
6 – Bibliografia.....	33

1- Introdução

Actualmente, a evasão e a fraude fiscais constituem um dos mais graves problemas da ordem tributária. Os contribuintes, de forma consciente e intencional, procuram aumentar o seu rendimento disponível, pelo que se furtam ao pagamento dos impostos devidos, com a intenção de evitar a assunção de obrigações tributárias que sobre eles impendem, muitas vezes, fruto da elevada carga fiscal existente.

Todavia, a complexidade da lei fiscal também não permite que o contribuinte cumpra com rigor as obrigações fiscais, porque não a entende ou, muitas vezes, a própria ordem tributária potencia a evasão, dado que a máquina fiscal não se encontra preparada para fiscalizar todos os contribuintes dada a complexidade que a enferma.

Praticando actos que visam a evasão e a fraude fiscal, os contribuintes violam, deliberadamente, os princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição dos rendimentos e da riqueza, da solidariedade social e da solidariedade fiscal².

Em suma, os comportamentos fiscalmente evasivos e fraudulentos desregulam mercados e dificultam a construção de um Estado Social de Direito, impedindo a diminuição do défice e da dívida pública.

A evasão e fraude fiscais, desde sempre temas polémicos, são, todavia, actualmente muito debatidos em época de crise mundial, já que tais práticas abusivas e criminosas constituem um ataque ao suporte financeiro do Estado, originando outras consequências nefastas quer para a economia nacional quer para a economia internacional.

Como discentes da licenciatura de Direito, consideramos importante a consolidação de conhecimentos de Finanças e Direito Fiscal, componentes cada vez mais importantes na formação de um jurista. Por isso, desde já agradecemos à Prof. Glória Teixeira a oportunidade que nos concedeu ao permitir que integrássemos a equipa de colaboradora do Centro de Investigação Jurídico-Económica.

² Artigo 5º, número 1 da LGT (Lei Geral Tributária)

2 - Cidadania Fiscal

O Estado Fiscal é aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

No entanto, existem certos Estados que em virtude do grande montante de receitas provenientes de actividades como a exploração de matérias-primas (petróleo, gás natural, ouro, etc) ou até de concessão do jogo (Mónaco e Macau), podem dispensar os respectivos cidadãos de serem o seu principal suporte financeiro.

Tendo em conta, porém, estas raríssimas situações, pode afirmar-se que o Estado Fiscal tem sido a característica dominante do Estado Moderno.

Segundo JORGE MIRANDA³, a cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que enquanto membros de um Estado, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais; cidadania é a qualidade de cidadão, o vínculo jurídico que o liga ao Estado, a participação no Estado Democrático.

Assim, e para um Estado Fiscal suportável, para um Estado conforme aos princípios jurídico-constitucionais, é necessário que todos exerçamos aquilo que se designa por cidadania fiscal: a existência e funcionamento do Estado é um assunto de todos, na medida em que como membros da comunidade somos os suportes económicos e políticos do Estado. Assim, temos o dever de suportar financeiramente o Estado e o direito a ter uma palavra sobre os impostos que estamos dispostos a pagar. Em suma, o dever fundamental de pagar impostos traduz-se no preço a pagar por termos uma comunidade assente na ideia de liberdade. Quando o pagamento dos impostos não é assumido como um dever, é todo o ambiente social que se degrada.

O pagamento de impostos assume-se como uma obrigação pública constitucionalmente consagrada entre nós, designadamente no artigo 103º da Constituição da República Portuguesa. No entanto, como obrigação, está sujeita a regras e limites impostos pelos direitos fundamentais: o princípio da generalidade e da igualdade, ou seja, todos devem estar sujeitos ao seu pagamento (artigo 12º, número 1) e em idêntica medida, sem discriminação indevida ou não fundamentada (artigo 13º, número 2).

³ MIRANDA, Jorge, “Manual de Direito Constitucional”, Tomo III, Coimbra Editora, 5ª edição, Coimbra, 2004, pp. 97 e seguintes.

Por último, importa ainda referir a necessidade de 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. De facto, se existir um ambiente que em vez de conduzir à censura e reprovação dos comportamentos que concretizam a fuga aos impostos, premeie tais acções, os resultados da luta serão sempre muito limitados, por mais empenhada que se revele a acção dos diversos órgãos do Estado nesse domínio.

3 - Gestão Fiscal, Fraude Fiscal e Evasão Fiscal

3.1. Generalidades

É inerente à racionalidade económica, quer no plano pessoal quer no plano empresarial, a minimização de impostos a suportar.

Esta diminuição dos impostos pode fazer-se por diversas vias:

- Gestão Fiscal (“Tax planning”/Planeamento Fiscal) – consiste em minimizar os impostos a pagar por uma via totalmente legítima e lícita, deixada pelo legislador como opção ao contribuinte. Trata-se de escolher a via fiscalmente menos onerosa consistente com a gestão normal dos negócios pessoais ou empresariais (caso das exclusões tributárias, benefícios fiscais ou alternativas fiscais). Os actos que lhe são próprios situam-se, neste caso, *intra legem*.

- Evasão Fiscal (“Tax Avoidance”/Elisão Fiscal) – prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade e objectivos económicos subjacentes, por serem anómalos, anormais ou abusivos. Nesta situação, verifica-se, ao contrário do que sucede na gestão fiscal, a intenção do legislador de abranger tais actos ou situações pela tributação. Estar-se-ia, assim, perante uma poupança fiscal realizada através de todas as situações que o legislador tem a intenção de cobrir mas que, por esta ou aquela razão, não se encontram expressamente previstos na lei fiscal. Os actos que lhe são próprios situam-se, neste caso, *extra legem*.

- Fraude Fiscal (“Tax Evasion”) – Actos ou negócios ilícitos, infringindo totalmente a lei fiscal, através de actuação contra legem, não se pagando no todo ou em parte um imposto cujo facto gerador se verificou ou obtendo uma vantagem patrimonial indevida. A consequência normal da fraude fiscal é, além da entrega do imposto a que haja lugar, a aplicação de uma sanção penal fiscal, quer de natureza contra-ordenacional (coima) quer de natureza criminal (prisão ou multa).

Antes de analisar cada uma das categorias referidas, note-se que a doutrina diverge quanto à classificação destas figuras. Neste campo, SAMPAIO DÓRIA levou a cabo uma classificação muito útil, aliás, retomada por MENEZES LEITÃO⁴.

3.2. Evasão Fiscal

Segundo FREITAS PEREIRA⁵, a evasão fiscal é constituída pelos actos e contratos atípicos ou anormais que têm por objectivo ou principal objectivo a diminuição do imposto a pagar. As práticas evasivas aproveitam-se com frequência de lacunas da lei ou de disposições legais deficientemente formuladas, servindo-se igualmente da letra da lei para fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente. Por exemplo, no domínio empresarial é um bom teste à existência ou não de evasão fiscal o confronto de um acto ou operação de gestão com o que derivaria da conduta normal do gestor se não houvesse tributação.

Quando por vezes se verifica o referido abuso na utilização destes procedimentos extra legem, estamos na presença de verdadeiros actos ou negócios antijurídicos, que ainda assim são lícitos. É o que sucede, por exemplo, na celebração de alguns negócios verdadeiramente e realmente queridos pelas partes, mas que se destinam, prima facie, a evitar a tributação, ou pelo menos, a diminuir o montante de imposto a pagar, acabando por constituir um verdadeiro abuso de direito.

Nestas situações, a lei vai procurar evitar o resultado pretendido pelos seus utilizadores, proibindo-o, por considerar planeamento fiscal abusivo. Tal função limitadora compete à cláusula geral anti-abuso, prevista na Lei Geral Tributária e às cláusulas especiais anti-abuso.

Com a internacionalização das empresas, liberdade de circulação de pessoas, capitais e avanços tecnológicos, há uma forma de evasão que assumiu importância acrescida – evasão fiscal internacional.

A evasão fiscal internacional é facilitada pela existência de territórios de baixa ou nula tributação, também designados por territórios de regime fiscal privilegiado ou por “paraísos fiscais” (“tax havens”).

⁴ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, “Estudos de Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 1999, p. 13 e seguintes.

⁵ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, Almedina, Coimbra, 2005.

A existência de jurisdições fiscais diferentes para escolher, por motivação de diminuição de imposto a pagar, leva à procura de localizações mais favoráveis para a residência de pessoas singulares ou colectivas ou para instalar neles “estruturas” que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição. Tal deslocalização tem muitas vezes associada uma simples repartição do rendimento por vários espaços tributários, acumulando-o naquele que é mais favorável sob o ponto de vista fiscal.

Por outro lado, em alguns casos, escolhe-se tal via para dificultar o controlo fiscal, já que o facto de essas localizações oferecerem absoluto sigilo e não trocarem informações sobre as entidades ou operações efectuadas, permite perder o rasto de auditoria, possibilitando mesmo uma recharacterização dos rendimentos. De facto, muitos “paraísos fiscais” associam à baixa ou nula tributação, uma característica que os tornam especialmente atractivos, designadamente, em matéria de confidencialidade comercial e bancária e estabilidade política e cambial.

Além da simples deslocalização de residência, os instrumentos mais frequentes através dos quais se processa a evasão fiscal internacional, são os preços de transferência e a instalação nos territórios de baixa ou nula tributação de determinadas estruturas societárias ou outras entidades (vide pág. 23 e 24 do presente documento).

3.3. Fraude Fiscal

Os contribuintes também procuram realizar poupança fiscal através da chamada evasão fiscal fraudulenta que é sempre ilícita porque é contra legem. Aqui, o sujeito passivo engana directamente e intencionalmente a administração tributária, infringindo as normas tributárias.

Apesar da noção ampla de fraude fiscal, esta pode ser definida como violação directa da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar, total ou parcialmente à liquidação ou pagamento do imposto ou ao controlo fiscal, não entregando uma prestação tributária cobrada a terceiros ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer outra vantagem patrimonial.

As legislações geralmente nem sequer enunciam uma noção de fraude fiscal, antes se limitando a enumerar um conjunto de actos, omissões ou situações que são passíveis de

sanção⁶. O que muitas vezes sucede é que dentro desse vasto conjunto se autonomizam os casos em que a fraude fiscal assume maior gravidade, criminalizando-os. É o que acontece em Portugal nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela lei n.º15/2001, 5 de Junho, que dentro dos crimes fiscais enuncia um que qualifica como fraude fiscal que pode ser simples (artigo 103.º do RGIT) ou qualificada (artigo 104.º do RGIT)⁷

Deste modo, constituem crime de fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no artigo 103.º do RGIT, que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas.

A fraude fiscal pode ter lugar por uma de três vias (número 1 do artigo 103.º):

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que deva contar 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 colectável;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Determinada conduta só poder ser qualificada como fraude fiscal ou abuso de confiança fiscal quando a vantagem patrimonial ilegítima for superior a €15.000,00 (número 2 do artigo 103.º do RGIT). Caso esse valor seja inferior, haverá mera contra-ordenação fiscal.

⁶ É disso exemplo a enumeração feita no anexo à Convenção de Arbitragem 90/436/CEE, 23 de Julho de 1990.

⁷ No domínio dos rendimentos empresariais ou profissionais, são exemplos de fraude os seguintes: omissão de declaração de rendimentos; ocultação de factos, rendimentos ou valores que devam ser declarados; falsificação ou viciação da contabilidade, quer a inexistência, ocultação ou destruição da contabilidade; qualificação falsa de actos ou operações sujeitas a imposto.

3.4. Causas

Tendo em consideração o exposto, a evasão e fraude fiscais é uma realidade cujos efeitos se fazem sentir a todos os níveis, originando uma grave distorção do princípio da equidade e da dimensão da cidadania que deve caracterizar a vida em sociedade, bem como um entrave à concorrência e erosão das receitas fiscais.

A fuga aos impostos pode ter causas das mais variadas categorias: políticas, económicas, psicológicas e técnicas.

- Causas políticas:

Têm que ver, em primeiro lugar, com a falta de equidade nos impostos, a falta de uma política que assegure uma efectiva igualdade de todos os contribuintes perante o Fisco.

Por outro lado, tem ainda que ver com a política económica e social que é seguida com os impostos, com a falta de neutralidade destes. Quando a política fiscal é orientada para finalidades que não se compreendem ou aceitam, como por exemplo, quando esta está ao serviço dos grupos de pressão mais activos e influentes. A relação entre evasão, fraude fiscal e despesa pública, já que uma atitude de resistência aos impostos é muitas vezes explicada pela percepção de que os gastos públicos financiados estão mal orientados ou são mal aplicados.

- Causas económicas:

Situações do contribuinte e da conjuntura.

Quanto à situação do contribuinte, o facto é que ele estará dispostos a praticar a evasão e fraude fiscais se os benefícios que daí retire compensem os inconvenientes representados pelo risco de ser descoberto. E sendo assim, quanto mais elevado for o imposto, mais compensatória é a fuga ao mesmo.

A conjuntura é, por outro lado, uma das causas económicas de fuga aos impostos, já que em períodos de recessão, a fuga aos impostos aparece como mais tentadora do que em períodos de expansão.

- Causas psicológicas

A existência ou não de indulgência social perante a evasão e fraude que façam desta uma conduta merecedora de reprovação, pode originar um clima social que não aceita como especialmente censuráveis condutas de fuga ao fisco, deste modo, conseqüentemente, inviabilizando as correspondentes sanções.

Além disso, é ainda importante considerar o nível atingido pela chamada “pressão fiscal psicológica”, já que certos impostos são irritantes, enquanto outros, que até podem proporcionar uma receita fiscal equivalente, são anestésiantes.

- Causas Técnicas

O grau de complexidade do sistema fiscal é favorável à evasão e à fraude, contrariando, desse modo, o objectivo de justiça que obviamente esteve na origem dessa maior complexidade. Assim, a complexidade legislativa, em que os diplomas se revelam pouco cuidados, faz com que sejam pouco precisos.⁸ Aliás, entre nós, não são raros os casos em que a comunidade jurídica é alvo de rectificações de actos legislativos, muito tempo depois de publicados em jornal oficial.⁹

A falta de estabilidade legislativa perceptível pelos contribuintes é favorável à evasão e fraude fiscais; 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 situação tributária; ainda, um sistema inadequado de garantias dos contribuintes em matéria de reclamações ou impugnações; a 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, são factores que contribuem para o aumento da evasão e fraude fiscal. De salientar que melhores leis fiscais significam contribuintes mais conscienciosos e juizes mais zelosos.

⁸ É curioso, a este propósito, o artigo 15º do Decreto-lei italiano 74/2000 que estabelece a não punibilidade dos factos quando existam objectivas razões de incerteza de redacção ou do respectivo âmbito de aplicação, o que põe em relevo a incerteza que por vezes caracteriza o domínio tributário in POMBO, Nuno, ob. Cit., p. 63

⁹ Exemplo disso, as circulares da DGCI nº 9/2004 e nº 10/2004, ambas de 6 de Abril, sendo esta última particularmente ilustrativa do drama que se vive.

3.5. Consequências

A principal consequência da evasão e fraude fiscal é a não concretização do princípio da igualdade (que na sua componente horizontal, quer na sua componente vertical) e justiça fiscal. O facto de a carga fiscal ser deslocada dos que não pagam para aqueles que pagam em virtude da fraude e evasão fiscais, explica-se tendo em consideração que a evasão e fraude fiscais não diminuem o montante total de receitas de que o Estado necessita e então, para o obter, sobrecarregam-se os contribuintes cumpridores, compensando o que não é possível obter dos não cumpridores, entrando-se num ciclo vicioso em autêntica espiral já que quanto mais as taxas forem elevadas, mais elas são fomentadoras de evasão e fraude.

Além disto, da evasão e fraude fiscais resultam outras consequências: o nível de informalidade de uma economia contribui de forma grave para a sua falta de competitividade. De facto, a concorrência é falseada, a actividade económica é artificialmente orientada e os capitais rareiam. Constitui uma inadmissível perturbação de funcionamento do mercado enquanto factor de concorrência desleal entre as empresas. Há, assim, uma necessidade de luta eficaz contra a evasão fiscal, sobretudo contra a evasão fiscal ilícita. Há uma exigência por parte das empresas a que o Estado ponha cobro a essa concorrência desleal. Esta exigência decorre mesmo do Direito Comunitário, enquanto direito de um “mercado comum” centrado fundamentalmente na defesa da concorrência. De facto, são preços de venda diferentes praticados em idêntica mercadoria ou prestação de serviços, são lucros diferentes para o mesmo nível de actividade, são diferentes possibilidades de financiamento permitidas pela fuga de impostos. Por outro lado, a actividade económica orienta-se por sectores onde a evasão e a fraude são mais fáceis ou então deslocaliza-se por territórios de baixa tributação, com todas as consequências no domínio da afectação de recursos.¹⁰

¹⁰ Num estudo intitulado “Portugal 2010: Acelerar o crescimento da produtividade”, publicado em Setembro de 2003 e levado a cabo pelo Ministério da Economia em colaboração com a McKinsey (cuja síntese de conclusões está disponível em www.min-economia.pt/) conclui-se que a principal causa para o diferencial de produtividade em Portugal relativamente à média dos países europeus mais competitivos, sendo responsável por 28% do diferencial global de produtividade, é a informalidade, descrita como o não cumprimento de obrigações por parte dos agentes económicos, na qual se inclui a evasão fiscal e a evasão a obrigações sociais. Esta barreira, além da diminuição das receitas do Estado e da segurança social tem profundos impactos na economia, conduzindo a trabalho retido em actividades pouco produtivas (agentes económicos menos eficientes detêm uma quota de mercado superior à que deteriam se não beneficiassem das vantagens da evasão fiscal e contributiva), investimento insuficiente em

Efectivamente, o maior problema é o desequilíbrio estrutural das nossas contas públicas. Na verdade, estamos perante um défice público que tem lugar a um nível de despesa pública totalmente inoportável para a economia e finanças nacionais.

3.6. Gestão Fiscal ou Planeamento Fiscal

Gestão Fiscal ou Planeamento Fiscal consiste, então, segundo o já exposto, numa postura activa do contribuinte em minimizar a factura fiscal que sobre ele recai. No entanto, a gestão fiscal recorre sempre a práticas lícitas e admitidas pelo legislador como formas legítimas de diminuição de impostos a pagar.

As principais modalidades de gestão fiscal, são:

- exclusão tributária;
- benefícios fiscais – está implícito ao conceito de benefício fiscal uma natureza excepcional. Esta permite distinguir o benefício fiscal de situações de não sujeição tributárias (das chamadas exclusões tributárias), já que nestes casos estamos perante uma manifestação do próprio sistema normal de tributação: faz parte da tributação-regra que certas situações não sejam tributadas¹¹;
- alternativas fiscais – quando se alude às alternativas fiscais como forma de levar a cabo a gestão fiscal, não se pretende fazer referência à forma mais radical de alternativa que é a de não levar a cabo a actividade ou realizar o facto que por uma lei ter definido como pressuposto do imposto, faz nascer a obrigação fiscal (ou seja, por exemplo, sendo os rendimentos de trabalho tributados, há sempre uma forma de escapar à tributação que é a de não trabalhar, optando pelo lazer). No entanto, as alternativas fiscais aqui visadas e consideradas, não

equipamento e outro capital necessário a uma maior produtividade no trabalho (o trabalho por virtude da evasão contributiva fica mais barato e desincentiva o investimento em capital técnico), distanciamento das melhores práticas domésticas e internacionais por receio ou incapacidade de convivência com as mesmas e “dificuldade em estabelecer as condições e dimensão necessárias à inovação e disseminação de melhores práticas, uma vez que os agentes informais evitam o crescimento ou relacionamento profundos com parceiros e financiadores, como forma de facilmente evitarem o escrutínio externo de práticas de informalidade”.

¹¹ Neste sentido, o art.3º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), estabelece que “não são benefícios fiscais, designadamente, as situações de não sujeição tributária”, considerando-se como tais “as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas de incidência”

comportam a simples abstenção da realidade sobre que incide o imposto, mas, pelo contrário, tomando essa realidade como um dado, pretendem visualizar as alternativas que se colocam ao contribuinte com efeitos no montante, tempo e modo de pagamentos dos impostos que sejam devidos. Tais formas alternativas costumam agrupar-se em 3 grandes grupos:

- Forma de realização das operações ou actividades (forma jurídica, local, estrutura financeira);
- Momento de tributação;
- Categoria e tipos de rendimento¹².

A ideia de Estado Fiscal não impede o reconhecimento da livre disponibilidade económica dos particulares, ou seja, exige-se que se permita com a maior amplitude possível a livre decisão do indivíduo em todos os domínios da vida e que a limitação dessa liberdade de decisão apenas seja admitida quando, do seu exercício sem entraves, resultem danos para a colectividade.

Nestes termos, o princípio da livre disponibilidade dos indivíduos¹³ significa que a ordem jurídica garanta uma economia de mercado, na qual o processo económico caiba principalmente à livre iniciativa individual e que o Estado desempenhe tarefas económicas subsidiárias, aquelas que por definição só ele pode desempenhar ou que desempenha melhor do que os agentes económicos privados, em termos tanto de optimização da actividade económica como da maximização do desaproveitamento das forças produtivas. Logo, no que respeita ao sistema tributário, implica o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, a liberdade destes para planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual e para actuarem de modo a obter o melhor planeamento fiscal da sua vida (“tax planning”), guiando-se mesmo por critérios de evitação de impostos, desde que, por uma tal via, se não viole a lei, configurando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (tax evasion).

O que está em causa é, assim, evitar a aplicação da norma fiscal, impedir o nascimento da relação jurídico-tributária, com o objectivo de se obter uma vantagem patrimonial,

¹² Ver aprofundadamente sobre esta matéria em PEREIRA, ob. Cit..

¹³ NABAIS, Casalta, “O princípio do Estado Fiscal”, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. João Lumbrals, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, Coimbra, 2000

independentemente da sua modalidade. Existe licitude nos meios escolhidos para contornar a norma tributária, fazendo com que o comportamento, não seja, ao menos em termos de validade, atacável.

É o comportamento do contribuinte que renuncia a desenvolver uma capacidade económica sujeita a imposto. Caracteriza-se por uma inactividade ou abstenção do virtual contribuinte para evitar a realização do facto gerador da obrigação do imposto; o facto de essa abstenção produzir uma lesão do Fisco, já que haveria tributação se a actividade se tivesse operado. Porém, a simples abstenção de praticar o facto tributário em ordem a evitar o pagamento do imposto não merece qualquer reacção do Direito. Embora daí possa resultar um prejuízo para o Estado, a verdade é que o contribuinte não chega a atingir o resultado económico que justificaria a tributação.

No entanto, se aos contribuintes cabe a liberdade fundamental de planear a sua actividade de forma a incorrer nos menores custos fiscais, aos órgãos do Estado cabe zelar para que essa liberdade não seja objecto de abuso por parte dos seus titulares.

O princípio da livre disponibilidade dos indivíduos significa ainda a participação dos cidadãos tão ampla quanto possível na formação da vontade política da comunidade estadual, pressupondo a efectiva instauração e funcionamento de um sistema democrático, única forma de salvaguardar a primazia da acção económica dos cidadãos.

Ao contrário, a evasão ilícita, procura, depois de se ter verificado o pressuposto de facto de um imposto e de que depende a constituição de uma relação jurídico-tributária, furtar-se ao cumprimento da obrigação decorrente desse preenchimento. A evasão fiscal consistirá no resultado de uma acção ou omissão jurídico-fiscal dirigida à obtenção de uma situação tributária mais favorável, conseguindo-se por ela, que não pela concessão de um formal benefício fiscal, evitar o pagamento do imposto, reduzi-lo ou retardá-lo. Neste sentido, poderão caber no conceito de evasão fiscal comportamentos que a doutrina vem reconhecendo como apenas elisivos (evasão fiscal lícita ou gestão fiscal) ou pelo contrário, evasão fiscal ilícita se houver abuso das formas jurídicas.

É de mencionar ainda que tanto o entendimento como a amplitude de livre disponibilidade económica, no que ao direito dos impostos diz respeito, não é susceptível de univocidade, sendo manifesto por exemplo, que no Reino Unido o “planeamento fiscal” tem

um sentido bem mais liberal, com claros reflexos na compreensão dos comportamentos fiscais evasivos dos contribuintes, do que o que tem nos países do Continente¹⁴.

3.7. Meios de luta (medidas anti-abuso)

Constituindo-se como objectivo prioritário, como refere GLÓRIA TEIXEIRA¹⁵, a eliminação de tais situações de forma a tornar os sistemas mais transparentes para o contribuinte e de mais fácil administração para o aparelho estadual, os Estados têm vindo a introduzir medidas inovadoras, as chamadas “medidas anti-abuso”, indispensáveis em qualquer ordenamento jurídico-fiscal desenvolvido^{16 17}.

Não obstante o papel do legislador em alargar e reforçar a tutela penal e contra-ordenacional no domínio dos impostos, não há dúvidas de que a actuação da maioria dos meios ou instrumentos de luta contra a evasão e fraude fiscais passa actualmente pela acção da Administração Fiscal, como os concretizados na inspecção tributária, na aplicação da cláusula geral anti-abuso (tem carácter transversal a todo o sistema fiscal), na aplicação de normas designadas pela doutrina como cláusulas especiais anti-abuso (aplicam-se apenas a certas situações específicas), como as dos arts. 58º (preços de transferência); 59º (pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado); 60º (imputação de lucros a sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado) e 61º (subcapitalização) do Código do IRC; no levantamento administrativo do sigilo bancário; na aplicação de métodos indirectos; na aplicação de uma tributação aferida por manifestações de fortuna; a prevalência da substância sobre a forma quanto à tributação, envolvendo instrumentos financeiros derivados (nº11 do art. 78º do CIRC e nº8 do art.5º do CIRS) e a não aplicação do regime de neutralidade fiscal previsto para operações de fusão, decisão, entrada de activos ou permuta de acções quando se conclua que as mesmas tiveram como objectivo principal a fuga aos impostos, ou seja permite recusar a concessão ou retirar benefícios àquelas operações que tenham como principal objectivo a fraude ou evasão fiscal ou se não

¹⁴ V. FROMMEL, Setfan N., “L’abus de droit en droit fiscal britannique”, *Revue Internationale de Droit Comparé*, 1991, pp.585 e ss.

¹⁵ TEIXEIRA, “Glória, Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 2008, Coimbra, pp.60 e ss

¹⁶ TEIXEIRA, Ob. Cit, p. 117

¹⁷ Veja-se as iniciativas legislativas recentemente lançadas nos EUA e Reino Unido (“Tax Shelter Legislation”)

devam a razões económicas válidas (nº10 do art. 67º do CIRC e alínea b) do nº9 do art.10º do CIRS).

Em Portugal, a chamada cláusula geral anti-abuso consta, actualmente, do nº2 do art.38º da lei geral tributária que dispõe o seguinte:

“São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”¹⁸.

Quais são, então, os requisitos de aplicação da norma? Sintetizando, ainda que se possa encontrar uma relação de conexão e interdependência em relação aos requisitos pela lei, são três: primeiro, que os negócios tenham como intenção a redução ou a eliminação de uma oneração fiscal; segundo, que se utilize meios artificiosos ou fraudulentos; terceiro, que se verifique um abuso das formas jurídicas.

A consequência da aplicação da cláusula anti-abuso é, finalmente, efectuar a tributação a que houver lugar de acordo com os factos, actos ou negócios jurídicos que, em termos normais, teriam sido levadas a cabo para a realização do fim económico visado, ou sendo caso disso, retirar pura e simplesmente a vantagem fiscal obtida com a prática abusiva.

As cláusulas gerais de aplicação localizada surgem no Direito Fiscal Português, nomeadamente por efeito do processo de harmonização fiscal europeia que levou alguns casos à introdução no direito interno de directivas CEE¹⁹.

¹⁸ Temos como fonte inspiradora um artigo da lei geral tributária alemã, o §42 da AO, kann das Steurgesetz nicht umgangen werden, isto é, a lei fiscal não pode ser contornada. Tal como faz o legislador alemão, o legislador português criou uma consequência de ineficácia fiscal para certos comportamentos, procurando por esta via obter a sua neutralização.

¹⁹ O Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas que figura nas conclusões do Ecofin de 1 de Dezembro de 1997, JOCE 41ºano, 6-1-1998, veio afirmar que as disposições anti-abuso ou as contra-medidas incluídas nas legislações fiscais e nas convenções relativas à dupla tributação desempenham um papel fundamental na luta contra a evasão fiscal e fraude fiscais (ponto K).

4 - Paraísos Fiscais

Existem diversos factores responsáveis pelo desenvolvimento da evasão e fraude fiscal internacional. Em termos sintéticos, poderemos apontar os seguintes:

- a mobilidade dos indivíduos;
- a mobilidade dos capitais;
- a internacionalização das empresas;
- o aperfeiçoamento das práticas evasivas;

A mobilidade dos indivíduos vem facilitar a mobilidade dos capitais, deixando de ser arriscado gerir uma sociedade ou efectuar investimentos em países localizados a milhares de quilómetros de distância.

No entanto, a internacionalização das empresas foi o factor que mais contribuiu para o desenvolvimento da evasão e fraude fiscal. A história recente demonstra uma grande difusão do fenómeno. À procura de um melhor resultado económico, no âmbito de uma concorrência feroz, deslocalizam-se os centros de produção para países de mão-de-obra barata, sendo certo que o carácter internacional do grupo dificulta a tributação dos rendimentos²⁰.

Além disso, o próprio fenómeno da evasão e fraude fiscal internacional evolui em consequência da sua própria dinâmica interna, uma vez que a repressão da evasão e fraude fiscal internacional provoca a sua própria transformação²¹.

Uma das formas mais comuns da evasão e fraude fiscal internacional reconduz-se à utilização pelo contribuinte de paraísos fiscais. Na verdade, constitui uma prática quase instintiva procurar países para onde possam deslocar os seus bens e rendimentos sem sofrer qualquer tributação (ou em que esta tenha um cariz mais reduzido). Daí que exista a nível mundial uma grande oferta de países e territórios destinada a satisfazer essa procura

²⁰ CHOWN, John F., “Taxation and multinational enterprise”, Londres, Longman, 1964, maxime pp.4 e ss.

²¹ Veja-se LEVINE, Pierre, “La lutte contre l’évasion fiscale de caractère international en l’absence et en présence de conventions internationales”, Paris, Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence, 1988, pp. 92.

internacional de zonas de baixa tributação, para onde possam ser transferidos bens e rendimentos.

O paraíso fiscal tem, em geral, sido definido como “um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões²²”. Assim, o conceito de paraíso fiscal tem sido considerado um conceito essencialmente relativo, uma vez que na verdade qualquer país pode funcionar como um paraíso fiscal em relação ao outro, bastando para isso que as suas taxas sejam mais reduzidas ou que se abstenha de tributar situações que o outro Estado tributa: por exemplo, um país que não tribute as mais-valias poderia ser considerado como paraíso fiscal relativamente a outro Estado que efectue essa tributação²³. Daí que a definição de paraíso fiscal seja quase sempre efectuada nas diversas legislações por comparação com o sistema fiscal doméstico, através de uso de expressões como “regime fiscal privilegiado”²⁴.

No entanto, há que distinguir entre paraíso fiscal e zona de baixa pressão fiscal. Na verdade, existem Estados em que a pressão fiscal é reduzida, mas apenas porque as suas necessidades orçamentais não exigem que ela seja de nível superior, seja porque as despesas são baixas, seja porque existem outros recursos não derivados de impostos, como é exemplo a Arábia Saudita. Ora, como bem refere MENEZES LEITÃO²⁵, estes Estados não devem ser qualificados como paraísos fiscais, uma vez que não procedem à captação e reciclagem dos fluxos financeiros internacionais.

²² BEAUCHAMP, “ Guide Mondial des Paradis Fiscaux”, Paris, Grasset, 1981, p.39

²³ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Março 1992 (habitualmente designado por Relatório RUDING), p.139

²⁴ Em Portugal, utiliza-se uma técnica mista para definir os territórios sujeitos a regime fiscal privilegiado. Em termos gerais, esses territórios constam de uma lista publicada em Portaria do Ministro das Finanças (Portaria nº 150/2004 de 13 de Fevereiro). No entanto, para certos efeitos fiscais há que ter em consideração o artigo 59º, 60º e 81º, número 8 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) e o artigo 73º, número 6 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), em que são como tal considerados aqueles em que uma pessoa singular ou colectiva “não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou IRC” ou quando relativamente a certos rendimentos de origem portuguesa, o montante de imposto aí pago “for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse residente em território português”.

²⁵ LEITÃO, ob. Cit., p.123

De facto, para que uma zona de baixa pressão se converta num paraíso fiscal será necessário que ela entre em comunicação com as zonas de alta pressão fiscal de forma a que os residentes destas zonas possam beneficiar das vantagens fiscais que aquele território concede. Paraísos fiscais são, conseqüentemente, aqueles territórios que não apenas constituem zonas de baixa pressão fiscal, mas em que o nível de tributação se destina essencialmente a permitir a atracção e a reciclagem de fluxos financeiros internacionais. Assim, deve considerar-se inerente à definição de paraíso fiscal um elemento subjectivo que consiste no facto de o território pretender intencionalmente obter fugas de capitais e rendimentos provenientes de outros Estados.

No relatório «Harmful tax competition: an emerging global issue»²⁶, de 1998, a OCDE enumera quatro factores fundamentais para determinar se uma jurisdição é um paraíso fiscal - i) ausência de tributação ou cobrança apenas de impostos nominais; ii) falta de transparência; iii) vigência de disposições legislativas ou de práticas administrativas que impedem o intercâmbio eficaz de informações para fins fiscais com outros governos sobre contribuintes que beneficiem da ausência de tributação ou da tributação nominal; iv) não se exige que a actividade seja real;

No Relatório GORDON²⁷, foram ainda enunciados os seguintes: sistema fiscal globalmente favorável; legislação incentivadora de tais práticas, com um grau elevado de segredo bancário e comercial que o país não está regra geral disposto a violar²⁸ - A protecção do segredo bancário e comercial vai, muitas vezes, mais longe do que a simples protecção dos interesses legítimos dos investidores, uma vez que a sua derrogação não é admitida nem quando o Estado requerente se considera vítima de um delito de fraude fiscal ou associação criminosa. Tal constitui uma importante via aberta para a evasão fiscal, pois permite que um grande número de transacções escape ao conhecimento do fisco²⁹; modernidade das novas tecnologias; acção de promoção e publicidade enquanto centro financeiro off-shore.

²⁶ Relatório «Harmful tax competition: na emerging global issue», disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>

²⁷ Relatório “Tax Havens and Their Use by United States Taxpayer”s – Na Overview, 1981, elaborado por Richard Gordon, funcionário do Tesouro dos Estados Unidos

²⁸ Normalmente existem mesmo disposições de garantia contra a alteração das legislações. Por exemplo, as Ilhas Caimans asseguram a imutabilidade do regime fiscal das sociedades durante os cinquenta anos posteriores à sua constituição.

²⁹ Relatório da OCDE, “Fiscalité et usage abusif du secret bancaire” em OCDE, L’evasion et la fraude fiscales internationales, Paris, 1987, pp.121 e ss.

Em suma, como características gerais dos paraísos fiscais: a estabilidade política³⁰, as baixas taxas de impostos³¹, a confidencialidade comercial e bancária, telecomunicações, condições de acolhimento e notoriedade internacional.

Forma de utilização dos paraísos fiscais

As formas de utilização dos paraísos fiscais pelos contribuintes são variadas, podendo apontar-se alguns exemplos:

a) Estabelecimento de residência nesses territórios – esta prática só por si não pode considerar-se evasão fiscal, uma vez que se for motivada por razões sérias, não passa de uma simples economia de imposto em consequência de uma planificação lícita. Por outro lado, terá de se considerar como evasão fiscal caso não seja efectiva.

b) Instalação de sociedades – podem ser de vários tipos:

- sociedades de base – sociedades instaladas em países de baixa ou nula tributação, mas controladas por pessoas domiciliadas noutros países, que se destinam a concentrar os resultados que são obtidos no desenvolvimento de operações realizadas à escala internacional. Essas sociedades integram-se, frequentemente, no desdobramento de um ciclo produtivo ou de uma actividade por vários territórios, desempenhando em conjunto com o exercício de uma fase desse ciclo ou actividade ou sem qualquer exercício económico real o papel de centralizar os resultados obtidos pelas várias empresas que estão espalhadas por vários territórios. Esses resultados são depois muitas vezes objecto de uma recharacterização de modo a que possam ser canalizados para os seus destinatários finais com a menor tributação possível;

³⁰ Interessante a análise do risco político através do método analítico, caso da «Euromoney», com periodicidade semestral, calcula as ponderações de forma decrescente, sendo as mais elevadas atribuídas aos países de menor risco in SILVA, José Braz, “Paraísos Fiscais – casos práticos com empresas Portuguesas”, Almedina, Coimbra, 2000, pp.25 e ss.

³¹ As autoridades alemãs publicaram uma lista em 1972, a “Aussensteuergesetz”, na qual os países de baixos impostos estão agrupados em três subcategorias: Os países em que não existe imposto sobre o rendimento, os Estados em que existe imposto a uma taxa reduzida e os países em que são concedidos privilégios fiscais consideráveis, in SILVA, ob. Cit., pp. 31 e ss.

- sociedades holding – trata-se de sociedades que têm por objecto exclusivo (holdings puras) ou não (holdings mistas) o deter participações sociais noutras sociedades. Ao instalarem-se em territórios ou países que isentam de tributação os lucros recebidos das sociedades em que participam, servem para acumular resultados que depois são reinvestido noutras participações e actividades;

- sociedades de serviços – trata-se de sociedades que se instalam num território com regime fiscal privilegiado para servir de base à facturação de serviços prestados a entidades residentes noutros países (sociedades detentoras de marcas, patentes e outros direitos da propriedade intelectual ou industrial e as sociedades financeiras, quer de serviços bancários, quer de seguros³²).

c) Prática de preços de transferência (transfer pricing) – consiste em transmitir a um preço artificialmente baixo bens e serviços para uma pessoa não independente que, por qualquer razão, escapa ao imposto. Trata-se de uma prática tão comum que já motivou alguns estudos da O.C.D.E.³³ e é muito usual que ela seja processada através de um paraíso fiscal. Por exemplo, uma empresa situação numa zona de alta pressão fiscal que vende bens a uma empresa não independente pode ver grandes vantagens em vender antes por um baixo preço a uma empresa residente num paraíso fiscal, a qual depois revende a alto preço a essa outra empresa, armazenando o lucro daí resultante sem sofrer qualquer tributação.

Como referia o *The Economist*, a *Taxing battle*, a 31 de Janeiro de 2004,

“Nobody wants to pay taxes. No wonder then, that so many companies spend so much effort trying to avoid them. Almost every big corporate scandal of recent years, from Enron to Parmalat, has involved tax-dodging in one form or another”.

³² PEREIRA, ob. cit., p. 409

³³ O.C.D.E., “Preços de transferência e empresas multi-nacionais”. Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da O.C.D.E. de 1979, Lisboa, C.E.F., 1985

Repressão da Evasão e Fraude Fiscal Internacional

A evasão e a fraude fiscal internacional têm implicações muito graves na medida em que se repercutem na balança de transacções com o exterior, falseam a concorrência internacional e os movimentos de capitais. Além disso, são práticas em que o interesse do fisco não é o único lesado. Por exemplo, uma sociedade que transfira irregularmente benefícios para o estrangeiro, atenta igualmente contra os interesses dos seus accionistas e credores, bem como contra a salvaguarda do emprego e manutenção do potencial económico nacional.

É importante a consciência de que a luta contra a evasão e fraude fiscais não podem ser levada a bom termo exclusivamente através de uma actuação a nível nacional. De facto, a com a globalização económica e a concorrência fiscal por ela desenvolvida, a evasão fiscal internacionalizou-se.

Face a isto, a luta contra os regimes fiscais preferenciais e os chamados paraísos fiscais constituiu-se preocupação das organizações internacionais, entre as quais são de destacar a União Europeia e a OCDE. Preocupação essa que levou, em finais do anos 90 à aprovação de documentos que se inscrevem nessa luta. A União Europeia aprova o Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas³⁴, através do qual os Estados membros assumiram o compromisso de dismantelar os regimes preferenciais existentes, num determinado prazo, e de não autorizar o estabelecimento de novos regimes preferenciais. Por outro lado, sob a égide do Comité dos Assuntos Fiscais, a OCDE aprovou o Relatório “Concorrência Fiscal prejudicial: um problema mundial”, em que manifesta idênticas preocupações, tendo criado um Forum que vem actualizando esse relatório.

“Finally, globalisation is creating new challenges in the field of tax policy. Tax schemes aimed at attracting financial and other geographically mobile activities can create harmful tax competition between States, carrying risks of distorting trade and investment and could lead to the erosion of national tax bases. We strongly urge the OECD to vigorously pursue its work in this field, aimed at establishing a multilateral approach under which countries could operate individually and collectively to limit the extent of these

³⁴ Disponível em <http://europa.eu/bulletin/pt/9712/p202001.htm>

*practices. We will follow closely the progress on work by the OECD,
which is due to produce a report by 1998.”*

Cimeira G7, Lyon, 1996

Uma das soluções para reprimir a evasão e fraude internacionais é a instituição de um regime de inversão do ónus de prova relativamente às transacções com entidades instaladas nos paraísos fiscais, como é o consta do art. 238-A do Code Général des Impôts Français³⁵ e o regime do art. 46º do Código dos Impostos Belga³⁶. O regime estabelecido nestas disposições consiste simplesmente na não aceitação, em princípio, como encargos dedutíveis de certos pagamentos efectuados a sociedades instaladas em paraísos fiscais, a menos que o contribuinte efectue a prova de dois factos: que as despesas correspondem a operações verdadeiras e que elas não apresentam um carácter anormal ou exagerado.

No nosso ordenamento jurídico, surge o art.57º-A do Código do I.R.C. O regime é semelhante ao estabelecido nas congéneres disposições francesa e belga. No entanto, o legislador não estabeleceu quais os meios de prova susceptíveis de determinar a convicção de se estar perante operações efectivamente realizadas, que não têm um carácter anormal ou montante exagerado. Serão, portanto, admissíveis todos os meios de prova admitidos em direito, vigorando o sistema da prova livre. Nestes termos, caberá à Administração Fiscal

³⁵ “Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concessions des licences d’exploitation, de brevets d’invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l’établissement de l’impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu’elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Pour l’application de l’alinéa qui précède, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l’État ou le territoire considéré si elles n’y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu’en France.

Les dispositions du premier alinéa s’appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des États ou territoires visés au même alinéa.”

³⁶ “Les sommes payés au titre d’intérêts d’obligations ou d’emprunts quelconques, de redevances pour la concession de l’usage de brevets d’invention, procédés de fabrication et autres analogues ou de rémunérations de prestations ou de services, par un contribuable à une société holding qui est établie à l’étranger et y est soumise à un régime fiscal exorbitant du droit commun, ne sont admises comme charges professionnelles que lorsque que le contribuable justifie par toutes voies de droit que les paiements répondent à des opérations réelles et sincères et qu’ils ne dépassent pas les limites normales.

L’alinéa premier est également applicable quand les sommes y visés sont payées à une personne ou une entreprise qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où elle est établie, y est soumise, du chef des revenus de l’espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis in Belgique”.

apreciar e concluir, perante a prova efectuada pelo contribuinte, se foi ou não demonstrada a veracidade da operação e o seu carácter normal e de montante não exagerado.

Outra solução é a introdução na legislação interna de disposições tipo “Subsecção F” (“Subpart F rules”). Estas consistem em normas que estabelecem 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. Através do art. 60º do Código do I.R.C., determinou-se a imputação aos sócios residentes em Portugal, na proporção da sua participação social e independentemente da sua distribuição os lucros obtidos por sociedades residentes fora do território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, exigindo-se apenas que o sócio nela detenha, directa ou indirectamente, uma participação de 25%, participação essa que pode ser apenas de 10% no caso de a sociedade ser detida em mais de 50% por sócios residentes em Portugal. O legislador procurou, no entanto, não abranger nesta imputação aos sócios as sociedades que não prosseguissem fins de evasão fiscal, mas antes exercessem uma actividade económica efectiva (nº4 do referido artigo).

Como referiu GLÓRIA TEIXEIRA³⁷, os Paraísos Fiscais são um contributo para a crise mundial que se vive. Além da concorrência ser falseada e a actividade económica artificialmente orientada com graves prejuízos para a economia, a falta de transparência dos mercados financeiros e o défice de troca de informação, fizeram com que a OCDE³⁸ divulgasse uma «lista negra» de paraísos fiscais e ainda apontando os Estados não-cooperantes em matéria fiscal, a chama «lista cinzenta» (aquilo que a OCDE considera ser de países com défice de informação em matéria fiscal que, apesar de não cooperarem, dão sinais de mudança). A lista negra onde constam 4 nações: Uruguai, Costa Rica, Malásia e Filipinas. Na lista cinzenta constam: Áustria, Andorra, Anguila, Antigua e Barbados, Aruba, Bahamas, Bahrein, Bélgica, Belize, Bermudas, Brunei, Ilhas Caimão, Chile, Ilhas Cook, República Dominicana, Gibraltar, Grenada, Libéria, Ilhas Marshall, Guatemala, Liechtenstein, Luxemburgo, Mónaco, Montserrat, Nauru, Antilhas Holandesas, Niue, Panamá, Ilhas de São Cristóvão e Nevis, Santa Luzia, São Vicente e Granadinas, Samoa, São Marino, Singapura, Suíça, Ilhas Turcos e Caicos, Vanuatu e Ilhas Virgens. Publicou ainda uma «lista branca» com todos os sistemas cooperantes e validados pela OCDE.

³⁷ In Conferência “Desafios Jurídicos e Económicos à Crise Mundial”, realizada na Faculdade de Direito da Universidade do Porto a 29 de Abril de 2009.

³⁸ Decisão adoptada a 31 de Março de 2009 na reunião dos G20 em Londres.

Recentemente, a OCDE retira os 4 países que constavam da lista negra, uma vez que dão compromissos para a adesão do padrão internacional de troca de informação financeira. Já a Bélgica anunciou a supressão pura e simples do sigilo bancário a partir de 2010, em vez de 2011 como tinha planeado inicialmente. Por seu lado, o Luxemburgo e a Áustria aceitaram cooperar com os outros países trocando informações bancárias no caso de suspeitas de fraude fiscal. A OCDE, consegue, assim, através de pressões aos países não cooperantes que estes flexibilizem as suas legislações nacionais³⁹.

³⁹ <http://aeiou.visao.pt/nenhum-pais-da-ue-esta-na-lista-negra-dos-paraisos-fiscais=f500952>

**A PROGRESS REPORT ON THE JURISDICTIONS SURVEYED BY THE OECD
GLOBAL FORUM IN IMPLEMENTING THE INTERNATIONALLY AGREED TAX
STANDARD¹**

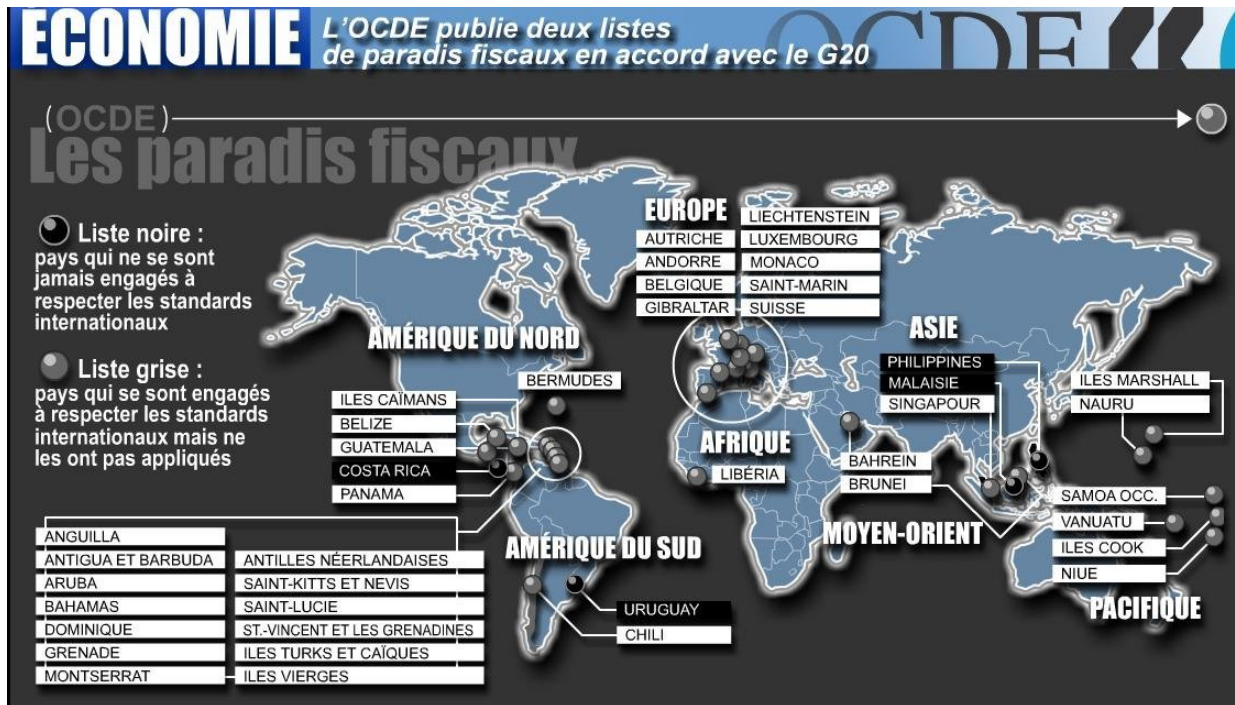
Progress made as at 2nd April 2009

Jurisdictions that have substantially implemented the internationally agreed tax standard			
Argentina	Germany	Korea Malta	Seychelles
Australia	Greece	Mauritius	Slovak Republic
Barbados	Guernsey	Mexico	South Africa
Canada	Hungary	Netherlands	Spain
China ²	Iceland	New Zealand Norway	Sweden
Cyprus	Ireland	Poland	Turkey
Czech Republic	Isle of Man	Portugal	United Arab Emirates
Denmark	Italy	Russian Federation	United Kingdom
Finland	Japan		United States
France	Jersey		US Virgin Islands

Jurisdictions that have committed to the internationally agreed tax standard, but have not yet substantially implemented					
Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements	Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements
Tax Havens³					
Andorra	2009	(0)	Marshall Islands	2007	(1)
Anguilla	2002	(0)	Monaco	2009	(1)
Antigua and Barbuda	2002	(7)	Montserrat	2002	(0)
Aruba	2002	(4)	Nauru	2003	(0)
Bahamas	2002	(1)	Neth. Antilles	2000	(7)
Bahrain	2001	(6)	Niue	2002	(0)
Belize	2002	(0)	Panama	2002	(0)
Bermuda	2000	(3)	St Kitts and Nevis	2002	(0)
British Virgin Islands	2002	(3)	St Lucia	2002	(0)
Cayman Islands ⁴	2000	(8)	St Vincent & Grenadines	2002	(0)
Cook Islands	2002	(0)	Samoa	2003	(0)
Dominica	2002	(1)	San Marino		
Gibraltar	2002	(1)	Turks and Caicos Islands		
Grenada	2002	(1)	Vanuatu		
Liberia	2007	(0)			
Liechtenstein	2009	(1)			
Other Financial Centres					
Austrias	2009	(0)	Guatemala	2009	(0)
Belgiums	2009	(1)	Luxembourg ⁵	2009	(0)
Brunei	2009	(5)	Singapore	2009	(0)
Chile	2009	(0)	Switzerland ⁵	2009	(0)

Jurisdictions that have not committed to the internationally agreed tax standard			
Jurisdiction	Number of Agreements	Jurisdiction	Number of Agreements
Costa Rica	(0)	Philippines	(0)
Malaysia (Labuan)	(0)	Uruguay	(0)

1. The internationally agreed tax standard, which was developed by the OECD in co-operation with non-OECD countries and which was endorsed by G20 Finance Ministers at their Berlin Meeting in 2004 and by the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters at its October 2008 Meeting, requires exchange of information on request in all tax matters for the administration and enforcement of domestic tax law without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. It also provides for extensive safeguards to protect the confidentiality of the information exchanged.
2. Excluding the Special Administrative Regions, which have committed to implement the internationally agreed tax standard.
3. These jurisdictions were identified in 2000 as meeting the tax haven criteria as described in the 1998 OECD report.
4. The Cayman Islands has enacted legislation that allows it to exchange information unilaterally and has identified 12 countries with which it is prepared to do so. This legislation is being reviewed by the OECD.
5. Austria, Belgium, Luxembourg and Switzerland withdrew their reservations to Article 26 of the OECD Model Tax Convention. Belgium has already written to 48 countries to propose the conclusion of protocols to update Article 26 of their existing treaties. Austria, Luxembourg and Switzerland announced that they have started to write to their treaty partners to indicate that they are now willing to enter into renegotiations of their treaties to include the new Article 26.



⁴⁰ In <http://www.tv5.org/TV5Site/info/afp/francais/animation/OCDEFRO304/start.swf>

5- Conclusão

1. Quando actualmente se discute a ideia de Estado Fiscal, questionando a sua dimensão ou constando nele uma crise, são preocupações relativas ao seu limite máximo que estão presentes. Procura-se saber até onde pode ir o “despotismo mascarado”⁴¹, aludindo ao crescimento contínuo das despesas públicas e dos impostos. Neste contexto, a generalidade da doutrina que se dedica a esta temática, procura deduzir limites para a dimensão do Estado a partir do seu carácter fiscal. Concretizar, porém, tais limites, quando não constem especificamente da Constituição, como é regra, não é fácil.

No entanto, configurando-se como uma importante decorrência da ideia de Estado Fiscal, com o intuito de deduzir da estadualidade fiscal alguns limites para os impostos, alguns autores têm afirmado o princípio da reprodutividade, princípio que implica que cada imposto produza tanto quanto o seu montante, de modo a devolver ao indivíduo quanto foi arrecadado.

É uma ideia que no contexto do Estado Liberal acabava por ter o significado duma estrita neutralidade económico-social do Estado. Todavia, os autores que procuram actualmente recuperar o princípio da reprodutividade, adaptam-no ao Estado Social, considerando reprodutivas também as despesas necessárias à prossecução dos interesses gerais da economia e à correcção dos resultados da distribuição económica.

Na impossibilidade, porém, de porém a reprodutividade de cada despesa do Estado, os autores propõem como solução a presunção da reprodutividade de todas as despesas do Estado, presunção essa que, no entanto, seria arredada quando os impostos atingissem uma quota superior a 50% do PIB. Numa tal situação, inverter-se-ia o ónus da prova, pelo que recairia sobre o Estado o encargo de apresentar uma justificação especial para o nível de imposto atingido, nível este que teria de ter carácter manifestamente excepcional⁴².

⁴¹ Expressão que consta do livro: *Fisco e Libertà. Un dispotismo Mascherato*, 1981, em que se reuniram as participações dum debate realizado em Turim, em 1980, de que nos dá notícia G. MARONGIU, “Il dovere contributivo: realizzazione e prospettive”, *Diritto e Pratica Tributaria*, LX (1989), p.1459

⁴² A ideia do texto está claramente traduzida nas propostas de alteração da Constituição Italiana no domínio da organização económica, formulada por G. BOGNETTI, “La Costituzione Economica Italiana, Interpretazione e Proposte di Reforma”, Milano, 1993, pp.201 e ss (artigo 8º, número 8).

2. Uma das primeiras questões que deve referir-se no que toca ao enquadramento que a nossa Constituição dá às questões fiscais, passa pelas relações entre os conceitos de Estado Social de Direito e Bem-estar. No Estado Social, a acção deste determina-se pela satisfação de interesses ou necessidades colectivas, inscritas numa renovada realização o bem como que serve os fins da pessoa humana. Assim, no art.9º, alínea d) afirma-se que é uma tarefa fundamental do Estado “promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”. Portanto, sendo um dos objectivos do sistema fiscal com consagração constitucional, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (artigo 103º/1), um “objectivo estritamente financeiro do sistema fiscal: obtenção de receitas para financiar as despesas públicas”⁴³, o fim é evidentemente, a eficácia e eficiência dos sistemas de geração de receitas.

A repartição justa dos rendimentos e da riqueza constitui-se como outro dos objectivos do sistema fiscal (artigo 103º, número 2), princípio inerente à ideia de justiça social, princípio da justa tributação, na medida em que se traduz na diminuição da desigualdade na distribuição do rendimento e riqueza, exigindo-se, assim, a progressividade do sistema fiscal de modo a tributar de forma mais elevada os altos rendimentos e maiores fortunas. Tal objectivo trata-se de uma concretização do princípio da igualdade, sendo, portanto, a progressividade do sistema fiscal um elemento intrínseco do Estado Social configurado na Constituição da República Portuguesa. No entanto, não há uma justa, racional e equilibrada distribuição da carga fiscal, já que o sistema fiscal é “ferido” e os desígnios do legislador torneados constantemente através das mais diversas práticas abusivas⁴⁴.

De facto, no que às relações tributárias diz respeito, o que se pretende é o cumprimento de um princípio relativamente sagrado⁴⁵: colaboração ou cooperação dos contribuintes com a Administração Fiscal. Este princípio deixa uma margem relativa de actuação e confere poderes de administração do próprio imposto aos contribuintes. O importante é que se garanta que nessas relações tributárias se aja com lealdade, transparência

⁴³ CANOTILHO, Gomes, MOREIRA, Vital, “Constituição da República Portuguesa anotada”, 4ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007

⁴⁴ Neste sentido, GAMA, João Taborda, “Acto Elisivo, Acto Lesivo” in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XL, nº1 e 2º, Coimbra Editora, 1999.

⁴⁵ POMBO, Nuno, ob. Cit.

e verdade⁴⁶. As práticas de evasão e fraude fiscal nacional e internacional têm consequências penosas para todo o sistema financeiro, empresas e contribuintes.

A poupança fiscal obtida através deste veículos é desviada para os chamados paraísos fiscais, que, após o branqueamento de capitais, sustentam as chamadas economias paralelas, desregulando o mercado da livre concorrência e permitindo financiamentos vários: operações ilícitas nomeadamente as ligadas ao tráfico de droga, financiamento do terrorismo, corrupção e diversas outras operações abusivas são canalizadas através dos paraísos fiscais.

Os dados apresentados por uma revista norte americana, baseado em estimativas conservadoras, apontam que só o comércio de droga gera anualmente um montante de fundos entre \$75bl. e 100\$bl. As mesmas estimativas apontam que o património dos barões de droga poderá ultrapassar dentro de alguns anos o PNB dos EUA. O capital proveniente da lavagem do dinheiro é movimentado entre jurisdições «offshore» conhecidas pela sua rigorosa confidencialidade.

Os países das Caraíbas são especialmente procurados, por estarem situados na rota do tráfico de droga. Um dos centros bancários aí situados e que tem tido sucesso são as Ilhas Cayman. Estão aí presentes mais de 550 bancos e/ou companhias trusts, posicionando-se estas Ilhas como o quinto maior centro bancário mundial, em termos de activos sob gestão (600 Bl. de dólares americanos em 1996), que corresponde aproximadamente 40 vezes o PNB de Portugal.

Este tipo de condutas evasivas merecem o reforço da tutela do direito penal, na medida em que está em causa um bem jurídico fundamental e que a todos respeita, o princípio da dignidade jurídica, só assim sendo possível a constituição de um Estado Fiscal suportável em termos de igualdade e justiça social.

⁴⁶ A LGT (Lei Geral Tributária), no seu artigo 59º, refere-se expressamente ao princípio da colaboração, impondo um dever genérico nesse sentido entre o contribuinte e a administração tributária. Importa salientar o nº2 desse artigo, já que estabelece uma presunção de boa fé dos contribuintes. De resto, o princípio da boa fé tem sido invocado, embora nem sempre num duplo sentido, como sendo um dos princípios basilares do ordenamento jurídico de qualquer Estado de Direito, devendo ser respeitado na relação jurídica existente entre a administração e contribuinte.

6 – Bibliografia

I - Nacional:

- CANOTILHO, Gomes, MOREIRA, Vital, “Constituição da República Portuguesa anotada”, 4ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;
- DOGGART, Caroline, “Paraísos Fiscais – Guia Prático, Vida Económica”, 2ª Edição, 1998;
- GAMA, João Taborda, “Acto Elisivo, Acto Lesivo” in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XL – nº1 e 2, Coimbra Editora, Coimbra, 1999;
- GOMES, Nuno Sá, “Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal”, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 2ª edição revista e actualizada, Lisboa, 2000;
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, “Estudos de Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 1999;
- MIRANDA, Jorge, “Manual de Direito Constitucional”, Tomo III, Coimbra Editora, 5ª edição, Coimbra, 2004;
- NABAIS, José Casalta, “O princípio do Estado Fiscal” in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. João Lumbrales, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, Coimbra, 2000;
- NABAIS, José Casalta, “Por um Estado Fiscal Suportável” – Estudos de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2005;
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, Almedina, Coimbra, 2005;
- POMBO, Nuno, “A Fraude Fiscal – a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões”, Almedina, Coimbra, 2007;
- SANCHES, José Luís Saldanha, “Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional”, Coimbra Editora, Coimbra, 2006;
- SILVA, José Braz da Silva, “Paraísos Fiscais – casos práticos com empresas portuguesas, Almedina”, Coimbra, 2000;

- TEIXEIRA, Glória, “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 2008;
- TEIXEIRA, Glória, “Preços de Transferência e o caso Português”, Vida Económica, 2004;
- TEIXEIRA, Glória, “Jurisprudência fiscal anotada: Supremo Tribunal Administrativo”, Almedina, Coimbra, 2004;

II – Internacional

- V. FROMMEL, Setfan N., “L’abus de droit en droit fiscal britannique”, Revue International de Droit Comparé, 1991;
- CHOWN, John F., “Taxation and multinational enterprise”, Londres, Longman, 1964;
- LEVINE, Pierre, “La lutte contre l’évasion fiscale de caractère international en l’absence et en présence de conventions internationales”, Paris, Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence;
- BEAUCHAMP, “ Guide Mondial des Paradis Fiscaux”, Paris, Grasset, 1981
- COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, “Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises”, Março 1992 (habitualmente designado por Relatório RUDING)
- O.C.D.E., “Fiscalité et usage abusif du secret bancaire”, L’évasion et la fraude fiscales internationales, Paris, 1987;
- O.C.D.E., “Preços de transferência e empresas multi-nacionais”. Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da O.C.D.E. de 1979, Lisboa, C.E.F., 1985;
- Relatório «Harmful tax competition: na emerging global issue», disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>

- Relatório “Tax Havens and Their Use by United States Taxpayer”s – Na Overview, 1981, elaborado por Richard Gordon, funcionário do Tesouro dos Estados Unidos, disponível em:

http://books.google.pt/books?id=qLKd-a7Rse4C&dq=Tax+Havens+and+Their+Use+by+United+States+Taxpayers&printsec=frontcover&source=bl&ots=DMSwxvLzYy&sig=KDXuhpZ9R3ogvzL112jGVYgsqFY&hl=pt-PT&ei=NkITSqjqC5CZ_Aaf4dy7Dw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1#PPP11,M1

III - Jurisprudência:

- AC STA 21/06/95, proc. N° 14275;
- AC TC n° 196/03