

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

O PODER INSPETIVO DA AT E O
COMBATE ÀS PRÁTICAS ABUSIVAS
DE PLANEAMENTO FISCAL

Maria Inês Pereira Moniz

Lisboa, Janeiro de 2024

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

O PODER INSPETIVO DA AT E O
COMBATE ÀS PRÁTICAS ABUSIVAS
DE PLANEAMENTO FISCAL

Maria Inês Pereira Moniz, n.º 20210162

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob orientação do Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Constituição do Júri:

Presidente: Professor Especialista Amândio Silva

Arguente: Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Vogal: Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, Janeiro de 2024

«O planeamento não diz respeito às decisões futuras, mas às implicações futuras de decisões presentes.»

Peter Drucker

Agradecimentos

Ao chegar ao fim desta grande etapa, não posso deixar de agradecer aos que sempre me acompanharam nesta caminhada.

Ao meu orientador, o Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins, por no primeiro minuto ter concordado com o convite que lhe foi proposto e pelo facto de se ter disponibilizado prontamente para me ajudar nesta jornada.

Aos meus pais e irmão, pela compreensão, amor e motivação que me deram e por acreditarem sempre em mim.

Ao Zé por ser o meu pilar, pelo carinho e principalmente por toda a paciência que demonstrou. Obrigada por nunca me deixares desistir.

Aos meus amigos e em especial às minhas amigas, Matilde e Sara, por terem estado no mesmo “barco” que eu e que me acompanharam desde o primeiro dia.

E ainda, aos meus patrões, pela ajuda, disponibilidade e compreensão.

A todos, o meu mais sincero obrigada.

Resumo

Atualmente, as empresas movimentam-se numa economia aberta e global, sendo cada vez mais comum a concorrência fiscal existente entre Estados de forma a atrair o investimento. A desconsideração que existe do impacto da fiscalidade na atividade das empresas, afeta diretamente a sua competitividade. Surge assim o conceito de planeamento fiscal como sendo um instrumento imprescindível e essencial para as empresas.

Na presente dissertação ir-se-á abordar o tema do planeamento fiscal, focando-se no planeamento fiscal exercido de forma abusiva. O planeamento fiscal é um direito dos contribuintes, no entanto, este planeamento dever conter os seus limites.

Vamos primeiro perceber o conceito de planeamento fiscal e aquilo que leva os contribuintes a adotarem determinados comportamentos de forma a reduzir a carga fiscal, obtendo poupança fiscal.

De seguida, iremos abordar o conceito de planeamento fiscal abusivo e a elisão fiscal, e falar sobre as cláusulas gerais anti abuso.

Comportamentos de fraude fiscal e de evasão fiscal, são comportamentos que estão bastante presentes na sociedade, sendo necessário perceber que medidas existem em Portugal para as combater.

Para concluir, ir-se-á demonstrar o quanto é necessário o poder inspetivo da Autoridade Tributária e Aduaneira para combater as práticas de planeamento fiscal abusivo e a fraude e a evasão fiscais.

Palavras-Chave: Planeamento Fiscal; Planeamento Fiscal Abusivo; Fraude Fiscal; Evasão Fiscal; Elisão Fiscal; Autoridade Tributária e Aduaneira.

Abstract

Currently, companies operate in an open and global economy, with tax competition between States becoming increasingly common in order to attract investment. The lack of consideration for the impact of taxation on companies' activities directly affects their competitiveness. This gives rise to the concept of tax planning as an essential and essential instrument for companies.

In this dissertation we will address the topic of tax planning, focusing on tax planning carried out abusively. Tax planning is a right of taxpayers, however, this planning must contain its limits.

Let's first understand the concept of tax planning and what leads taxpayers to adopt certain behaviors in order to reduce the tax burden, obtaining tax savings.

Next, we will address the concept of abusive tax planning and tax avoidance, and talk about general anti-abuse clauses.

Tax fraud and tax evasion behaviors are very present in society, and it is necessary to understand what measures exist in Portugal to combat them.

To conclude, we will demonstrate how necessary the inspection power of the Tax and Customs Authority is to combat abusive tax planning practices and tax fraud and evasion.

Key Words: Tax Planning; Abusive Tax Planning; Tax Fraud; Tax Evasion; Tax Avoidance; Tax and Customs Authority

Lista de abreviatura

ACFE - *Association of Certified Fraud Examiners*

AICEP - Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CEAA – Cláusula Específica Anti Abuso

CFC – *Controlled Foreign Corporation*

CGAA – Cláusula Geral Anti Abuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

IDE – Investimento Direto Estrangeiro

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PECFEFA - Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras

RCPITA - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

UE – União Europeia

Índice

1. Introdução	1
1.1. Objeto de estudo	1
1.2. Objetivo da investigação	2
1.3. Metodologia	2
1.4. Estrutura da proposta	2
2. Enquadramento Teórico	3
2.1. Autoridade Tributária e Aduaneira	3
2.2. Sistema Fiscal Português	4
2.3. Comportamentos abusivos dos contribuintes	5
2.4. Planeamento Fiscal.....	8
2.5. Três vias para a minimização da carga fiscal	12
2.5.1. Intra Legem	13
2.5.2. Extra Legem.....	13
2.5.3. Contra Legem	13
2.6. Fraude e Evasão Fiscal	14
2.6.1. Fraude Fiscal	14
2.6.2. A fraude contabilístico-económica.....	18
2.6.3. Evasão Fiscal.....	20
3. Planeamento Fiscal Abusivo	25
3.1. Cláusula Geral Anti Abuso.....	25
3.2. Elementos constitutivos da Cláusula Geral Anti Abuso	28
3.3. A evolução da CGAA no ordenamento jurídico português.....	29
3.4. A atual redação da CGAA no ordenamento jurídico português	30
3.5. Caducidade do procedimento tributário de aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso	31
3.5.1. Definição do ato de liquidação	32
3.6. O artigo 63º do CPPT.....	34
3.5. A Cláusula Geral Anti Abuso e as Cláusulas Específicas Anti Abuso.....	35
4. Medidas de combate à fraude e evasão fiscal em Portugal	38
4.1. Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal	38
4.2. Outras medidas de luta contra a evasão e fraude fiscais	40
4.2.1. Medidas Dissuasivas	40
4.2.2. Recurso aos métodos indiretos	41
4.2.3. O levantamento do Sigilo Bancário	43

4.2.4. Acesso à informação privilegiada de certas classes de profissionais.....	45
4.2.5. A troca e cruzamento de informações	46
4.2.6. Aplicação de sanções penais e não penais	46
5. Inspeção Tributária.....	47
5.1. Noção de Inspeção Tributária.....	47
5.2. O Procedimento de Inspeção Tributária.....	47
5.3. Princípios adotados pela Inspeção Tributária.....	49
5.4. Fases do Procedimento de Inspeção Tributária	52
5.4.1. Início do Procedimento	52
5.4.2. Prazo do Procedimento	52
5.4.3. Conclusão do Procedimento	53
5.5. O prazo do procedimento de inspeção e a sua relevância no prazo de caducidade do direito à liquidação.....	54
6. Caso Prático: Análise de Acórdão	59
6.1. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Janeiro de 2022 (Processo nº 02507/16.5).....	59
6.1.1. Principais factos.....	60
6.1.2. Recorrente e Recorrida.....	61
6.1.3. Conclusões e análise crítica	68
7. Conclusão	71
Referências Bibliográficas	75

Índice de Figuras

Figura 2.1 - Triângulo da Fraude	17
Figura 2.2 – Fraud Tree.....	19
Figura 4.1 - Número ações inspetivas com avaliação indireta	42
Figura 4.2 - Montante corrigido por avaliação indireta.....	43
Figura 4.3 - Derrogação do sigilo bancário 2020-2022.....	45

1. Introdução

A presente dissertação, desenvolvida no âmbito do Mestrado em Fiscalidade, tem como principal incidência o poder inspetivo da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), o comportamento dos contribuintes e o combate às práticas abusivas de planeamento fiscal.

1.1. Objeto de estudo

Num mundo cada vez mais globalizado e aberto, verifica-se uma maior propensão, por parte dos contribuintes, de adotarem comportamentos ilícitos.

A necessidade que têm de adotar comportamentos abusivos e agressivos, advém da elevada carga fiscal existente em Portugal, da instabilidade que existe em torno das leis fiscais que são impostas, e a falta de transparência. Atualmente, devido à guerra, devido à situação pós COVID-19, à inflação dos preços em setores fundamentais e um aumento acelerado das taxas de juro, mais comportamentos desta natureza se têm vindo a verificar.

Tem existido cada vez mais um avanço a nível tecnológico, o que poderá também provocar situações ilícitas, devido à manipulação de dados.

Os comportamentos de fraude e de evasão fiscal estão, na maior parte das vezes, ligados à falta de conhecimento e à intenção que os contribuintes têm de fugir ao pagamento dos impostos.

Henrique de Freitas Pereira afirma que «[...] a simplicidade do sistema fiscal é um dos meios mais eficazes de luta contra a evasão fiscal, pois existe evidência demonstrativa de que esta aumenta na razão direta do acréscimo de complexidade do sistema.» (Freitas Pereira, 2007, p. 77).

Assim, a motivação para esta temática baseia-se na curiosidade de melhor conhecer as formas de combate dos diversos comportamentos considerados abusivos e ilícitos, o conceito de planeamento fiscal abusivo e como é que a legislação coabita com este tema.

1.2. Objetivo da investigação

Pretende-se, com a elaboração da presente dissertação, aprofundar e analisar o tema de planeamento fiscal e as suas práticas abusivas e quais os comportamentos a adotar para as combater.

É de extrema importância sensibilizar e alertar todas as pessoas, mas em especial as gerações futuras, para que possam ser “a mudança”, assumindo uma postura de prevenção e de combate aos diversos crimes fiscais e comportamentos ilícitos.

Ainda neste tema, iremos falar sobre qual o poder inspetivo da AT.

Espera-se que a investigação se possa revelar útil, no sentido de cooperar para a discussão de uma temática bastante presente e global.

1.3. Metodologia

A metodologia utilizada na presente dissertação, baseou-se na consulta de vários tipos de informação existente, nomeadamente, livros, teses e dissertações, artigos académicos, entre outros.

Esta investigação, tendo em conta a metodologia e métodos utilizados, tem em conta alcançar o objetivo pretendido, neste caso, perceber quais as intenções dos contribuintes a adotarem comportamentos abusivos, o impacto que os mesmos têm, e de que forma a AT os pode combater.

1.4. Estrutura da proposta

A presente dissertação encontra-se estruturada em três capítulos. O primeiro capítulo expõe a introdução ao trabalho desenvolvido, através da fundamentação da relevância da temática. O segundo capítulo compreende a investigação, estudo e revisão da literatura sobre o tema, abordando certos tópicos, nomeadamente, o planeamento fiscal abusivo, assim como medidas para o combater; a fraude e evasão fiscal; a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA); e o poder inspetivo da AT. Posteriormente, no terceiro e último capítulo, serão apresentadas as principais conclusões.

2. Enquadramento Teórico

2.1. Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira, é um serviço de administração direta do Estado, sendo um serviço central do Ministério das Finanças, criada a 15 de Dezembro pelo Decreto-Lei nº 118/2011, que tem por missão «administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia», segundo o nº1 do artigo 2º do presente Decreto-Lei (DL).

Em relação às atribuições da AT, estas encontram-se expressas no artigo 2º, nº 2 do referido DL, consistindo numa combinação de todas as entidades que originaram a sua fusão:

- Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público;
- Exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia (UE) e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos;
- Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais;
- Assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária, cooperar com organismos europeus e internacionais e outras administrações tributárias, e participar nos trabalhos de organismos europeus e internacionais especializados no seu domínio de atividade;
- Promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas;

- Desenvolver e gerir as infraestruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições e à prestação de apoio, esclarecimento e serviços de qualidade aos contribuintes;
- Realizar e promover a investigação técnica e científica no domínio tributário, tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas, a qualificação permanente dos recursos humanos, bem como o necessário apoio ao Governo na definição da política fiscal e aduaneira;
- Informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas;
- Assegurar o licenciamento do comércio externo dos produtos tipificados em legislação especial e gerir os seus regimes restritivos;
- Colaborar com as autoridades competentes na definição e na execução das políticas de prevenção e combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, bem como assegurar a disponibilização de informação sobre a identificação das pessoas singulares que detêm a propriedade e o controlo de pessoas coletivas e de centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica.

Posto isto, é essencial mencionar que a AT para proceder a todas as atribuições que foram citadas, se rege por diversos princípios, entre os quais, o princípio da legalidade, da flexibilidade organizativa, da desburocratização, da desconcentração administrativa, da valorização dos recursos humanos e da coordenação interadministrativa, de acordo com o que está presente no nº1 do artigo 7º do DL nº 118/2011, de 15 de Dezembro.

2.2. Sistema Fiscal Português

Para que exista um maior equilíbrio e uma maior concretização e cumprimento dos objetivos que são impostos a nível macroeconómico entre os Estados, é necessário que o sistema fiscal se encontre minimamente organizado.

O sistema fiscal é caracterizado como sendo um conjunto coordenado e racional dos diversos impostos.

O sistema fiscal português está assente na Constituição da República Portuguesa (CRP), onde se encontram definidos princípios orientadores do mesmo, sobretudo no que se refere ao tipo de impostos e os direitos e garantias dos contribuintes. Segundo o artigo

103º nº1 da CRP, «[o] sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza». Ainda no nº2 do mesmo artigo, este indica que os impostos são criados por lei, sendo da responsabilidade da Assembleia da República, definir qual a incidência, a taxa e quais as garantias dos contribuintes. O artigo 104º da CRP, indica e estabelece os princípios gerais sobre o modo como são distribuídos os encargos tributários tanto pelas pessoas singulares como pelas pessoas coletivas.

Segundo avaliação efetuada pela *Tax Foundation* e pelo *Think Tank Instituto + Liberdade*¹, Portugal é um dos piores países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

2.3. Comportamentos abusivos dos contribuintes

A globalização e toda a expansão da economia global, trouxe muitas mudanças e uma profunda integração económica, social, cultural e política. Atualmente, as empresas competem, não só a nível nacional, mas também a nível internacional, procurando países que possuam regimes fiscais mais favoráveis, obtendo vantagens competitivas.

Existem cada vez mais benefícios nas economias nacionais, dado a livre circulação de capitais e de mão-de-obra, a eliminação de barreiras comerciais e o avanço na tecnologia e telecomunicações, promovendo a criação de novos postos de trabalho. Os maiores benefícios da globalização, assim como do comércio para o consumidor, «provêm das importações. Os acordos comerciais significam que os importadores pagam direitos mais baixos. Juntamente com o aumento da concorrência, isto significa preços mais baixos para bens (vestuário, smartphones, televisões, software, automóveis, etc.) e serviços».²

«O número de postos de trabalho apoiados direta ou indiretamente pelas exportações da União Europeia (UE) para fora da União está em constante crescimento. Aumentou de 21,7 milhões de postos de trabalho em 2000 para 38 milhões em 2019. Um em cada cinco postos de trabalho na UE depende das exportações».³

¹ <https://eco.sapo.pt/2022/10/18/portugal-entre-os-paises-menos-competitivos-a-nivel-fiscal/>

² <https://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20190603STO53520/os-beneficios-da-globalizacao-economica-na-europa-em-numeros>

³ <https://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20190712STO56968/impacto-da-globalizacao-no-emprego-e-na-ue>

Uma elevada competitividade fiscal, leva a que exista um aumento de Investimento Direto Estrangeiro (IDE) e conseqüente crescimento económico e aumento da competitividade fiscal.

Um dos objetivos dos Estados, é a captação de IDE, devido às suas vantagens, como contribuir para o desenvolvimento da economia, para a geração de postos de trabalho e para a alocação de capitais.

Por outro lado, «[...] a utilização, pelas empresas, dos recursos à escala global trouxe todo um conjunto de questões e conflitos na área tributária para os sistemas fiscais que estão perspetivados para a cobrança interna do imposto» (Catarino e Guimarães, 2015, p. 5).

A complexidade da fiscalidade internacional, tem apresentado um crescimento proporcional ao fenómeno da globalização, sendo que «[d]esta crescente complexidade, resultam práticas cada vez mais complexas e bem estruturadas de gestão de interesses dos grupos económicos [...]», tem como objetivo a minimização dos encargos fiscais (Catarino e Guimarães, 2015, p. 5).

Portugal é um dos países que se mantém com níveis de IDE elevados no grupo das consideradas economias avançadas, no entanto, avisa a OCDE, o ritmo das entradas de capital vindo de fora, «corre o risco de cair no atual quadro de incerteza económica».⁴

Segundo a OCDE, num relatório de análise à regulamentação nacional, lançado pela Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal (AICEP), «[a] atividade de investimento estrangeiro pode estar a abrandar num momento em que as perspetivas económicas incertas pesam sobre as expetativas de recuperação».

Devido às novas prioridades europeias de transformação digital e de energias limpas, setor este onde Portugal tem vindo a acelerar o investimento através de capital de origem externa, assim como o foco em indústrias de defesa, oferecem novas oportunidades de captação de IDE.

Apesar das vantagens que existem do processo de globalização e da expansão das economias a nível global, existem também desvantagens, que podem colocar em causa a

⁴ <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/ocde-ve-incerteza-sobre-investimento-estrangeiro-e-sugere-novas-reformas>

justiça fiscal, onde os governos, os contribuintes e os próprios negócios, saem prejudicados.

Quanto aos governos, existe cada vez mais uma menor arrecadação de receitas fiscais, e um maior custo para que se possa assegurar o cumprimento das obrigações tributárias. Quanto aos contribuintes, estes são afetados por cargas tributárias mais elevadas, devido a normas tributárias que permitem às empresas reduzir a sua carga tributária. Por último, quanto aos negócios, podemos referir a desvantagem competitiva que existe, pois nem todas as empresas têm as mesmas oportunidades para reduzir os seus encargos fiscais.

De acordo com o Observatório de Competitividade Fiscal realizado pela Deloitte em 2023,

a percentagem de inquiridos que consideram o sistema fiscal português complexo e ineficaz subiu acentuadamente, de 68% (OE2022) para 72%, o que demonstra uma perceção mais negativa, seguindo e reforçando a tendência que se vinha a verificar no Observatório do ano anterior. Em sentido inverso, a percentagem dos inquiridos que avaliam o sistema fiscal como complexo e eficaz diminuiu, de 27% (OE2022) para 18%. Em termos conjugados, 77% dos inquiridos consideram o sistema fiscal ineficaz (70% em 2021) e 90% consideram-no complexo (95% em 2021). Verifica-se assim, este ano, uma clara diminuição da perceção de eficácia do sistema fiscal português.

Quanto às medidas que se considera mais importantes para manter ou captar o investimento em Portugal, a legislação laboral (44%) e a simplificação da burocracia em geral (48%)» (Deloitte, 2023).

Os principais obstáculos ao Investimento em Portugal, são «a burocracia em geral (70%) e a carga fiscal sobre as empresas (45%)» (Deloitte, 2023).

A maioria das empresas, consideram que «o sistema fiscal português deveria, a fim de se tornar mais competitivo, (i) ser menos complexo (78%), (ii) promover uma maior estabilidade da lei fiscal (63%), e (iii) permitir ao contribuinte obter, em tempo útil, informação prévia vinculativa em relação às suas operações (27%)» (Deloitte, 2023).

Assim sendo, e com tudo o que se disse, é sabido que atualmente as empresas se movimentam

[...] numa economia aberta e global, sendo cada vez mais comum a concorrência fiscal entre Estados com o objetivo de atrair investimento estrangeiro para a sua alçada. Neste quadro, a desconsideração do impacto da fiscalidade na atividade das empresas, seja por via dos impostos diretos, ou seja, por via dos indiretos, afeta diretamente a sua competitividade. Assim, o planeamento fiscal surge como um instrumento essencial e imprescindível para o sucesso dos seus negócios (Abreu e Sousa, 2010, p.1)⁵.

De acordo com os estudos que são levados a cabo pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE), podemos afirmar que

[a] carga fiscal elevada aplicada a uma base tributária estreita, a falta de transparência e a instabilidade das leis fiscais, são causas objetivas que levam os contribuintes a adotar comportamentos agressivos e abusivos, mas se acrescentarmos ainda a excessiva agressividade, desproporcionalidade e desigualdades das leis fiscais e a falta de preparação, bem como os abusos da administração tributária, o cenário fica bastante mais negro (Abreu e Sousa, 2010, p.1)

2.4. Planeamento Fiscal

Dado a complexidade do conceito de planeamento fiscal, muitas investigações são realizadas devido à divergência de opiniões que causa. O planeamento fiscal baseia-se na determinação de objetivos e meios para os atingir, tendo como finalidade melhorar o uso e a gestão dos mesmos, bem como a qualidade do ambiente natural e social. O planeamento fiscal, é caracterizado como sendo um conjunto de ações levadas a cabo pelos contribuintes de forma a obterem uma vantagem nas despesas fiscais.

É uma forma de minimizar os custos fiscais. Apesar de ter de respeitar a lei na sua íntegra, procura, no entanto, negócios jurídicos com menor ou nula tributação.

Segundo Amorim (2007: p.21), este refere que os particulares, assim como as empresas, procuram através do planeamento fiscal a redução dos impostos a pagar, utilizando as normas que consideram mais apropriadas para tal.

⁵ https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=31634&idc=501&idsc=21852&ida=66750

Tal como descreve Saldanha Sanches, o planeamento fiscal constitui uma «técnica de redução da carga fiscal pelo qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais» (Saldanha Sanches, 2006: p.21).

Quando falamos em planeamento fiscal, surge-nos o conceito de *tax planning*, que se baseia na escolha intencional de forma menos onerosa de tributação, ou seja, consiste numa opção totalmente lícita e legítima de escolher pagar menos impostos e consequentemente reduzir a carga fiscal. Não se trata de um ato ilícito, mas de um ato de poupança fiscal, de gestão tributária, através do qual o contribuinte procura obter vantagem fiscal.

Catarino (2015, p. 32), faz a distinção de dois conceitos, afirmando que a gestão pode ser a «[...] atividade ou o processo que tem em vista uma utilização racional de recursos em função de um determinado projeto ou de determinados objetivos [...]». Já o planeamento fiscal, segundo Catarino, baseia-se na «[...] determinação dos objetivos e meios para os atingir, (...) tendo como finalidade melhorar o uso e a gestão dos recursos bem como a qualidade dos ambientes naturais e sociais». A distinção destes dois conceitos, surge com a questão que poderemos colocar, de se estamos perante atos de gestão ou de planeamento fiscal, quanto aos comportamentos que os agentes económicos adotam, de forma a alcançarem o melhor benefício possível, com menor esforço exigido.

O mesmo autor considera que,

[a] normal maximização das suas próprias vantagens na satisfação das necessidades individuais e sociais leva o homem a desenvolver sucessivamente meios e a inventar estratégias que lhe permitam alcançar um tão elevado quanto possível grau de satisfação dessas suas necessidades ao menor custo ou esforço possível. É por isso que o homem planeia, visando não só garantir o sucesso da sua atividade como envolver nela o menor dispêndio possível de energia e recursos para uma máxima satisfação das suas necessidades (ibid: p. 34).

Catarino afirma ainda que

[a] liberdade de gestão abrange, naturalmente, a liberdade para incorrer nos menores custos possíveis, para contratar as melhores condições possíveis, (...) dentro dos pressupostos que justifiquem a existência da atividade comercial, quais sejam o da maximização responsável dos lucros (ibid: p. 41).

Henrique de Freitas Pereira (2007: p.401) salienta que, «é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar».

A poupança fiscal é considerada um direito do contribuinte que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica previsto no artigo 61º nº 1 do CRP, que nos indica que, «[a] iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral». Desde há muito tempo, que os contribuintes tentaram procurar fazer poupanças fiscais. São conhecidos casos, que remontam ao império romano, em que os proprietários das terras mudavam de um chefe militar para outro, escolhendo a situação jurídica que mais ganhos fiscais lhes proporcionasse, passando pela idade média, em que os povos conquistados se convertiam ao islamismo para aproveitar a isenção que alguns chefes concediam, até ao século passado em que podemos falar da história de um duque inglês que, de forma a contornar as normas de incidência da tributação, pagou a um jardineiro através de um sistema de reconhecimento de dívida (Adams, 2006: pp. 91-94).

É nesta escolha e liberdade racional, que surgem as expressões de “planeamento fiscal”, “montagens fiscais”, “arquitetura” ou “engenharia fiscal”.

Contundo, os contribuintes podem optar por decisões fiscais orientando-se por critérios de elisão fiscal, conhecido também por *tax avoidance*, que é considerada como sendo uma estratégia que visa reduzir a carga fiscal, através de atos lícitos, mas que os mesmos não se encontram de acordo com a substância da realidade económica que lhes está subjacente.

A elisão ou evitação fiscal, implica a prática de ato ou de conjunto de atos ou operações, no âmbito da esfera de liberdade concedida aos particulares, pelo princípio da legalidade ou tipicidade da tributação, e que têm como efeito a aplicação de um regime tributário menos oneroso, do que aquele que se iria ter caso se estes mesmos atos não tivessem sido praticados.

Elisão fiscal ocorre quando os contribuintes utilizam expedientes jurídicos ou contabilísticos para fugirem à previsão legal das normas tributárias. Em regra, esta atuação conduz aos denominados negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos, que, apesar de lícitos, são negócios antijurídicos.

Na elisão fiscal lícita não há uma violação direta e frontal das normas jurídicas, ao contrário do que acontece na elisão fiscal ilícita em que o contribuinte exerce atos ilícitos e culposos constitutivos duma infração fiscal.

Segundo Caldas, a elisão fiscal está associada «[...] a uma violação dos objetivos da norma fiscal, mas não ao desrespeito da letra da norma (lei), logo os efeitos civis e comerciais eventualmente implicados no esquema abusivo serão preservados» (Caldas, 2015, p.24).

Segundo Clotilde Celorico Palma, «[a] elisão pode ocorrer a nível meramente interno, face a uma pluralidade de regimes fiscais de um só ordenamento fiscal, ou a nível internacional, face a uma pluralidade de regimes fiscais de mais de um ordenamento fiscal».

Numa perspetiva interna, face a uma pluralidade de regimes fiscais de um só ordenamento fiscal, estamos perante elisão fiscal, quando uma empresa procura otimizar a sua fatura fiscal numa dada jurisdição, recorrendo a meios legislativos existentes nesse único espaço. Em certos casos, procura apenas utilizar benefícios fiscais, exclusões ou reduções que o legislador tenha à sua disposição. Noutros casos, limita-se a escolher a via mais fácil, ou seja, limita-se a escolher a opção fiscalmente mais favorável num universo de duas ou mais soluções que a própria lei proporciona. É certo de que o contribuinte irá sempre procurar escolher a via menos onerosa para atingir os seus objetivos económicos.

Numa perspetiva internacional, está em causa a prática de atos (em princípio) lícitos, realizados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Procura-se evitar a aplicação de determinada norma ou conjunto de normas através de atos ou conjuntos de atos que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica, considerada menos favorável, ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica, considerada mais favorável.

A elisão fiscal assenta em duplo pressuposto:

- i. A existência de dois ou mais ordenamentos tributários, dos quais um ou mais se apresentam, face a uma dada situação concreta, como mais favoráveis do que outro ou outros;
- ii. A opção de escolha pelo contribuinte do ordenamento tributário aplicável, pela influência voluntária na produção do facto ou factos geradores em termos de atrair a respetiva aplicação.

As modalidades de elisão fiscal internacional, devido às relações empresariais cada vez mais globalizadas e internacionais, segundo Alberto Xavier, estas podem classificar-se em função da natureza do elemento de conexão utilizado entre as várias jurisdições fiscais. Assim sendo, estamos perante elisão fiscal subjetiva, quando se opera através de um elemento de conexão subjetivo, nomeadamente, a residência ou domicílio do contribuinte; a elisão fiscal objetiva, é quando se opera através de um elemento de conexão objetivo, nomeadamente, o local onde se situa a fonte de produção ou de pagamento de um determinado rendimento, ou seja, o local onde se exerce a atividade (Xavier, 2007, pp. 352-353).

A forma mais recorrente para combater a elisão fiscal numa perspetiva internacional, é através das Convenções para evitar a dupla tributação, bem como acordos, em regras bilaterais, relativos à assistência mútua.

2.5. Três vias para a minimização da carga fiscal

Os contribuintes adotam determinados comportamentos abusivos e agressivos devido à: instabilidade das leis fiscais, falta de transparência das leis, e também pela elevada carga fiscal presente. Assim sendo, através de determinadas “brechas da lei” e do aproveitamento das mesmas, os contribuintes podem fazer a denominada poupança fiscal.

Existem três vias de poupança fiscal que o contribuinte pode adotar de forma a evitar ou reduzir o seu encargo fiscal, sendo duas delas lícitas, ou seja, legais, o *Intra Legem* e o *Extra Legem*, e a ilícita, ou seja, a única antijurídica, denominada por *Contra Legem*, que podem constituir crimes ou contraordenações fiscais.

2.5.1. Intra Legem

Quando se fala de *Intra Legem*, estamos a falar de gestão ou planeamento fiscal.

Caracteriza-se pela conduta cujo ganho ou poupança fiscal é incentivado pelo próprio legislador, que acaba por estabelecer normas, regimes negativos de tributação e isenções ou reduções fiscais, zonas francas, entre outras.

O contribuinte tem uma postura considerada ativa, com o intuito de diminuir os impostos a pagar e, por conseguinte, aumentar o rendimento após impostos.

2.5.2. Extra Legem

A segunda via, denominada por *Extra Legem*, é a via em que mesmo que o ato não esteja dentro da lei, não está contra a lei. O ganho fiscal é obtido através da utilização de negócios jurídicos que não se encontravam previstos nas normas fiscais, e mesmo que estejam previstos nessas normas, têm um regime oneroso.

Aqui surge o conceito de evasão fiscal lícita ou elisão fiscal (*tax avoidance*), que se traduzem em atos ou negócios lícitos, mas que a lei considera como não estando de acordo com a substância da realidade económica que lhes está subjacente, sendo por isso denominados de negócios anormais ou abusivos.

Segundo Xavier (2007, p. 351), a elisão fiscal implica «[...] prática de actos (em princípio) lícitos, realizados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos».

2.5.3. Contra Legem

A terceira e última via, a única que efetivamente é ilícita, a *Contra Legem*, que tal como o próprio nome indica, é contra a lei.

Resulta do facto de a poupança fiscal ser obtida através de atos contrários à lei, sendo, portanto, considerados ilícitos. Esses atos conduzem a situações de fraude à lei.

Este tipo de redução de imposto, entra no campo da fraude fiscal em sentido amplo (*tax evasion*), ou evasão fiscal.

Podemos, de uma forma simples, definir fraude fiscal como sendo um ato propositado, ilícito, cujo principal objetivo é obter benefícios fiscais indevidos, como a redução da carga fiscal. (Guerreiro, 2017: p. 41).

2.6. Fraude e Evasão Fiscal

2.6.1. Fraude Fiscal

A fraude fiscal, baseia-se em todas as ações conscientes, espontâneas e intencionais dos contribuintes, através de meios ilícitos, ou seja, através de meios contrários à lei, de forma a obter benefícios fiscais ou reduzir a sua carga fiscal. Há uma violação direta e frontal das normas jurídicas. É considerado um comportamento *contra legem*.

Segundo Antunes (2005: p. 14), a fraude fiscal existe quando

[...] os contribuintes declaram rendimento ou lucro inferiores ao real através da omissão nas declarações obrigatórias da sua real situação tributária ou recorrendo a diversos expedientes, como negócios simulados, falsificação de documentos, contabilidade fiscal falsa, emissão e utilização de faturas falsas e apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros.

No âmbito dos crimes fiscais, estes encontram-se previstos no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), no que diz respeito à legislação portuguesa., nomeadamente a fraude e a fraude qualificada.

Segundo o que está mencionado no art. 103º nº 1 do RGIT,

[c]onstituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

De acordo ainda com o mesmo artigo, a fraude fiscal pode traduzir-se em:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;
- 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.

Contudo, se a vantagem patrimonial que é obtida de forma ilegítima for inferior a 15.000€, os factos acima previstos não são puníveis, de acordo com o nº2 do art. 103º do RGIT.

Quanto à fraude qualificada, esta está presente no art. 104º do RGIT. O nº1, indica que os factos que estão previstos no art. 103º do RGIT, são puníveis com pena de prisão de um a cinco anos, para as pessoas singulares, e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas quando se verificar a acumulação de uma ou mais das seguintes circunstâncias:

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
- d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

De acordo com que está estabelecido no nº 2 do art. 104º do RGIT, a mesma pena é aplicada quando a fraude tiver lugar mediante utilização de faturas ou documentos

equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes, ou ainda com a intervenção de pessoa ou entidades diversas das da operação subjacente; ou então quando a vantagem patrimonial obtida, for de valor superior a 50.000€.

Se a vantagem patrimonial for de valor superior a 200.000€, para as pessoas singulares, a pena de prisão é de dois a oito anos e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas, conforme estipulado no nº 3 do mesmo artigo.

De acordo com Pimenta (2009, p. 16), «[t]oda a fraude, porque envolve vantagens ou danos materiais, directos ou indirectos, imediatos ou mediatos, tem uma dimensão económica». Pimenta, refere ainda que se pode classificar as fraudes, de acordo com diversos critérios, nomeadamente:

- O local (nas empresas, nas escolas, etc.);
- O lesado (ao consumidor, ao Estado, etc.);
- Quem pratica (dos empregados de uma instituição, dos políticos, etc.);
- A natureza das consequências imediatas (económica, desportiva, etc.).

Neste âmbito, é oportuno fazer referência à teoria do triângulo da fraude, que surgiu pelo estudo efetuado por Donald Cressey, em 1953. Donald Cressey, um criminologista, começou a sua investigação sobre fraude, argumentando, que deveria haver sempre uma razão por detrás de tudo aquilo que os cidadãos fazem. Questionando-se sobre a razão pela qual as pessoas violam a confiança, efetuou entrevistas a cerca de 200 criminosos, onde, através dos seus comportamentos, conseguiu identificar dois critérios principais, ou seja, inicialmente as pessoas aceitam as responsabilidades com confiança e boa-fé, mas por outro lado, são as diferentes circunstâncias que as fazem violar essa confiança.

Assim sendo, Cressey, formula a sua hipótese, conhecida como o triângulo da fraude, indicando que existem três fatores para que seja cometido um delito (a pressão, a oportunidade e a racionalização).

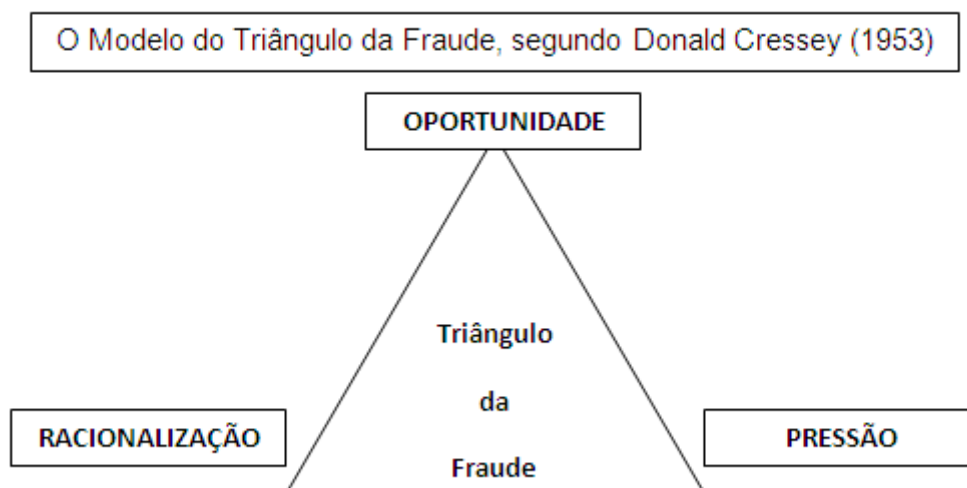


Figura 2.1 - Triângulo da Fraude

A primeira componente diz respeito ao motivo e pressão que leva o fraudador a cometer o delito. Está associada a cada pessoa, e que decorre por um lado da sustentação dos próprios vícios, como por exemplo, vício de jogo, consumo de álcool ou de drogas. Por outro lado, esta pressão pode resultar da necessidade que existe relativamente à ostentação de determinados objetos (carros, roupas, etc.), que façam o sujeito sentir-se de alguma forma integrado no grupo social onde está inserido.

António João Maia⁶, afirma que «[...] a pressão resulta de uma necessidade premente de alcançar dinheiro ou bens de natureza material com valor, a fim de solucionar um problema [...] ou simplesmente para aumentar as disponibilidades financeiras [...]».

A racionalização, está ligada à forma como os cidadãos justificam os seus atos ilegais e rotineiros, alegando que desconhecem as regras ou alegando a prática sistemática de um mesmo comportamento. Quanto mais uma pessoa souber algo a respeito de uma determinada situação, maior a probabilidade de vir a cometer algum delito em relação à mesma.

O último elemento do triângulo é a oportunidade. Esta é verificada pela ineficácia dos controlos internos de determinada organização, e pelo facto de a delegação de competências estar, por vezes apenas centralizada num único indivíduo tornando-o mais

⁶ <https://visao.pt/atualidade/economia/2009-09-24-a-prevencao-da-fraudef530261/>

suscetível à prática de fraudes. Por outro lado, este elemento pode ser considerado, o elemento com maior possibilidade de evitar a fraude. Mesmo que um indivíduo repleto de más intenções tenha motivos suficientes, a partir de seu próprio julgamento e disponha de amplo conhecimento do objeto do delito pretendido, ele jamais conseguirá consumir o facto se lhe faltar oportunidade.

2.6.2. A fraude contabilístico-económica

A fraude contabilística consiste num ato intencional, com o objetivo de obter benefícios ilícitos ou ilegais. Consiste em falsificar ou alterar registos contabilísticos, omitir movimentações ou alterar as demonstrações financeiras das entidades. Existem dois conceitos fundamentais, que podem ser alvo de analogia à fraude: o erro e a irregularidade. Erro, no contexto contabilístico, é «considerado como um ato fortuito, não intencional, provocado por descuido ou por desconhecimento». Já irregularidade é definida, «como sendo uma fraude sem a conotação de ilegalidade ou ilicitude» (Lourenço e Sarmiento, 2008: p. 35).

De acordo com Carlos Pimenta, na fraude económica existem dois tipos predominantes de fraude que se destacam: a fraude organizacional e a fraude ocupacional (Pimenta, 2009, p. 17).

Estamos numa situação de fraude ocupacional quando

Financial statement schemes are one of a large category of frauds that fall under the heading of Occupational Fraud and Abuse, which is defined as “the use of one’s occupation for personal enrichment through the deliberate misuse or misapplication of the employing organization’s resources or assets.” Simply stated, occupational frauds are those in which an employee, manager, officer, or owner of an organization commits fraud to the detriment of that organization. The three major types of occupational fraud are: Corruption, Asset Misappropriation, and Fraudulent Statements (which include financial statement schemes) (ACFE, 2007: pp. 180-1995).

Fraude ocupacional ou fraude contra a empresa é desencadeada a favor da pessoa que a cometeu. Esta fraude encontra-se dividida em três categorias: a corrupção, a fraude às demonstrações financeiras e a apropriação de ativos.

Está pormenorizadamente estudada e é suscetível de diversas decomposições. Veja-se a “árvore da fraude” como é apresentada pela *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE):

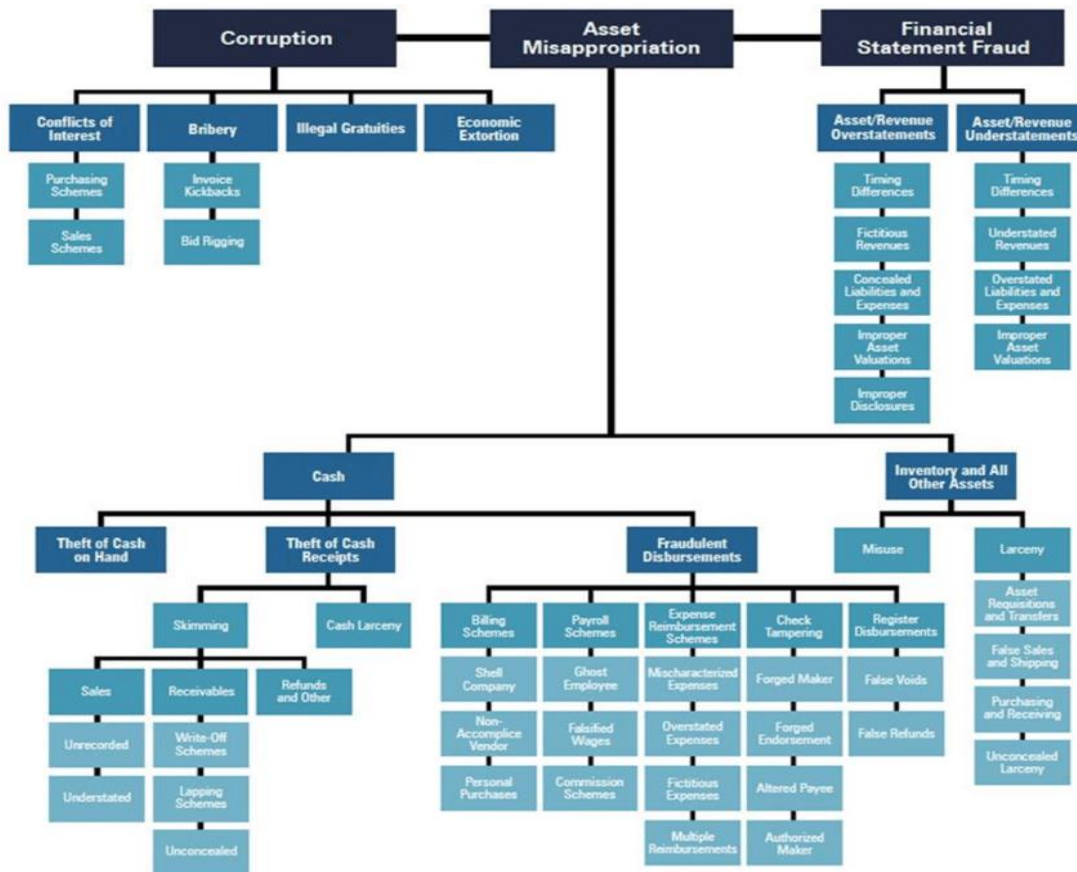


Figura 2.2 – Fraud Tree

A fraude organizacional, é a fraude que é praticada em benefício da própria entidade, por «funcionários de uma organização no interesse desta» (Santos, 2011: p. 76). Este tipo de fraude envolve muitas vezes a manipulação de demonstrações financeiras, que se traduz em adulteração de resultados. Nestes casos, a organização procura, através destes esquemas iludir potenciais investidores ou mostrar resultados que não correspondem à realidade.

2.6.3. Evasão Fiscal

A evasão fiscal é considerada um abuso de lei para obtenção de um resultado fiscal mais favorável, ou seja, não havendo uma violação direta da lei, há um contorno de várias normas jurídico-fiscais para que se consiga obter um menor encargo fiscal.

A evasão fiscal refere-se a práticas ilegais levadas a cabo por empresas ou por contribuintes, de forma a reduzir as suas responsabilidades fiscais.

Segundo o jornalista João Carlos Barradas⁷, este afirma que:

[b]eneficiar de baixos impostos é regra de ouro da gestão de empresas e fortunas pessoais capaz de prover benefícios de vulto para Estados e entidades administrativas autónomas e está no cerne dos movimentos financeiros que visam otimizar benefícios fiscais.

No âmbito da evasão fiscal, esta pode ser em sentido lícito ou ilícito. A evasão fiscal lícita é quando existe evasão fiscal *intra legem*, *extra legem* e negócios dirigidos à poupança fiscal previstos nas leis fiscais portuguesas anti abuso, ou seja, negócios antijurídicos, mas que são considerados lícitos. A evasão fiscal ilícita é uma evasão fiscal *contra legem*, que se traduz em verdadeiras infrações fiscais (Gomes, 1998: pp. 54 e ss).

Quanto às possíveis causas para a prática de comportamentos associados à evasão fiscal, são por exemplo, o comportamento racional dos indivíduos que os leva à minimização dos encargos fiscais, quer por vias lícitas quer por vias ilícitas, pois havendo uma perceção de que o sistema fiscal é complexo e injusto, os contribuintes podem optar por resistir ao pagamento de impostos. Outra das causas, é a elevada carga fiscal que existe atualmente, e que leva a que seja dado um incentivo à fuga ao fisco. (Machado 2012, pp. 423-425).

Quando falamos de um sistema fiscal complexo, estamos a demonstrar a necessidade que os Estados irão ter de criar sistemas fiscais considerados mais atrativos e de alguma forma mais competitivos, impulsionando o investimento estrangeiro, promovendo o crescimento económico e impulsionando a criação de novos empregos. Existe também a necessidade de promover a justiça social.

⁷ https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/politica_do_offshore

Ao estarmos perante um sistema fiscal complexo, os contribuintes podem aproveitar certas lacunas existentes nas leis, para minimizarem os seus encargos fiscais, pois existe uma incerteza por parte dos contribuintes em relação à sua situação fiscal, sendo incentivador para terem comportamentos evasivos.

Devido à crescente digitalização da economia, comportamentos de evasão fiscal podem também passar pela ocultação de documentos, os quais, posteriormente, constituem prova para as autoridades que auditam os contribuintes.

Assim sendo, a evasão fiscal tem um impacto negativo não só a nível económico, como também a nível político e social.

Por exemplo, considerando que os contribuintes praticam comportamentos de evasão fiscal no que diz respeito ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), tal significa que o Estado irá obter menos receita e, por consequência, é expectável que procure aumentar a taxa de imposto e/ou alterar os escalões de IRS de modo a conseguir obter receita suficiente para garantir a sua atividade. Com estas alterações, os contribuintes que são mais cumpridores com o pagamento do imposto irão ver aumentada a sua carga fiscal, afetando a distribuição dos rendimentos podendo acentuar a desigualdade.

A este propósito, Machado (2012, p. 427), afirma que

[...] a fuga ao imposto (sob a forma de evasão ou de fraude) falseia a concorrência, distorcendo o funcionamento dos mercados: em vez de prosperarem as empresas mais eficientes, prosperam as que maior medida se eximem ao cumprimento das obrigações fiscais.

Como forma de combater a fraude e a evasão fiscal, Sérgio Vasques afirma que existe «[...] uma grande aceleração no ritmo de produção legislativa; produzindo-se muita legislação fiscal, [...] porque o legislador procura sempre ir atrás do mercado e das suas inovações, combater fenómenos de evasão e de fraude [...]» (Paz Ferreira et al., 2010, p. 347).

Os comportamentos fiscais evasivos dificultam a construção de um Estado Social de Direito, não favorecendo o equilíbrio da balança comercial. Refere-se ainda que o dinheiro obtido com a evasão fiscal é muitas vezes transferido para paraísos fiscais como o objetivo de ser lavado (Antunes, 2005, p. 6).

Neste âmbito surge o conceito de paraísos fiscais.

Os paraísos fiscais, que podem ser também considerados como refúgios, oásis ou regimes fiscais privilegiados ou preferenciais, são ordenamentos fiscais que isentam certos factos que normalmente seriam tributados, ou que os tributam a taxas demasiado baixas com o objetivo de atrair capitais estrangeiros. As empresas utilizam com alguma frequência paraísos fiscais ou jurisdições de menor tributação, para obterem uma menor tributação nos seus rendimentos (Xavier, 2007, pp. 357-358).

Em Portugal, no ano de 2021, cerca de quase 6,7 milhões de euros, foram transferidos para paraísos fiscais por clientes de bancos portugueses⁸. As empresas utilizam com frequência paraísos fiscais ou jurisdições de menor tributação, para assim obterem uma menor tributação dos seus rendimentos.

Os paraísos fiscais têm regras apertadas de sigilo sobre a identidade dos donos da sociedade lá sediadas, a que se chamam sociedades offshores. As sociedades offshores, são contas ou sociedades que estão localizadas em paraísos fiscais. Por haver uma regra apertada de sigilo, não havendo troca de informações com outros países, muitas empresas aproveitam este sigilo para escapar ao Fisco ou até mesmo à justiça.

Não é ilegal depositar dinheiro ou ter uma empresa sediada nos considerados paraísos fiscais. O que torna ilegal, são os comportamentos por parte das empresas, que utilizam estes países e estas sociedades, como forma a ocultar os seus rendimentos com o objetivo de não os declarar no seu país de residência⁹.

A propósito de paraísos fiscais, é considerado que

[...] a luta contra os paraísos fiscais conduzirá ao alargamento do acesso a dados protegidos pelos sigilos bancário e fiscal, pela transparência com a eliminação de certo tipo de contas como as anónimas, por um maior controlo e regulação, por uma maior verdade contabilística (Paz Ferreira et al., 2010, p. 277).

Em 1998, foi aprovado na OCDE, o Relatório sobre as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial, como forma a disciplinar as práticas de concorrência fiscal prejudicial ao nível dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais preferenciais. Neste compromisso político,

⁸ <https://www.esquerda.net/artigo/6700-milhoes-sairam-de-portugal-para-paraissos-fiscais-em-2021/81691>

⁹ https://www.cgd.pt/Site/Saldo-Positivo/o-banco-e-eu/Pages/o-que-e-offshore.aspx?gclid=Cj0KCQjw2eilBhCCARIsAG0Pf8sqxlng-4tnnzugVV4eDS9eAqCkQZT9wiBPrIcozjhfFB5OIE9unI0aArh_EALw_wcB

os Estados Membros, comprometem-se a não adotarem medidas novas que estejam abrangidas pelo respetivo âmbito de aplicação, e a não reforçar e a rever as que já existem, bem como remover as práticas prejudiciais ou regimes preferenciais já existentes (Catarino et al., 2015, p. 134).

Como deu para perceber, os paraísos fiscais e os regimes preferenciais são diferentes, e neste Relatório, existem determinados critérios que nos ajudam a distingui-los. A diferença entre os dois regimes não é muito nítida, mas reside essencialmente em que os paraísos fiscais contribuem de uma forma ativa para a erosão fiscal, não havendo interesse em alterar a sua situação, não são cooperantes no combate à concorrência fiscal prejudicial. Já nos regimes preferenciais, existe um manifesto interesse por partes destes, na adoção de práticas conducentes ao combate à concorrência fiscal prejudicial.

As principais características de um paraíso fiscal são: tributação muito baixa ou mesmo inexistente; falta de troca efetiva de informações relevantes com outros países; falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas, nomeadamente a não publicação das regras do regime ou do acesso de uma forma restrita; e ausência de atividades económicas substanciais.

No que respeita aos critérios de identificação dos regimes fiscais preferenciais, o Relatório, também refere fatores que são bastante idênticos aos dos paraísos fiscais. São eles: taxas de tributação nulas ou mínimas; regimes de *ring fencing* (aplica-se apenas, ou quase exclusivamente, a não residentes); falta de transparência; e ausência de troca de informações com outros países.

Segundo os trabalhos levados a cabo pela OCDE, os paraísos fiscais foram distinguidos como cooperantes e não cooperantes. É cooperante o paraíso fiscal que, inicialmente, qualificado como tal, faz uma declaração de compromisso a alto nível, a denominada *commitment letter*, no sentido de acolher os princípios do Relatório de 1998, adaptando, em conformidade, a sua legislação e as práticas administrativas internas, ou seja, compromete-se à troca de informações. Os que são considerados não cooperantes, constam na lista de paraísos fiscais não cooperantes e são lhes aplicadas sanções por parte dos países da OCDE, nomeadamente: a não concessão de deduções, isenções, créditos fiscais e outros benefícios às operações efetuadas com a jurisdição; aplicação de uma retenção na fonte relativamente a determinados pagamentos a favor de sujeitos passivos nela residentes; aplicação de determinadas taxas e outros encargos às operações efetuadas

com a jurisdição; e introdução de normas sobre troca de informações pontuais e detalhadas sobre as operações efetuadas com a jurisdição e aplicação de sanções em caso de informações incompletas ou falta de informação.

Segundo o relatório sobre a competitividade fiscal elaborado pela Deloitte (2023), as medidas mais importantes para combater a fraude e evasão fiscais apontadas pelas empresas inquiridas neste estudo, foram nomeadamente

- Políticas eficazes de melhoria da forma como contribuintes e a Administração Fiscal se percebem e relacionam;
- Alargamento da dedutibilidade de determinados custos, como forma de incentivar a exigência de faturas pelos bens/serviços adquiridos;
- Alargamento das tributações por métodos indiretos;
- Possibilidade de dedução, noutros impostos, de, por exemplo, 5% do IVA suportado na aquisição de bens e serviços, como forma a incentivar a exigência de faturas pelos bens/serviços adquiridos; e
- Agravamento das penalidades por infrações fiscais.

De uma forma geral, podemos dizer que num contexto de evasão fiscal, que é levada a cabo pelos paraísos fiscais e pelas sociedades offshore que lá estão instaladas, é necessário, cada vez mais, que os países adotem medidas contra a corrupção e contra o branqueamento de capitais. No entanto, este combate torna-se difícil, uma vez que nem todos os países possuem meios técnicos e peritos suficientes para conseguirem impor a sua vontade a outros países.

3. Planeamento Fiscal Abusivo

Estamos perante um planeamento fiscal denominado abusivo, quando existe uma «intenção manifesta de tornear o ordenamento jurídico tributário, para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam» (Sanches, 2000: p. 17). Deste modo, apesar de ser um comportamento que os contribuintes adotam de forma lícita, não deixa de ser considerada censurável e antijurídica.

Para combater as situações de planeamento fiscal abusivo, a AT fica encarregue de proceder à qualificação dos atos praticados e à subsequente correção da matéria coletável.

De forma que os contribuintes, contabilistas certificados, entre muitos outros, não cometam determinados abusos, surge a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA) e ainda as diversas Cláusulas Específicas Anti Abuso (CEAA).

3.1. Cláusula Geral Anti Abuso

Na impossibilidade de se tipificar legalmente todos os comportamentos de elisão fiscal, determinados países elaboraram cláusulas gerais tão amplas que a todos abrangessem.

O estudo adequado, dos seus pressupostos e mecanismos, é fundamental para a compreensão deste tipo de instrumento, cuja utilização errada pode dar lugar a intoleráveis violações tanto da liberdade dos cidadãos, assim como da segurança jurídica em geral.

Dizemos que estamos perante um planeamento fiscal abusivo, quando existe uma violação do espírito da norma fiscal, obtendo-se com isso, uma vantagem fiscal que não foi desejada pelo legislador, que não tem justificação económica e que não é permitida porque mete em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários.

Este tipo de planeamento, encontra-se dentro dos limites da lei, sendo um desses limites, traduzir-se no respeito meramente formal da norma fiscal e desrespeito pelos seus objetivos, verificando-se uma violação dos princípios da equidade, da justiça fiscal e da capacidade contributiva.

Neste âmbito, é então oportuno falar sobre a Cláusula Geral Anti Abuso.

Segundo Courinha (2009, p. 15), «[e]studar a Cláusula Geral Anti-Abuso [...] equivale a estudar a única resposta dinâmica existente no Sistema Fiscal português, de combate à elisão fiscal».

A aplicação das cláusulas anti abuso, segundo Vasques (2011, p. 313), não é feita em casos onde estamos perante

a pura e simples fraude fiscal, em que se produz uma violação direta da lei com vista à obtenção indevida de uma vantagem – como ocorre exemplarmente com a ocultação de rendimentos – mas antes uma fraude aos princípios do sistema, em que o contribuinte realiza um negócio liminarmente conforme a lei, mas cujos contornos escapam a toda e qualquer racionalidade económica, explicando-se apenas pelo intuito de obviar ao imposto que decorreria do recurso a formas negociais mais comuns.

De acordo com Saldanha Sanches (2006, p. 180-181), a função das cláusulas anti abuso não é de apenas prevenir o afastamento ou o contornar de uma previsão legal determinada, mas sim evitar a

vantagem fiscal de um comportamento em que se põe em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários, exigindo, por isso, que o aplicador da lei considere os princípios estruturantes do sistema de onde deve ser extraída uma intenção inequívoca de tributação daquela particular situação, ainda que tal intenção não encontre uma expressão correspondente na formulação da lei.

Ao serem introduzidas as cláusulas legais, colocam-se dois princípios em oposição: o princípio da autonomia privada e o princípio da igualdade tributária. A autonomia privada «é uma expressão do princípio da liberdade, permitindo tudo o que não for imposto ou proibido».¹⁰ O princípio da igualdade,

impõe aos poderes públicos um tratamento igual de todos os seres humanos perante a lei e uma proibição de discriminações infundadas, sem prejuízo de impor diferenciações de tratamento entre pessoas, quando existam especificidades

¹⁰ <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/autonomia-privada>

relevantes que careçam de proteção. Trata-se de um direito diretamente ligado ao valor da dignidade humana na sua longa luta contra discriminações arbitrárias, sendo tido como um princípio estruturante do sistema de direitos fundamentais e encontrando-se refletido no conteúdo da maioria dos restantes direitos de liberdade e direitos sociais.¹¹

Segundo Vasques (2011, p. 314), «o exercício da autonomia privada mostra-se frontalmente incompatível com o princípio da igualdade e com o programa de repartição da carga tributária que a lei encerra, ainda que imperfeitamente expresso».

Assim sendo, os contribuintes, no exercício da sua autonomia, têm o direito de fazer livremente as suas escolhas jurídicas nos seus negócios. No entanto, este direito é limitado quando os contribuintes realizam esquemas evidentemente artificiosos, de forma a evitar a tributação.

O estudo desta cláusula, tem como principal objetivo, o combate à elisão fiscal, penalizando os contribuintes que recorram a esquemas enganadores, contornando a lei, de forma a obter mais vantagens fiscais. É tida como sendo, na atualidade, uma das maiores armas dos Estados, no combate aos diversos esquemas fiscais que são postos em prática pelos contribuintes.

São consideradas normas anti abuso «quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a Autoridade Tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos» (Anjos, 2012, p. 13).

A aplicação de uma cláusula anti abuso é considerada uma medida necessária, adequada e proporcional para salvaguardar, alguns princípios, tais como, os princípios da igualdade e da justiça social, entre outros.

Um dos fatores comuns quer às normas especiais anti abuso, quer à CGAA, é o facto de se realizarem operações reais com um único objetivo de diminuir o encargo fiscal. No entanto, pode ainda dizer-se, que a cláusula geral, abrange uma universalidade de situações em que há um contorno da lei fiscal, ao invés das cláusulas específicas que visam combater situações em concreto (Catarino et al., 2015, p. 138).

¹¹ <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/principio-igualdade>

Neste sentido, podemos dizer que através destas normas, o que se procura evitar

[...] é a vantagem fiscal de um comportamento em que se põe em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários, exigindo por isso que o aplicador da lei considere os princípios estruturantes do sistema de onde deve ser extraída uma invenção inequívoca de tributação daquela particular situação ainda que tal intenção não encontre uma formulação correspondente na letra da lei (Saldanha Sanches, 2000, pp. 28-29).

A CGAA, foi introduzida em 1999 no Código de Processo Tributário (CPT), nomeadamente no art. 32º-A do mesmo código. Este refere que os «[o]s atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos».

3.2. Elementos constitutivos da Cláusula Geral Anti Abuso

Em diversos casos, que podemos analisar no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), o CAAD analisou cinco elementos essenciais para que se possa proceder à aplicação da CGAA, que foram estudados e desenvolvidos por Gustavo Lopes Courinha. São os cinco elementos¹²:

- O elemento meio, que diz respeito à via que é livremente escolhida para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal, ou seja, o ato ou negócio jurídico, isolado ou parte de uma estrutura de negócios jurídicos sequenciais, que de uma forma lógica e planeada foram organizados para que o contribuinte pudesse obter uma poupança fiscal que era bastante desejada. Este elemento encontra-se visível no art. 38º nº 2 da Lei Geral Tributária (LGT), quando diz «atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos»;

¹² Acórdão do CAAD processo nº 62/2014-T, de 1 de Setembro de 2014

- O elemento resultado, que está relacionado com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha do meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos atos ou negócios jurídicos, que são considerados “normais”;
- O elemento intelectual, que obriga a que a escolha do meio seja «essencial ou principalmente dirigida [...] à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos» (Art. 38º, nº 2 da LGT). Isto significa que é necessário, não só a mera verificação de uma vantagem fiscal, como também é importante aferir se o contribuinte pretende um ato ou negócio, apenas ou maioritariamente, para obter vantagens fiscais;
- O elemento normativo, que tem como função, provar que a finalidade do negócio jurídico é contrária à lei. Este elemento permite distinguir os casos em que existe, de facto, elisão fiscal e os que há uma poupança fiscal legítima;
- O elemento sancionatório, que pressupondo a verificação cumulativa dos restantes elementos, leva à sanção de ineficácia, exclusivamente no âmbito tributário, dos atos ou negócios jurídicos considerados abusivos.

3.3. A evolução da CGAA no ordenamento jurídico português

Em Portugal, a CGAA surgiu, pela primeira vez, através da Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro, no Código de Processo Tributário, tendo sido posteriormente transferida para a LGT, no âmbito da Lei nº 100/99, de 16 de Julho, pois a inserção da norma no CPT deu origem a críticas pela doutrina, que considerava que a CGAA deveria estar prevista na LGT, uma vez que, de acordo com o nº1 do artigo 1º da LGT, «[a] presente lei regula as relações jurídico-tributárias (...)». Foi através da Lei nº 100/99, de 26 de Julho, a CGAA foi introduzida no artigo 38º da LGT.

A cláusula, inserida na LGT, dispunha o seguinte no seu artigo 38º, nº2:

[s]ão ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.

Esta redação da CGAA também sofreu algumas críticas por parte da doutrina portuguesa, tendo sido objeto de alguns reparos quanto à sua redação. Foi formulada uma nova

redação para o nº2 do artigo 38º da LGT, através da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, passado a ter a seguinte configuração:

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

Com esta alteração, a nova redação aproximava-se, segundo Fazendeiro¹³,

dos objetivos que devem presidir à construção de uma cláusula geral anti abuso. Erigindo e construindo o facto tributário, ligando-se a um sujeito passivo que revele uma determinada capacidade contributiva, a cláusula geral anti abuso recorre para o efeito aos negócios que normalmente são utilizados para alcançar o fim económico associado a essa capacidade.

Assim sendo,

se um contribuinte celebra um negócio jurídico essencial ou principalmente dirigido, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, esta vantagem fiscal será desconsiderada sob o ponto de vista fiscal, mantendo-se contudo, os efeitos civis do negócio (Anjos & Magalhães, 2021).

3.4. A atual redação da CGAA no ordenamento jurídico português

A Lei nº32/2019, de 3 de Maio, teve como objetivo a transposição para o ordenamento jurídico português da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de Julho de 2016, que

¹³ Fazendeiro, V. Anotação ao artigo 38.º da LGT, no âmbito do projeto editorial Lexit

trata de questões relacionadas com a tributação de lucros das empresas no contexto da União Europeia. Essa lei introduziu várias alterações à legislação portuguesa, incluindo à LGT, ao Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Das alterações referidas, destaca-se uma alteração muito significativa à CGAA, quer quanto ao seu regime (artigo 38º da LGT), quer quanto ao seu procedimento de aplicação (artigo 63º do CPPT).

Atualmente, a norma CGAA, concretiza-se pelo art. 38º, nº 2 da LGT e pelo art. 63º do CPPT.

3.5. Caducidade do procedimento tributário de aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso

O regime de caducidade, no direito tributário, «justifica-se, desde logo, por razões objetivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos».¹⁴

Uma das principais questões decididas e apreciadas pela nossa jurisprudência prende-se com a questão da caducidade da abertura do referido procedimento pela AT.

Podemos definir caducidade como sendo

como o instituto através do qual os direitos que, por força da lei ou de convenção das partes, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante o mesmo prazo. O instituto da caducidade tem por fundamentos vetores como a certeza e a ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis (Acórdão TCA-S, Processo nº 04255/10).

Desta forma, sucede-se que o sujeito passivo, tem o direito, ou o poder, de até certo momento, dar início ao procedimento.

¹⁴ Acórdão TCA-S, processo nº 04255/10, de 15/02/2011

Ao verificar-se a caducidade do direito de aplicação da CGAA, tornam-se anuláveis os atos subsequentes praticados com base no ato ilegal, nomeadamente, o ato de liquidação (Lopes, 2016: p. 8).

3.5.1. Definição do ato de liquidação

A redação do artigo 63º, nº 3 do CPPT, levanta uma questão quanto à contagem do prazo de caducidade quando ocorre uma sequência encadeada de atos. A dúvida central está relacionada com a determinação do ponto de partida para a contagem desse prazo.

É relevante destacar que os atos ou acordos legais podem ocorrer de forma independente ou ser agrupados num conjunto de atos ou acordos, desde que, em ambos os casos, apresentem uma coerência lógica e uma sequência ininterrupta.

A este respeito, Pacheco Carvalho (2005, p. 75) refere que,

tendo em conta que estamos perante atos ou negócios jurídicos que, do ponto de vista civil, são válidos, quer analisados individualmente, quer no seu conjunto, que para se estar perante uma situação subsumível à aplicação da cláusula geral anti abuso, torna-se necessário que essa sucessão de atos ou negócios jurídicos apresentem carácter unitário, assim, o prazo para o início do procedimento começará a contar da realização do último ato ou negócio jurídico relevante que integre essa unidade estruturada.

Se estivermos perante uma situação concreta que se refere a um conjunto complexo de atos jurídicos, reportamo-nos às denominadas *step by step transactions* nas quais se encontra uma *facti species* complexa, «envolvendo uma sucessão de actos/ negócios coordenados entre si, embora possam ocorrer em momentos temporais diversos, e com o objectivo comum de conseguir uma vantagem fiscal».¹⁵

Perante estas operações, cabe ao aplicador da lei, operar um tratamento integrado

visualizando-as como uma única transação, propendendo para um único e final resultado. Trata-se da "*step transaction doctrine*", a qual se deve aplicar ao caso dos autos, daí decorrendo que a disposição anti -abuso pode e deve aplicar-se ao momento decisivo e final que é representado, "*in casu*", pela receção de

¹⁵ Acórdão TCA-S nº04255/10, de 15/02/2011

acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, em vez de juros, que seria o que aconteceria na ausência da operação compósita evasiva.

Segundo a Requerente, a AT já não tinha a possibilidade de aplicar a CGAA, por já ter sido ultrapassado o prazo fixado pela lei para o fazer.

Assim sendo, o sujeito passivo entendeu que a contagem do prazo de caducidade se principia com a prática dos atos ou negócios jurídicos, os quais «conheceram as suas balizas temporais de forma cristalina e estabilizada». A partir deste prazo tal ato ou negócio não pode ver a sua eficácia posta em causa, mesmo que produza efeitos durante muitos anos.

Para a AT, o referido prazo não se conta «a partir dos contratos de mútuo, momento em que ainda nada se podia aferir quanto ao comportamento elisivo» por parte da Requerente. Portanto conclui-se que a contagem do prazo mencionado começa apenas a partir do momento em que os atos ou acordo produzam efeitos jurídicos, como é o caso presente em que se inicia a partir da distribuição de dividendos.

O tribunal determinou que a cláusula anti abuso deveria ser aplicada no momento crucial e final, que, neste caso, corresponde à aquisição de acréscimos patrimoniais na forma de dividendos, em vez de juros.

O mesmo entendimento é verificado no Acórdão do TCA-S, processo n° 05104/11, o qual estabelece que o prazo de caducidade para a AT realizar uma inspeção em situações específicas de anti abuso, conforme disposto no n°1 do artigo 63° do CPPT, só começa a contar a partir do termo dos atos que manifestam esse abuso. Estes atos funcionam como um todo, uma vez que apenas nesse momento estão presentes todas as etapas concretas que justificam a liquidação por parte da AT.¹⁶

O Acórdão com o processo n° 05104/11, adota as conclusões do Acórdão do TCA-S com o processo n° 5110/11, de 31 de Janeiro de 2012. No presente acórdão, foi estabelecido que a prática do abuso de forma à obtenção de vantagens fiscais indevidas, não se manifesta como um ato único, mas sim como uma sequência de atos interligados. Portanto, a operação deve ser tratada como um todo, com a disposição anti abuso sendo

¹⁶ Acórdão do TCA-S, Processo n.º 05104/11, de 14/02/2012

aplicada ao momento decisivo, que é caracterizado pela receção de acréscimos patrimoniais na forma de dividendos dedutíveis.

Assim sendo, o legislador deveria ter sido mais esclarecedor e claro quanto à aplicação da CGAA, definindo o ato em concreto a partir do qual se começa a contar o prazo de caducidade do procedimento de aplicação da CGAA.

3.6. O artigo 63º do CPPT

É importante fazer referência ao artigo 63º do CPPT, na medida em que este se torna essencial para haver uma correta aplicação da CGAA, sendo uma ferramenta fundamental na luta contra a evasão fiscal e a elisão fiscal, promovendo a equidade fiscal. Conforme o disposto no nº1 do art. 63º do CPPT, podemos afirmar que a liquidação de tributos com base na CGAA, tem de seguir os termos previstos neste artigo.

Reforçamos a indicação de que o referido artigo, se aplica apenas à CGAA.

No nº3 do mesmo artigo, este indica-nos quais os critérios que são necessários para a fundamentação da decisão de aplicação da disposição anti abuso, que tem de conter necessariamente:

- [...] a) A descrição da construção ou série de construções que foram realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não foram realizadas por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;
- b) A demonstração de que a construção ou série de construções foi realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável;
- c) A identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;
- d) A demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções, quando aplicável.

Este artigo demonstra que têm de existir regras de aplicação da CGAA, uma vez que não é permitido que as empresas realizem negócios apenas com objetivos fiscais sem que exista um determinado propósito económico.

A interpretação e aplicação da CGAA é bastante difícil, embora a sua finalidade seja sancionar os atos ou negócios jurídicos fiscalmente abusivos ditando a sua ineficácia no âmbito tributário. Neste sentido existem requisitos subjetivos para a aplicação da CGAA: os atos ou negócios jurídicos são efetuados tendo como base uma motivação fiscal, o próprio resultado fiscal traduz-se na eliminação, redução ou diferimento temporal do imposto e obtenção de vantagens fiscais, e por último, a equivalência económica de resultados, onde a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) se vê obrigada a procurar outras formas jurídicas que tenham o mesmo fim económico, mas sem as mesmas vantagens fiscais do negócio adotado.

3.5. A Cláusula Geral Anti Abuso e as Cláusulas Específicas Anti Abuso

Para além da norma geral, houve a necessidade de criar normas específicas anti abuso para combater eficazmente os negócios fiscalmente menos onerosos.

Estas cláusulas foram criadas para abordar casos específicos de planeamento tributário considerados abusivos, mas que não podem ser tratados pelas normas gerais.

A principal distinção que existe entre as CGAA e as Cláusulas Específicas Anti Abuso (CEAA), reside nas suas limitações e no foco de aplicação. A CGAA é uma disposição ampla e geral que se aplica a uma variedade de situações, permitindo uma avaliação mais flexível com base na substância fiscal. Enquanto as CEAA, são disposições específicas criadas para abordar casos de elisão fiscal identificados de forma precisa com critérios específicos.

As normas que mais se destacam são:

- A não aceitação como gastos em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), em situações que envolvam entidades sujeitas a regimes de tributação claramente mais favoráveis, prevista no art. 23º-A, nº 1 r) do CIRC;
- Regras dos preços de transferência, que se encontram previstas no art. 63º do CIRC;

- Regras de deslocalização do domicílio fiscal, previstas nos artigos 16º n.º 6 e 83º do CIRC.

Uma pessoa singular, para escapar à elevada tributação no seu país de residência, transfere o seu domicílio fiscal para um país que tenha uma tributação mais reduzida. Não só as pessoas singulares, como também podem as pessoas coletivas, podem transferir o seu domicílio fiscal com o propósito exclusivo de evitar a sujeição a um certo ordenamento tributário ou atrair a aplicação de regime tributário mais favorável.

Podemos então, falar do conceito de *Exit Tax*, que é uma medida interna destinada a proteger as receitas fiscais do Estado de residência, penalizando a mudança de sede. É formada uma “muralha fiscal” apenas transponível pelo pagamento prévio do imposto sobre os ganhos de capital que se consideram ficticiamente realizados pelo próprio ato de deslocalização;

- O *Treaty Shopping*, que se caracteriza como sendo a utilização imprópria e abusiva das convenções e tratados estabelecidos entre os Estados.

Consiste em um aproveitamento por parte de residentes de países terceiros, na utilização da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre dois países, ou seja, na escolha do acordo convencional mais favorável tendo em conta a situação em concreto e o resultado que se pretende alcançar.

Para reagir contra o *treaty shopping*, têm sido feitas inserções em certos tratados e cláusulas, limitando a sua aplicação. Assim sendo, a pessoa residente passa a se necessariamente, o beneficiário efetivo do rendimento, excluindo do seu âmbito, entidades que sejam meros canais de retransmissão de rendimentos, sem outro objetivo real;

- *Controlled Foreign Companies Rules (CFC)*, traduzem-se em imputações feitas aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação dos lucros obtidos em sociedades residentes fora desse território e aí submetidas a regimes fiscais claramente mais favoráveis.

Olhando para o artigo 66º do CIRC, este artigo fala da imputação que é realizada aos sócios residentes.

Estas regras, foram criadas como forma a limitar a utilização de paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais através de sociedades-base aí estabelecidas.

Relativamente às sociedades-base, a acumulação de rendimentos opera-se pela via de constituição deste tipo de sociedade, em países de fiscalidade privilegiada,

como objetivo de nela concentrar os lucros do grupo, de modo a auferir a tributação no país de domicílio dos sócios, para o momento em que os lucros lhes forem efetivamente distribuídos;

- Regras de subcapitalização, onde existe uma limitação à dedutibilidade dos gastos, de acordo com o que está disposto no artigo 67º do CIRC. Estas regras foram criadas de forma que exista um combate ao endividamento excessivo para com as entidades não residentes em que existam relações especiais.

A problemática das normas específicas é o facto de ser impossível ao legislador, prever todas as práticas dos contribuintes. Assim sendo, a aplicação das CEAA, não afasta a aplicação da CGAA.

4. Medidas de combate à fraude e evasão fiscal em Portugal

Como já foi referido, a fraude e evasão fiscal são comportamentos ilícitos que estão bastante presentes em diversos comportamentos por parte dos contribuintes, sendo necessário tomar determinadas medidas ao seu combate.

Segundo o que está presente no artigo 64º-B da LGT, cabe ao Governo apresentar à Assembleia da República, um relatório anual detalhado sobre a evolução do combate à fraude e evasão fiscal, explicitando os resultados obtidos.

Surge assim, o relatório de combate à fraude e evasão fiscal.

4.1. Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal

O relatório de combate à fraude e evasão fiscal constitui um instrumento de importante relevância «de avaliação da eficácia das políticas e da ação da administração fiscal portuguesa, num contexto de amplo consenso nacional de que não haverá uma verdadeira justiça fiscal enquanto subsistam comportamentos de fraude e de evasão fiscal» (Melo e Lopes, 2022: p. 2).

Segundo o relatório de 2022, «[d]urante o ano de 2022, tendo em consideração a Adenda efetuada, na sequência da pandemia de COVID-19, para 2021-2022 ao Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (PECFEFA) 2018-2020, A AT prosseguiu com o ciclo de operacionalização das medidas previstas no PECFEFA, mantendo a mesma orientação no exercício da sua atividade».

Este plano estratégico, está orientado segundo 3 pontos de intervenção, sendo eles:

- Reforçar o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira e à economia paralela;
- Intensificar a cooperação nacional e internacional e garantir a proteção e segurança da fronteira externa;
- Simplificar e promover o cumprimento voluntário das obrigações fiscais e aduaneiras.

A Adenda referida anteriormente, assenta num conjunto de medidas em cinco âmbitos distintos: no âmbito legislativo, penal, operacional, do relacionamento institucional com

outras entidades públicas nacionais e internacionais e no relacionamento como o contribuinte.

A Adenda 2021-2022 ao PECFEFA 2018-2020, ficou marcada pela pandemia de COVID-19, «situação que originou ajustamentos à atividade desenvolvida pela AT, nomeadamente, entre outras atividades, dar resposta a necessidades de suporte às medidas de apoio público dirigidas às famílias e empresas, de forma a mitigar o impacto económico e social infligido pela pandemia».

Em resultado do contexto atual, a execução final do PECFEFA 2018-2020 evidenciou que cerca de 35% das medidas previstas foram implementadas, cerca de 3% foram parcialmente implementadas e cerca de 62% não foram implementadas.

Como sabemos, somos cada vez mais um mundo globalizado e desenvolvido a nível tecnológico. O desenvolvimento disto mesmo, contribui para a criação de novos modelos de negócios e de economia digital. No entanto, a velocidade desta mudança, vem impor diversos desafios na tributação, nomeadamente o aumento da complexidade, da perda de eficácia dos mecanismos tradicionais de controlo, e a capacidade que agora diversas empresas têm de reduzirem substancialmente a carga tributaria. Segundo o Relatório 2022, «[a] desmaterialização associada à utilização destes novos sistemas e tecnologias dificulta a identificação, localização e o controlo do facto tributário, constituindo um desafio para as autoridades fiscais».

A digitalização tem o potencial para efetuar uma mudança nos pressupostos básicos da relação que existe entre Estado e contribuintes, acelerando um desenvolvimento mais inclusivo, transparente e eficiente. Através da utilização da tecnologia, procura-se desenvolver as mudanças necessárias à fundação da confiança, promovendo a transparência e o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Cada vez mais, «a transformação digital e a economia digital vão influenciar e determinar não só o modo e a forma como são efetuadas as transações económicas, como também a forma como os rendimentos e os lucros são gerados e obtidos. A AT deverá estar atenta a este facto, devendo para o efeito acompanhar a evolução dos vários setores que integram o mercado e a economia digital, investir na formação dos seus recursos e continuar a desenvolver o processo de autonomização e desmaterialização dos seus serviços».

Devido a estas práticas tecnológicas, de novas fontes e formas de recolha de informação, «existe hoje uma quantidade, cada vez, maior de dados à disposição das administrações fiscais, incluindo dados sobre transações e rendimentos, dados operacionais sobre propriedade, identidade e localização, e dados de fonte aberta, tais como meios de comunicação social e publicidade».

4.2. Outras medidas de luta contra a evasão e fraude fiscais¹⁷

Para além das medidas que ajudam na luta contra a evasão e fraude fiscal que foram mencionadas em pontos anteriores, existem outras medidas que ajudam igualmente nesta luta.

4.2.1. Medidas Dissuasivas

Medidas de carácter dissuasivo e não punitivo, podem ser utilizadas pelo Estado para diminuir os comportamentos evasivos e fraudulentos dos contribuintes.

Uma medida, apesar de ser controversa, é a de tornar pública a situação dos contribuintes fraudulentos. O simples conhecimento da situação fiscal do contribuinte, faz com que o mesmo se sinta na obrigação de tomar outra atitude perante a AT. De acordo com o artigo 64º n.ºs 5 e 6 da LGT, a Direção-Geral dos Impostos, procedeu à divulgação de listas de devedores à administração fiscal, que por terem deixado terminar o prazo de pagamento voluntário, não tenham tido a sua situação fiscal regularizada.

Por outro lado, o artigo 64º da LGT, estabelece um princípio, sendo esse princípio o da confidencialidade a que estão sujeitos os «dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária».

¹⁷ Amorim, J. C. (2007). Algumas medidas de combate à evasão fiscal. Disponível em: <https://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/view/895/362>

4.2.2. Recurso aos métodos indiretos

A lei fiscal atribui à AT o poder de calcular a matéria coletável dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação a partir da utilização de métodos indiretos.

O recurso à avaliação indireta da matéria coletável, está previsto nos casos em que o contribuinte evidencie sinais exteriores de riqueza, que tal como está disposto no artigo 89º-A da LGT:

1 - Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30 %, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela (...) 6 - A decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto constante deste artigo é da competência do diretor de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação. 7 - Da decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.

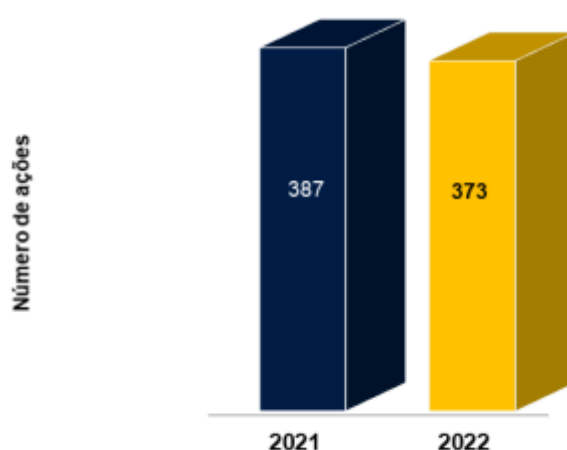
A avaliação indireta só se pode efetuar nos casos previstos no artigo 87º da LGT, nomeadamente:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei.
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;

- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.
- f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Segundo Amorim (2007: p. 65), «[e]m qualquer dos casos em que a Administração Tributária recorre aos métodos indiretos de tributação, deverá indicar os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável».

Em 2022 verificou-se um decréscimo do número de ações inspetivas com recurso à avaliação indireta. Reflete-se a preocupação da Inspeção Tributária, «em consonância com o sistema fiscal português, de privilegiar a avaliação direta, assumindo o recurso à avaliação indireta um carácter meramente residual de combate à fraude e evasão fiscal, sendo utilizado apenas nas situações estritamente previstas nos diplomas legais», segundo o previsto no relatório de 2022.



Fonte: AT/SIIIT

Figura 4.1 - Número ações inspetivas com avaliação indireta

Houve um ligeiro acréscimo desde 2021 para 2022, relativamente à correção da matéria coletável, através da utilização de métodos indiretos. O recurso à avaliação indireta em

2022, representa apenas 2% do total de correções realizadas em termos de matéria coletável de IRC.

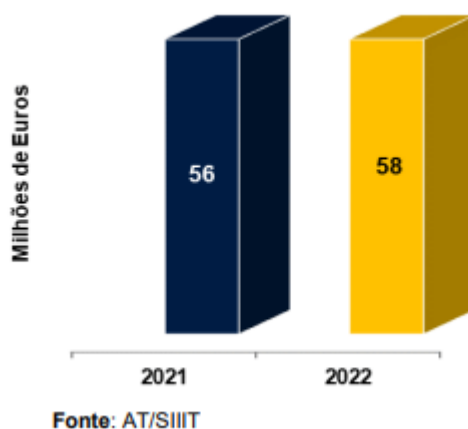


Figura 4.2 - Montante corrigido por avaliação indireta

4.2.3. O levantamento do Sigilo Bancário

O sigilo bancário é uma obrigação que têm os bancos de não revelar, salvo justa causa, as informações que venham obter, em virtude da sua atividade profissional. Assenta em 3 finalidades:

- Proteger atividade bancária;
- Salvaguardar a integridade dos dados pessoais daqueles que se relacionam com o sistema bancário;
- Preservar o interesse público num sistema bancário robusto e confiável.

Obter acesso às contas bancárias dos contribuintes, permite desvendar muitos rendimentos que se encontram não declarados, podendo detetar eventuais situações de evasão e de fraude fiscais.

A Administração fiscal, apenas pode ter acesso aos dados, que sejam considerados necessários e imprescindíveis, para defesa de um interesse superior previsto em lei. Quando se está perante um elemento de prova indispensável ou considerado fundamental para a descoberta da verdade, o dever de sigilo bancário deve ceder perante o dever de cooperação na descoberta da verdade material.

O acesso à informação bancária, segundo o artigo 63º, nº 3 da LGT, que se encontra protegida pelo sigilo bancário, faz-se nos termos que estão previstos nos artigos 63º-A, 63º-B e 63º-C da LGT.

O levantamento do sigilo bancário destinar-se-á a aferir o cumprimento da obrigação de declaração, de todos os seus rendimentos dos contribuintes, «por forma a garantir a execução dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, cuja finalidade de diminuição das desigualdades entre os cidadãos não se bastará com a mera previsão normativo-legal, devendo, por outro lado, ser exercido um poder de controlo e correção da situação tributária do contribuinte inadimplente» (Pais, 2016).

Decorre do Relatório 2022, que dos 1640 procedimentos de derrogação do sigilo bancário, 66,2% culminaram com autorização voluntária do sujeito passivo ou de terceiros. Para os restantes processos, foi autorizado, nos termos do artigo 63º-B da LGT, a derrogação do sigilo bancário para o sujeito passivo ou para terceiros.

Tem se vindo a verificar um aumento do recurso a este mecanismo para apuramento da real capacidade contributiva dos sujeitos passivos. No ano de 2022, foram instaurados 597 procedimentos administrativos de derrogação do sigilo bancário, tendo 204 decisões concluídas de levantamento do sigilo e os restantes processos por autorização voluntária.

	2020	2021	2022
N.º de processos abertos em que foi solicitado levantamento do sigilo bancário	488	555	597
N.º de processo resolvidos por autorização voluntária	327	370	388
N.º de decisões de levantamento do sigilo notificadas ao contribuinte (n.º 4 e 5, art.º 63.º-B LGT)	139	177	204
N.º de decisões de levantamento do sigilo notificadas a familiares ou a terceiros (n.º 2 e 5, art.º 63.º-B)	22	8	5
N.º de recursos jurisdicionais interpostos pelo contribuinte e/ou familiares/terceiros	20	4	3
N.º de sentenças proferidas pelo Tribunal a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira	12	3	2
N.º de sentenças proferidas pelo Tribunal a favor do contribuinte	8	1	0
N.º de sentenças proferidas pelo Tribunal a favor dos familiares e terceiros	0	0	1

Fonte: AT

Figura 4.3 - Derrogação do sigilo bancário 2020-2022

4.2.4. Acesso à informação privilegiada de certas classes de profissionais

Uma outra medida é ter acesso a informação privilegiada de que são portadoras determinadas classes profissionais, como é o caso dos Técnicos Oficiais de Contas, contabilistas, advogados, gestores financeiros, entre outros.

Apesar de os trabalhadores estarem vinculados ao segredo profissional, compete-lhes denunciar às autoridades competentes, qualquer indício que exista de algo ato ou negócio de evasão ou fraude fiscal praticados por parte dos seus clientes.

4.2.5. A troca e cruzamento de informações

Foi criado, um Modelo de Acordo para a Troca de Informações em Assuntos Fiscais¹⁸, tendo as partes contraentes acordaram que as suas autoridades competentes, Segundo Amorim (2007: p. 71),

devem ter autoridade para obter e fornecer informação detida, entre outros, por bancos e instituições financeiras, bem como obter e fornecer informação relativa aos sócios ou beneficiários efetivos de sociedades comerciais ou civis ou ainda de outras entidades.

4.2.6. Aplicação de sanções penais e não penais

A aplicação de certas sanções, são medidas destinadas a prevenir e reprimir a prática de atos ilícitos de fuga aos impostos.

Os contribuintes podem estar sujeitos, dependendo da gravidade do delito e natureza dos atos ou negócios realizados, ao pagamento de coimas, de multas ou até mesmo de penas de prisão.

As sanções não são só para negócios ilícitos, mas também para o caso de atividades cuja licitude é duvidosa, como é o caso das sociedades offshore, que recorrem a atos lícitos privilegiados para atingir fins ilícitos, como é o caso do branqueamento de capitais, por exemplo.

A Lei nº 83/2017, de 18 de Agosto, aponta para a prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais, que veio consagrar um regime de prevenção e combate ao branqueamento de capitais que é feito de forma ilícita.

As entidades, sempre que suspeitam de alguma prática de crime de branqueamento, devem informar de imediato o Procurador-Geral da República, para que este possa determinar a suspensão das operações que são suspeitas, a menos que essa suspensão não seja confirmada por parte do juiz de instrução criminal.

¹⁸ Este grupo teve a presidência conjunta de Malta e Holanda, tendo tido a participação de Aruba, Austrália, Bermuda, Reino do Barain, Canadá, Ilhas Caiman, Chipre, França, Irlanda, Ilha de Man, Itália, Japão, Ilhas Maurícias, Noruega, Antilhas Neerlandesas, Republica das Seychelles, Eslováquia, San Marino, Reino Unido e Estados Unidos

5. Inspeção Tributária

5.1. Noção de Inspeção Tributária

Segundo Caldeira e Rocha (2013: p. 5),

[o] termo “inspeção pode ser entendido em vários sentidos, relevando principalmente a inspeção como órgão (“receber os agentes da inspeção tributária”, a inspeção tributária pode contratar outras entidades e celebrar protocolos”), como ato (“o contribuinte deve sujeitar-se aos atos de inspeção”) ou como procedimentos (“os contribuintes devem ser notificados para o início do procedimento de inspeção”)

A inspeção tributária é responsável por apurar a real situação contributiva de determinado contribuinte. É responsável por investigar o cumprimento dos atos tributários através da concretização de procedimentos, com o objetivo de averiguar se existem irregularidades nas declarações que são apresentadas por parte dos contribuintes, combatendo dessa forma a fraude e evasão fiscais.

5.2. O Procedimento de Inspeção Tributária

Quando existem comportamentos fraudulentos e evasivos por parte de determinados contribuintes, existe um sacrifício na carga tributária para os contribuintes que são cumpridores. Em conformidade com os princípios da igualdade, da justiça e da descoberta da verdade material, presentes na LGT e na constituição, «[o] contribuinte cumpridor, enquanto «vitima» do incumprimento fiscal é titular de um direito fundamental à eficácia fiscal» (Marques, 2014, p. 36).

É necessário tomar determinadas medidas preventivas e dissuasivas, sendo necessário dar um maior apoio ao contribuinte e darmos mais importância ao procedimento de inspeção tributária. O procedimento de inspeção tributária é caracterizado como sendo um conjunto de atos, levados a cabo pelos órgãos de inspeção tributária, tendo em vista o controlo, a fiscalização e correção dos comportamentos dos contribuintes.

A inspeção tributária é considerada como sendo um procedimento tributário, pois de acordo com o artigo 44º alínea i) do CPPT, o procedimento tributário compreende todos

os atos que são dirigidos à declaração dos direitos tributários. O procedimento tributário pode assumir diversas disposições como indica o artigo 54º da LGT.

O procedimento de inspeção tributária «visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias», segundo o artigo 2º do DL nº 413/98, de 31 de Dezembro.

Este procedimento encontra-se regulamentado pelas normas inscritas no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

No seguimento dos objetivos do procedimento de inspeção tributária, o RCPITA enuncia no artigo 2º, quais as atuações por parte da Administração Fiscal, tais como:

- A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;
- A prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias;
- O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;
- A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua atividade;
- A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza;
- A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;

- A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias;
- A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;
- Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.

Tal como indica o artigo 63º da LGT, a inspeção, deve desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

- Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade ou com a dos demais obrigados fiscais;
- Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos suscetíveis de esclarecer a sua situação tributária;
- Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;
- Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas;
- Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais;
- Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da ação inspetiva.

5.3. Princípios adotados pela Inspeção Tributária

O procedimento de inspeção tributária tem de se reger por determinados princípios, o quais tem de cumprir, como o princípio da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e o da cooperação (Artigo 5º do RCPITA).

O princípio da verdade material, presente no artigo 6º do RCPITA, indica que cabe à Administração Tributária, adotar oficiosamente as iniciativas adequadas à descoberta dessa mesma verdade. A AT deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do

interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido, de acordo com o artigo 58º da LGT.

Caldeira e Rocha (2013: p. 26), afirmam que neste princípio,

[p]arte-se da ideia de que na atividade inspetiva deve prevalecer a substância sobre a forma – trata-se da verdade material e não da verdade formal –, ou seja, não pode nem deve a Administração tributária limitar-se a questões meramente formais, burocráticas ou documentais, devendo antes apurar todos os factos (desde que necessários à descoberta da verdade), independentemente desses factos serem ou não favoráveis ao sujeito passivo.

O princípio da proporcionalidade, tenta fazer com que as ações integradas no procedimento, sejam adequadas e proporcionais aos objetivos de inspeção tributária, de acordo com o que está estabelecido no artigo 7º do RCPITA. Este princípio tenta estabelecer um equilíbrio dos impostos instituídos pelo legislador, face à capacidade contributiva de cada sujeito passivo. Para Caldeira e Rocha (2013: p. 30),

o princípio da proporcionalidade obriga à observância de três exigências: necessidade (a medida restritiva a impor deve ser absolutamente necessária, apenas devendo ser levada à prática se outras menos gravosas não forem possíveis ou exequíveis para atingir o mesmo fim), adequação (a medida restritiva, sendo necessária, deve ser e medida certa, no sentido de ser aquela que no quadro das medidas admissíveis, ser a que melhor prossegue o fim em causa) e proporcionalidade em sentido restrito (a medida restritiva, sendo necessária e a adequada, deve ser tomada na quantidade certa, não podendo ser demasiado onerosa nem ultrapassar os limites do considerado juridicamente aceitável).

É considerado como sendo o princípio mais eficaz para atingir um determinado objetivo, uma necessidade adequada, não existindo nenhuma outra diligência menos gravosa, nem com menos custos para o sujeito passivo, causando desta forma o mínimo transtorno possível.

O princípio do contraditório, que está presente no artigo 8º do RCPITA e no artigo 45º do CPPT, refere que o sujeito passivo é livre de se pronunciar sobre as atuações ou condutas processuais realizadas e de que é acusado, para confirmar ou refutar os mesmos, após notificação da conclusão do procedimento. O princípio do contraditório não pode pôr em

causa os objetivos das ações de inspeção tributária, nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que são exigidos. Para Caldeira e Rocha (2013: p. 34),

o princípio do contraditório, no âmbito do procedimento de inspeção tributária impõe à Administração tributária a obrigação de conceder ao sujeito passivo inspecionado a possibilidade de se pronunciar livremente e em prazo razoável, sobre os factos que lhe digam respeito ou que lhe sejam imputados, confirmando-os ou refutando-os, compreendendo-se assim que o princípio do contraditório (dimensão objetiva) dê origem a um direito ao contraditório.

Por último, o princípio da cooperação, presente no artigo 9º do RCPITA, é um dever mútuo entre a AT e o sujeito passivo. A AT tem o dever de informar o sujeito passivo de como surgiu a inspeção, quais as suas conclusões e as consequências das suas infrações e o sujeito passivo tem o dever de cooperar com a AT, prestando todas as informações que são necessárias para a conclusão do procedimento tributário (Artigo 48º do RCPITA). Caldeira e Rocha (2013: p.37), apontam

[o] dever de cooperação dos contribuintes para com a Administração fiscal, neste caso para com a inspeção tributária, constitui também uma forma de garantir a eficácia da atuação inspetiva, permitindo designadamente o livre acesso às instalações e dependências, o exame e reprodução de documentos, mesmo quando em suporte informático, etc.

Em casos onde exista falta de cooperação, pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação (Artigo 10º do RCPITA) e a sua recusa e oposição pode dar origem a uma penalidade, tal como indica p artigo 32º do RCPITA. Pode incorrer em responsabilidade disciplinar e, quando for caso disso, contraordenacional e criminal, nos termos da lei

A inspeção tributária, contudo, como indica o artigo 55º da LGT, não deve deixar de respeitar os artigos universais do procedimento tributário, consagrados na lei. O princípio da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade.

5.4. Fases do Procedimento de Inspeção Tributária

O procedimento de inspeção integra várias fases, até que seja realizado o relatório final de inspeção, o qual terá de ser comunicado ao contribuinte inspecionado.¹⁹

5.4.1. Início do Procedimento

Segundo o artigo 36º, nº 1 do RCPITA, o procedimento poderá ser iniciado até ao termo do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos.

O início do procedimento externo, deve ser notificado ao sujeito passivo com uma antecedência de 5 dias, no mínimo, segundo o que consta no artigo 49º, nº1 do RCPITA.

No que diz respeito à notificação, esta, como é referido no nº 2 do artigo 49º do RCPITA, é efetuada por carta-aviso, que deverá conter, não apenas a identificação do sujeito passivo, como também identificação do âmbito e extensão da inspeção a realizar. A esta notificação, que deverá ser efetuada mediante carta registada, aplicam-se as regras que estão previstas para as notificações no procedimento de inspeção, previstas nos artigos 37º a 43º do RCPITA. A carta-aviso deverá conter um anexo com os direitos, deveres e garantias dos inspecionados.

O cumprimento do prazo de 5 dias, afere-se através do momento em que a notificação é recebida e não quando a mesma é enviada.

5.4.2. Prazo do Procedimento

O procedimento de inspeção é contínuo e deverá ser concluído num prazo máximo de 6 meses a contar da data de notificação do seu início, de acordo com o artigo 36º, nº 2 do RCPITA.

No entanto, segundo o nº 3 do mesmo artigo, indica que o prazo poderá ser ampliado por mais dois períodos de três meses, nos seguintes casos:

- a) Situações tributárias de especial complexidade;
- b) Quando, na ação de inspeção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;

¹⁹ Artigos 36º a 63º do RCPITA e artigos 57º e 69º da LGT

- c) Quando seja necessário realizar novas diligências em resultado de o sujeito passivo apresentar factos novos durante a audição prévia;
- d) Outros motivos de natureza excecional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A prorrogação da ação inspetiva deverá ser notificada à entidade inspecionada com a indicação da data previsível do termo do procedimento.

O prazo do procedimento pode ainda ser suspenso «em caso de prioridades excecionais e inadiáveis da administração tributária reconhecidas em despacho fundamentado do dirigente do serviço», de acordo com o artigo 53º, nº 1 do RCPITA.

Segundo o artigo 36º, nº 5 do RCPITA, o prazo suspende-se ainda, quando haja lugar a processo especial de derrogação do segredo bancário em que o contribuinte interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da autoridade tributária que determine o acesso à informação bancária, ou a administração solicite judicialmente acesso a essa mesma informação, mantendo-se a suspensão até ao transito em julgado da decisão em tribunal.

5.4.3. Conclusão do Procedimento

Ao longo do procedimento externo de inspeção, os técnicos devidamente credenciados, responsáveis por executar o procedimento, vão recolhendo informações e examinando os dados relacionados à situação tributária do contribuinte. Esses dados serão incorporados ao relatório final e servirão de base para as correções propostas.²⁰

O contribuinte, após terem sido recolhidos os elementos referidos, irá ser notificado da conclusão da ação inspetiva externa, mediante uma nota de diligência que irá ser assinada pelo sujeito passivo ou obrigado tributário, de acordo com o artigo 61º do RCPITA.

Segundo o artigo 60º do RCPITA, após assinada a nota de diligência, e no caso de o ato inspetivo ter dado origem a atos tributários ou em matéria tributável desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e respetivos fundamentos. A notificação deverá ser num prazo entre 15 a 25 dias, para que a entidade alvo de inspeção, se pronuncie sobre o referido

²⁰ Artigos 55º a 59º do RCPITA e artigo 63º da LGT

projeto de conclusões. Caso esteja incluída a aplicação de uma CGAA, constante do nº2 do artigo 38º da LGT, o prazo será de 30 dias.

Para a conclusão do procedimento, segundo o artigo 62º, nº 1 do RCPITA, «é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detetados e sua qualificação jurídico-tributária».

5.5. O prazo do procedimento de inspeção e a sua relevância no prazo de caducidade do direito à liquidação

Neste ponto, há que distinguir dois limites temporais: um que diz respeito ao prazo para se iniciar o procedimento de inspeção e o outro diz respeito ao próprio prazo de duração do procedimento de inspeção.

De acordo com o que está disposto no artigo 45º da LGT e no artigo 36º, nº 1 do RCPITA, quanto ao prazo para se iniciar o procedimento de inspeção tributária, o limite é o prazo de caducidade do direito à liquidação, ou seja, o procedimento apenas se pode iniciar até ao termo deste, que é de 4 anos a contar do início do ano civil seguinte à ocorrência do facto tributário.

Nos termos do artigo 36º, nº 2 do RCPITA, o procedimento de inspeção é contínuo e, uma vez iniciado, não poderá ultrapassar o prazo máximo de 6 meses, a contar da notificação do seu início. No entanto, o mesmo prazo pode ser prorrogado por mais dois períodos de três meses, podendo ao todo, o procedimento de inspeção atingir um prazo de 12 meses, ou seja, um ano. Para que o prazo possa ser ampliado por mais dois períodos de três meses, o nº 3 do artigo 36º do RCPITA, indica quais as situações em que poderá ocorrer:

- a) Situações tributárias de especial complexidade resultante, nomeadamente, do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas
- b) Quando, na ação de inspeção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;
- c) Quando seja necessário realizar novas diligências em resultado de o sujeito passivo apresentar factos novos durante a audição prévia;

- d) Outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Em qualquer uma destas situações, a prorrogação do procedimento de inspeção será comunicada ao sujeito passivo que se encontra alvo da inspeção, com a previsível indicação da data de encerramento do procedimento. A notificação da prorrogação deve ser realizada antes da emissão da nota de diligência, que vale relembrar, marca o encerramento das atividades de inspeção (embora não do próprio procedimento de inspeção).

A prática dos atos de inspeção é contínua, no entanto, pode-se suspender apenas em casos considerados como prioridades excepcionais e inadiáveis da administração tributária, conforme está disposto no artigo 53º do RCPITA. Os casos em que pode ocorrer situações são:

- Nos casos em que ocorra a dilação do procedimento, imputável ao sujeito passivo por incumprimento dos seus deveres de cooperação (Artigo 57º, nº 4 da LGT);
- Nos casos previstos no artigo 36º, nº 5 do RCPITA:
 - a) Em processo especial de derrogação do segredo bancário, o familiar do contribuinte ou terceiro interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da administração tributária que determine o acesso à informação bancária, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão em tribunal;
 - b) Em caso de oposição às diligências de inspeção pelo sujeito passivo com fundamento em segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, seja solicitada autorização judicial ao tribunal da comarca competente, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão;
 - c) Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença;
 - d) A administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional, mantendo-se a suspensão pelo prazo de 12 meses;

- e) Seja requerida a regularização da situação tributária pela entidade inspecionada, mantendo-se a suspensão até à data da reunião a que se refere o artigo 58.º-A, ou, caso haja lugar à assinatura de documento de regularização no âmbito do procedimento de inspeção, até ao termo do prazo previsto no n.º 4 do artigo 58.º-A.

Conforme visto, à exceção dos casos em que o prazo de conclusão do procedimento de inspeção é suspenso, o mesmo é contínuo e deve ser encerrado num período de 6 meses. Agora, questionamo-nos sobre qual a penalização pelo não cumprimento desse prazo. O procedimento de inspeção deve ser célere e eficaz, de forma que a situação tributária do sujeito passivo que se encontra sob inspeção, seja determinada com clareza e segurança, no menor tempo possível, garantido os seus direitos e garantias.

De facto, o artigo 57º da LGT, estabelece que tanto a Administração como os contribuintes, devem evitar a prática de atos desnecessários ou dilatórios que possam prejudicar a celeridade e a conclusão do procedimento. A legislação, nomeadamente o RCPITA e o LGT, não prevê qualquer ilegalidade decorrente do incumprimento do prazo. No entanto, isso não significa que uma violação no cumprimento do prazo, não possa trazer consequências. No artigo 57º, nº 5 da LGT, este indica que o incumprimento do prazo referido no nº 1, ou seja, dizendo que o prazo do procedimento tributário deve ser concluído em 4 meses, «contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial». O incumprimento do prazo tem de ter necessariamente uma consequência, caso contrário, iria estar em causa o conteúdo legal das normas, colocando em causa a garantia dos contribuintes.

Uma vez que o prazo de caducidade do direito à liquidação se suspende com o início do procedimento, o incumprimento do prazo faz com que o efeito suspensivo se cesse, contando-se o prazo desde o início. Assim a única consequência para a inobservância do prazo de seis meses é a não suspensão do prazo de caducidade, nos termos do artigo 46º, nº 1 da LGT.

Em relação ao artigo 46º, nº 1 da LGT, para determinar se o prazo de seis meses foi ou não excedido, torna-se essencial verificar com precisão qual a data de início e qual a data do fim do procedimento, partindo-se do princípio de que são esses os momentos determinantes para se calcular esse prazo.

Podemos referir que só o início do procedimento de inspeção externa suspende o prazo de caducidade do direito à liquidação, início esse determinado através da assinatura da ordem de serviço por parte do sujeito passivo, de acordo com o disposto no artigo 51º, nº 2 do RCPITA.

Segundo Garcia e Nunes (2011), a «suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos não pode ter-se como efeito automático da mera abertura do procedimento inspetivo externo, nomeadamente quando, *a posteriori*, não sejam praticados quais atos materiais de inspeção». (Garcia e Nunes, 2011: p. 257)

Assim sendo, temos como pressupostos da suspensão, por um lado, que esteja em causa uma ação de inspeção externa, ou seja, em que os atos são totais ou parcialmente praticados nas instalações do sujeito passivo, e, por outro, que a mesma ação não ultrapasse o prazo de seis meses de duração. Há então que apurar, quais os momentos que marcaram o início e o fim deste prazo. No entanto, o início e fim da ação de inspeção não coincide totalmente com o início e fim do procedimento de inspeção. O início do procedimento ocorre na data em que é assinada a ordem de serviço (artigo 46.º n.º 3 e 57.º n.º s 1 e 2 da LGT) ou em que é assinado o despacho pelo superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou determinou a prática do ato (artigo 46.º n.ºs 4, 5 e 6 e artigo 51.º). Neste caso, o início do procedimento e o início da ação inspetiva coincidem temporalmente. Mas o mesmo já não sucede com o seu termo.

O procedimento de inspeção, termina com a notificação ao sujeito passivo do relatório final, como está nos termos do artigo 62º, nº 1 do RCPITA. É nessa data que se pode aferir se houve o cumprimento do prazo de 6 meses. No entanto, para efeitos de contagem do prazo de caducidade, não é assim tão certo que o momento determinante seja a notificação do relatório de inspeção, isto porque antes da notificação do relatório, ocorre a notificação da nota de diligência que dá a conhecer, ao sujeito passivo, a conclusão da ação inspetiva, mas não do procedimento de inspeção.

De acordo com o nº 2 do artigo 62º do RCPITA, após a notificação da nota de diligência, no prazo de 10 dias, o contribuinte deve ser notificado do relatório final. Para a AT, dá-se como concluído o procedimento na data de notificação do relatório.

A AT tem sustentado que o artigo 46º, nº 1 da LGT estabelece que a duração da inspeção externa se refere ao período de 6 meses contados desde o início até ao encerramento do procedimento. O início do procedimento é determinado pela assinatura da ordem de

serviço ou despacho, conforme estipulado no artigo 51º do RCPITA, enquanto o fim é determinado pela data de notificação do relatório final de inspeção, conforme definido no artigo 61º do RCPITA.

Desta forma, tanto para a AT, como para a maioria da jurisprudência e doutrina, o prazo de suspensão da caducidade é o prazo máximo legalmente estabelecido de 6 meses a partir do início do procedimento de inspeção, e não a duração efetiva da atividade de inspeção em si, ou seja, o período durante o qual os atos de inspeção são realizados até à sua conclusão, conforme avaliado com base na nota de diligência que determina o seu fim.

Dado que o artigo 46º, nº 1 da LGT menciona especificamente a “ação de inspeção externa”, a interpretação mais apropriada parece ser que para efeitos do fim da suspensão do prazo de caducidade o momento relevante a ser considerado é a notificação para a conclusão dos atos de inspeção, como está disposto no artigo 61º, nº 1 do RCPITA.

6. Caso Prático: Análise de Acórdão

Nesta fase da Dissertação, iremos abordar o tema que temos vindo a desenvolver, através de uma aplicação prática do mesmo. Iremos analisar um acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), o Processo nº 02507/15.6, que aborda o tema da aplicação da cláusula geral anti abuso

6.1. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Janeiro de 2022 (Processo nº 02507/16.5)

Estamos perante um caso do Supremo Tribunal Administrativo, onde uma sociedade anónima, a SGPS, S.A., denominada em diante como Recorrente ou Impugnante, interpôs recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgando improcedente a impugnação judicial, relativamente ao ato de liquidação de retenções na fonte e de juros compensatórios.

A principal questão do presente recurso jurisdicional, tem a ver em se saber se as operações societárias realizadas pela sociedade no ano de 2010, eram aptas ou não, à aplicação da CGAA, se interpretada com exatidão a natureza, o conteúdo e o alcance desta cláusula anti abuso, tal como prevista no artigo 38º, nº 2 da LGT e no artigo 63º do CPPT, quer quanto à entidade destinatária dos atos impugnados, quer quanto aos factos concretos que se subsumiram a cláusula geral.

As operações societárias em causa, traduzem-se em duas amortizações de ações com redução de capital, ambas realizadas em 2010, pelos três acionistas que constituem o conselho de administração da Recorrente, tendo ambas sido seguidas da incorporação de reservas de modo a acautelar o mínimo legal de capital social previsto para este tipo de entidades.

A AT veio desconsiderar tais operações, sustentando que a operação havia sido montada pelos respetivos acionistas com o intuito de obter uma vantagem fiscal.

Iremos proceder à análise do presente acórdão.

6.1.1. Principais factos

A Recorrente, SPGS, S.A., apresentava no início do ano de 2010, um valor de capital próprio que ascendia o valor de 253.294.412,07€, compondo-se da seguinte maneira: 55.000€ em capital social; 402.539,16€ em reservas legais e 16.527.875,72€ em outras reservas.

O conselho de administração era composto por três acionistas tendo os mesmo deliberado a:

- i. Amortizar 30000 ações, no dia 22/02/2010, com redução do capital social, pelo preço de 500€ cada, com posterior aumento do capital social em 33.000€, na modalidade de incorporação de reservas legais, passando o capital social da impugnante a ser composto por 20.000 ações com um valor nominal de 2,75€ cada;
- ii. No dia 07/05/2010, amortizar 10.000 ações, com redução no capital social, pelo preço de 1.000€ cada, havendo posterior aumento do capital social em 27.500€, na modalidade de incorporação de reservas legais, passando o capital social da impugnante a ser composto por 10.000 ações ao valor nominal de 5,50€ cada.

As quantias devidas, pelas amortizações, aos acionistas, não foram pagas de uma só vez, mas sim em prestações que ocorreram ao logo dos anos de 2010 a 2012.

Estes pagamentos, que segundo a Recorrente, por serem considerados mais-valias isentas, não foram submetidos a tributação, ou seja, não foi aplicada sobre os mesmos, qualquer retenção na fonte por parte da Recorrente.

A Recorrente, foi submetida a ações de inspeção que tiveram o seu início a 29/10/2012, relativamente aos exercícios de 2010 e 2011. O motivo para tais ações inspetivas prende-se com a verificação de que, no exercício de 2010, existiram duas operações de amortização de ações com redução de capital, enquadráveis na figura de planeamento fiscal abusivo.

Foi elaborado, na Direção de Finanças de Braga, um projeto de decisão de aplicação daquilo que se encontra disposto no artigo 38º, nº 2 da LGT, tendo sido a Recorrente notificada para exercer o direito de audição relativamente ao projeto de decisão de aplicação da norma anti abuso consagrada nesse mesmo artigo.

A Recorrente exerceu o direito de audição sustentando que o negócio em causa foi realizado para cumprir a sua vocação habitual e os seus efeitos para os quais o legislador o pensou, pelo que nada tinha de artificial.

Segundo o relatório elaborado pelo conselho de administração, o sujeito passivo, tratou e qualificou os atos como amortização de ações com redução de capital, enquadráveis em IRS na esfera dos respetivos beneficiários como incrementos patrimoniais a título de mais valias, não sujeitas a IRS.

Afirmam ainda que, em simultâneo com a amortização de ações com redução do capital, foi deliberado o aumento do mesmo para o valor inicial, não se verificando, na forma e na substância, qualquer redução do capital social nem do interesse e direitos sobre ele, em valor ou em percentagem, de cada um dos acionistas. O sujeito passivo ao ter efetuado as operações que designou como sendo amortizações de ações com redução do capital, distribuiu reservas, legais e livres, as quais provêm dos resultados líquidos positivos, apurados ao longo dos anos da sua atividade. Assim sendo, deveriam ter sido efetuadas retenções na fonte sobre o rendimento pago aos acionistas.

6.1.2. Recorrente e Recorrida

Posto isto, na sequência do procedimento inspetivo, a AT desencadeou o procedimento do artigo 63º do CPPT com vista à aplicação da CGAA prevista no artigo 38º, nº 2 da LGT, o qual culminou com a decisão de promover as correções das liquidações dos exercícios de 2010 e 2011. A AT indica que as operações realizadas, deveriam ter sido enquadradas como distribuição de lucros e nessa medida, deveria ter dado lugar a retenção na fonte. A AT entende que as operações foram realizadas de forma a permitir que a Recorrente, distribuísse dividendos sob a forma de amortizações de ações, qualificando como mais-valias, de forma que assim se evitasse a tributação em sede de IRS a que estariam sujeitos.

A AT propôs o preenchimento dos elementos previstos na cláusula anti abuso, bem como a verificação dos pressupostos processuais de que a lei faz depender a sua aplicação. No entanto, nem os pressupostos processuais, nem os elementos contemplados na cláusula anti abuso se encontravam preenchidos pela Recorrente.

Dos serviços de inspeção tributária, ficaram totalmente desonerados aqueles que a AT reconhece como sendo os beneficiários daquela alegada vantagem (os três acionistas), não tendo eles retirado uma vantagem fiscal.

O presente recurso, prende-se como a questão do erro na interpretação da norma, em que os atos ou negócios não são realizados com abuso de formas jurídicas, mas sim utilizados para prosseguir os seus fins jurídico-económicos.

Assim, o Tribunal sintetizou os argumentos expostos pela Recorrente em dois planos:

- i. O plano da interpretação da previsão da norma;
- ii. O plano de interpretação da sua estatuição.

A AT, tendo de querer afirmar que a operação realizada não tece qualquer racionalidade subjacente, algo que o Tribunal parecia ter aderido, salvo o devido respeito, no sentido contrário do controlo da legalidade que neste caso se impunha,

deveria tê-lo fundamentado em cumprimento do ónus da prova que, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º do CPPT, sobre si impendia, explicando as concretas razões que conduziram a que considerasse que a Recorrente não utilizou a operação jurídico-societária realizada – a amortização de ações com redução do capital prevista no artigo 347.º CSC – para a finalidade típica a que se destina, antes apenas para alcançar uma finalidade fiscal.

Sobre esta questão, ao abrigo da lei, o Tribunal afirma,

a AT considerou que a amortização de ações com redução do capital social, seguida de um aumento do capital social por incorporação de reservas, sem que tenha existido qualquer alteração da estrutura acionista é, em si mesmo, um indício de que a operação realizada carece de racionalidade económica, o que consideramos ser suficiente, sob o ponto de vista formal (e a fundamentação de um ato é uma exigência de forma), para satisfazer o dever de fundamentação que sobre a AT impende

Segundo Gustavo Lopes Courinha, a aplicação da norma anti abuso exige a verificação de quatro elementos na atuação do sujeito passivo: O elemento resultado, o elemento meio, o elemento intelectual e o por último o elemento normativo.

O elemento resultado, que está relacionado com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha do meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos atos ou negócios jurídicos, que são considerados “normais”. Aqui cabe demonstrar a equivalência económica dos atos que levou à eliminação dos impostos e a

vantagem fiscal que daqui foi retirada. O sujeito passivo ao efetuar as operações que designou como amortização de ações com redução de capital, efetuou distribuição de reservas que provêm de resultados provenientes da sua atividade. Tais rendimentos ficam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, segundo os artigos 7º, nº3 alínea a), nº2 e artigo 71º, nº 6 do CIRS. No entanto, não foi realizada qualquer retenção na fonte. Quanto a este elemento, o Tribunal considerou o mesmo verificado, por entender que, no caso, estaria na obtenção da exclusão de tributação, aplicando-se o artigo 10º, nº 2 do CIRS à data (atualmente revogado), visto que caso fossem distribuídos dividendos, haveria lugar à sua tributação.

O elemento meio, diz respeito à via que é livremente escolhida para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal, ou seja, o ato ou negócio jurídico, isolado ou parte de uma estrutura de negócios jurídicos sequenciais, que de uma forma lógica e planeada foram organizados para que o contribuinte pudesse obter uma poupança fiscal que era bastante desejada. Este elemento encontra-se visível no art. 38º nº 2 da Lei Geral Tributária (LGT), quando diz «atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos». Há que verificar se foi realizado um ato ou negócio com caráter artificial ou fraudulento. «Será que esta redução consubstanciou um comportamento comercial e empresarial normal, com racionalidade económica, e uma prática societária regular e justificável, ou materializou-se para evitar uma oneração fiscal? Parece que estamos perante a última opção, uma vez que a redução do capital social foi propositadamente para distribuir o dinheiro afeto a reservas, e sendo esse o seu único propósito, o valor que foi amortizado foi imediatamente substituído por incorporação de reservas para perfazer o montante inicial dos 55.000€.

O elemento intelectual, que obriga a que a escolha do meio seja «essencial ou principalmente dirigida [...] à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos» (Art. 38º, nº 2 da LGT). Isto significa que é necessário, não só a mera verificação de uma vantagem fiscal, como também é importante aferir se o contribuinte pretende um ato ou negócio, apenas ou maioritariamente, para obter vantagens fiscais. O propósito subjacente à redução parece ser única e exclusivamente para distribuir os montantes acumulados em reservas, não havendo lugar para estar sujeita à tributação de IRS por rendimentos de capitais na modalidade de distribuição de dividendos.

Quanto a estes dois elementos, o Tribunal entendeu que, «[a]quilo que a AT considerou abusivo e artificioso foi a redução e o simultâneo aumento do capital social, nos termos em que foi feito, pois na sua ótica tal operação não obedecia a qualquer critério de racionalidade económica».

Por último, o elemento normativo, que tem como função, provar que a finalidade do negócio jurídico é contrária à lei. Este elemento permite distinguir os casos em que existe, de facto, elisão fiscal e os que há uma poupança fiscal legítima. O legislador da norma, não previa um efeito indesejado ao prever a tributação da distribuição de dividendos. Se a sociedade, «sempre que quisesse distribuir lucros reduzisse primeiro o seu capital social para depois o voltar a aumentar por incorporação de reservas, aquela norma seria vazia de conteúdo e de difícil aplicação». O Tribunal afirma que, «a legítima opção que acima referimos entre amortizar ações ou receber dividendos, não pode deixar de ter como pressuposto uma situação normal ou não artificiosa, pois se o legislador tivesse pretendido não tributar *tout court* os rendimentos de capitais gerados por uma sociedade anónima, não teria deixado de o dizer».

Julgou o Tribunal verificarem-se os quatro elementos de aplicação da norma anti abuso.

De acordo com o recurso interposto, as questões que se colocam, reconduzem-se ao que a Recorrente identificada como três erros de julgamento:

- i. erro na interpretação e aplicação à factualidade assente dos pressupostos jurídicos da cláusula anti abuso, tal como a mesma se encontra prevista nos artigos 38.º da LGT e 63.º do CPPT à data a que se reportam os factos;
- ii. erro de julgamento a respeito da determinação do sujeito passivo do imposto alegadamente devido;
- iii. erro de julgamento quanto à interpretação e aplicação da norma relativa à obrigação de juros compensatórios.

O artigo 38º, nº 2 da LGT, na redação em vigor à data dos factos, estabelecia,

2 – São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim

económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

A CGAA que se encontra prevista no artigo 38º, nº 2 da LGT, visa combater a fraude e evasão fiscal, os quais se traduzem em atos ou negócios lícitos, mas que a lei qualifica como sendo abusivos.

Como referimos anteriormente, na sua versão à data do artigo 38º, nº 2 da LGT, a sua norma dependia da observação dos quatro elementos que se deveria cumprir cumulativamente. Apenas no caso em que todos os elementos se observassem, a AT poderia, perante o elemento sancionatório, aplicar a CGAA e decretar ineficácia dos atos ou negócios em causa.

A Recorrente, face a tudo o que foi dito, argumenta que o Tribunal se baseou na interpretação dos factos apresentados pela AT, o que resultou numa avaliação incorreta da matéria jurídica, sendo essa a razão subjacente ao presente recurso jurisdicional. O regime fiscal de tributação dos dividendos em IRS estabelece que é da responsabilidade da sociedade distribuidora efetuar a retenção na fonte dos valores de imposto devidos pelo beneficiário e a sua entrega ao Estado.

A Recorrente não desconsidera, nem coloca em causa o mecanismo de retenção na fonte. Na verdade, a lei não deixa qualquer margem para dúvidas, como diz o nº 2 do artigo 38º da LGT: «efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas».

O que se pretende, é a possibilidade de eliminar da ordem jurídica quaisquer vantagens obtidas com o abuso de formas jurídicas, e isso só é possível se os sujeitos do procedimento administrativo correspondente tiverem sido aqueles que dela iriam diretamente beneficiar. Caso contrário, pode haver uma dupla violação do artigo 38º, nº 2 da LGT e do artigo 63º do CPPT, se a sanção recair sobre quem, de facto, não beneficiou da vantagem fiscal da conduta abusiva levada a cabo.

A AT entendeu que as operações consistiram numa construção que, permitindo a obtenção do mesmo resultado que a distribuição de dividendos aos acionistas, visava a obtenção de uma vantagem fiscal, e que não permitia uma vez que os dividendos estão sujeitos a uma retenção na fonte a título definitivo a uma taxa de 21%, tal como já foi referido, tendo, por conseguinte, aplicado a CGAA.

A AT, deve limitar-se a aplicar regras de incidência objetiva e subjetiva relativamente à distribuição de lucros/dividendos, não podendo invocar outras normas que imponham deveres de carácter acessório, nomeadamente a relativa à responsabilidade em caso de substituição tributária, «porque isso significa tratar a realidade como se, de facto, tivesse mesmo ocorrido uma distribuição de dividendos e o negócio visado, não como um esquema abusivo, mas como um verdadeiro negócio simulado, o que, como se assinalou já, não pode ser o caso».

A Recorrente começa por alegar que a AT, com base no artigo 63º, nº 3 do CPPT, tinha a obrigação de provar que a operação por si realizada não possuía uma justificação económica substancial. Nas suas alegações recursivas, a Recorrente não esclarece de que forma a sentença recorrida interpretou e aplicou incorretamente essas normas. Ao examinar a parte pertinente da sentença em questão, não é possível identificar qualquer erro em relação a essa questão. Pelo contrário, a sentença fornece uma extensa fundamentação, abordando tanto os princípios teóricos subjacentes à sua decisão quanto às razões que sustentam a solução específica proposta.

No essencial, a Recorrente não tinha lançado mão de qualquer meio ou construção artificiosa, tinha-se limitado a praticar uma operação societária corrente e a beneficiar de um regime legal de tributação mais reduzida, no âmbito do que se tem de considerar o exercício do direito ao aforro fiscal.

A sentença, ao analisar de forma minuciosa os diversos fundamentos do direito societário que apoiam as operações efetuadas pela Recorrente, destaca, que a operação que em concreto veio a ser realizada pela Recorrente – a amortização de ações com redução do capital social, deliberada conjuntamente com um aumento do capital por incorporação de reservas –, desacompanhada de «[sem que tivesse ocorrido] qualquer alteração da estrutura acionista», constituía “uma operação desprovida de racionalidade económico-financeira no contexto do desenvolvimento da atividade societária da impugnante». Ou seja, deu razão à AT quanto à qualificação como “artificiosa” da operação que,

simultaneamente, reduzia e promovia o aumento do capital social, pois uma tal operação não obedecia a qualquer critério de racionalidade económica, uma vez que não houve qualquer alteração na composição do capital social e na respetiva

estrutura acionista, que seriam os fundamentos que, à luz do direito societário, justificariam este tipo de ações.

Conforme explicado na sentença, a operação em causa, que envolve a obtenção de mais-valias no âmbito dos rendimentos de capitais, está em regra, abrangida pela incidência do imposto, limitando-se a isenção aos casos em que se vise a dinamização do mercado de capitais.

Em suma, a sentença recorrida, na parte em que considerou preenchidos os pressupostos para a aplicação do regime previsto no artigo 38º, nº 2 da LGT e no artigo 3º do CPPT, não merece qualquer censura.

O segundo argumento levantado nas alegações recursivas trata do erro de julgamento sobre a identificação do sujeito passivo do imposto devido. Isso significa que a tributação decorrente da não consideração da operação de amortização de capital e a sua tributação ao distribuir dividendos poderia resultar a uma liquidação do imposto em falta à Recorrida, pois ela não cumpriu a obrigação legal de retenção na fonte.

Na aplicação da CGAA, o imposto devido, que não foi pago pelos acionistas, se o mesmo «pudesse ser exigido à sociedade Recorrida, isso significaria que se poderia exigir o imposto em falta a um sujeito que não era aquele que obteve a vantagem fiscal e isso violaria o disposto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT».

A questão foi “resolvida” pelo legislador pelo aditamento ao artigo 38º da LGT dos nº 4 e 5 da LGT pela Lei nº 32/2019, de 3 de Maio. Aí se dispõe que,

4 - Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 2, nos casos em que da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica.

5 - Sem prejuízo do número anterior, quando o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções, devem aplicar-se as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária.

Desta nova redação do artigo 38º da LGT, conclui-se que, em casos como o presente, onde a estrutura inicial, posteriormente desconsiderada pela aplicação da CGAA, resultou na ausência definitiva de retenção na fonte, entende-se que a vantagem fiscal beneficia os acionistas, mesmo que o substituto (no caso, a sociedade que a autorizou a amortização com redução de capital), pudesse ou devesse estar ciente dessa estrutura. Nesse cenário, o substituto não pode ser isento de responsabilidade pela obrigação tributária.

Apenas com a modificação do artigo 63º do CPPT, é que o procedimento de aplicação da CGAA passou a requerer, antecipadamente, um processo de inspeção destinado também ao beneficiário do rendimento nos casos em que se aplicam as normas de responsabilidade na substituição tributária, conforme o disposto no artigo 38, nº 5 da LGT.

Quanto aos juros compensatórios, o terceiro e último argumento da Recorrente, acredita-se que a sentença recorrida não cometeu qualquer equívoco ao chegar à conclusão de que,

pelo menos a título de negligência, afigura-se-nos que a liquidação de juros compensatórios é, em casos como o presente, a consequência natural da verificação do abuso, sobretudo atendendo aos elementos meio e intelectual, demonstrativos de que houve a intenção deliberada de evitar a retenção na fonte devida.

6.1.3. Conclusões e análise crítica

O STA considerou que os indícios apontavam fortemente no sentido de artificialidade da operação e decidiu que, para efeitos de preenchimento dos pressupostos de aplicação da CGAA,

[a] prova exigida no âmbito da aplicação da CGAA não pode ser uma prova diabólica, como parece pretender a Recorrente, ou seja, a AT não tem de provar uma intencionalidade “abusiva” do sujeito passivo. (...) não é exigível que a AT faça prova de que o sujeito passivo optou pela construção que conduz ao aforro fiscal para, intencionalmente, evitar a solução que estaria sujeita a tributação (no caso, a distribuição de dividendos).

O STA conclui que, para efeitos de aplicação da CGAA, basta a AT provar,

que a operação realizada *não tem um propósito racional à luz do ordenamento jurídico mobilizado* – basta, no caso, provar que a operação não se enquadra nas razões que o direito societário apresenta para uma operação de amortização com aumento de capital, nem pode qualificar-se como uma operação de dinamização do mercado de capitais – e que, por isso, o seu propósito se esgota no aforro fiscal a que conduz.

Ao efetuar esta prova, é de nosso entendimento que os pressupostos do artigo 38º, nº 2 da LGT se encontram preenchidos. Além disso, observarmos que o benefício fiscal que foi obtido, repousa em condições especiais, não sendo uma solução juridicamente inevitável, logo, argumentar que a operação em causa deveria estar isenta não pode ser válido, uma vez que a isenção não é a única disposição legal aplicável nesta situação.

Ao olharmos para o artigo 63º do CPPT, podemos concluir que o procedimento de aplicação da CGAA só poderia ter como destinatária a sociedade, uma vez que é ela, e não os acionistas, que utiliza/pratica a construção que permite obter uma vantagem fiscal. Conclui-se assim, que,

A interpretação que assegura a efetividade do disposto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT é, assim, aquela que está subjacente à posição da AT, no sentido de que, sempre que a aplicação da CGAA resulte na desconsideração de uma construção que resulte na não aplicação de uma retenção na fonte a título definitivo, e pese embora o facto de a vantagem fiscal se produzir na esfera do beneficiário, é o substituto quem, em primeira linha, responde por essa obrigação tributária, sempre que a vantagem que o terceiro obtém resulte de uma operação praticada por ele, que levou à não retenção na fonte do imposto que agora (por efeito da desconsideração daquela construção) se pretende liquidar e cobrar.

No que diz respeito aos juros compensatórios, entendeu o Tribunal negar provimento à Recorrente, tendo concluído que

a liquidação de juros compensatórios é, em casos como o presente, a consequência natural da verificação do abuso, sobretudo atendendo aos elementos meio e intelectual, demonstrativos de que houve intenção deliberada de evitar a retenção na fonte devida.

Por tudo aquilo que foi exposto, acordaram os juízes do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, recurso este onde a Recorrente

solicitava que o recurso fosse totalmente julgado procedente por equívoco na avaliação jurídica dos factos, estando a Recorrente sujeita ainda a custas.

7. Conclusão

Apresentamos agora, de forma sintética e concisa, as principais conclusões que conseguimos extrair a propósito do estudo desenvolvido na nossa investigação.

Um dos principais objetivos que estabelecemos foi a pesquisa e análise dos mais variados conhecimentos e competências técnicas relacionadas com o tema. Esta investigação foi fundamentada na literatura considerada relevante e na abordagem científica, levando sempre em consideração a jurisprudência e a respetiva legislação aplicável. A presente dissertação permitiu-nos adquirir o conhecimento necessário para compreender como abordar as práticas abusivas, um tópico que se tornou objeto de intenso debate e impacto, sendo considerado uma problemática cada vez mais preocupante na nossa atualidade.

Aquilo que se achou importante fazer em primeiro lugar, foi indicar o que é a Autoridade Tributária e Aduaneira, algo muito presente nas nossas vidas e também na presente dissertação. A AT é um organismo do Estado, que pertence ao serviço do Ministério das Finanças, que tem como missão administrar os impostos e demais tributos que lhe sejam atribuídos, assim como exercer controlo na fronteira externa da União Europeia e também do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade.

Relativamente aos impostos, é da responsabilidade da AT: assegurar a respetiva liquidação e cobrança; exercer a ação de inspeção tributária, prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscal; exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública (o conceito de Fazenda Pública aplica-se, de uma maneira geral, às receitas e despesas do Estado, bem como ao respetivo aparelho administrativo); e informar os particulares sobre as respetivas obrigações fiscais e apoiá-los no seu cumprimento.

Para que exista um maior equilíbrio e uma maior concretização e cumprimento dos objetivos que são impostos a nível macroeconómico entre os Estados, é necessário que o sistema fiscal se encontre minimamente organizado. O sistema fiscal português está assente na CRP. Segundo o artigo 103º, nº 1 da CRP, «[o] sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza».

A temática sobre o planeamento fiscal, visa reduzir a carga tributária, ao mesmo tempo em que tenta maximizar a poupança, ao nível de impostos, através da obtenção de

vantagens fiscais. O planeamento fiscal baseia-se na determinação de objetivos e meios para os atingir, tendo como finalidade melhorar o uso e a gestão dos mesmos, bem como a qualidade do ambiente natural e social. O planeamento fiscal, é caracterizado como sendo um conjunto de ações levadas a cabo pelos contribuintes de forma a obterem uma vantagem nas despesas fiscais.

No entanto, o planeamento fiscal pode tornar-se abusivo, quando mesmo que não exista uma violação direta das regras fiscais, obtém-se uma vantagem fiscal, proveniente de negócios artificiais sem justificação económica.

Os contribuintes adotam comportamentos abusivos e agressivos devido à: instabilidade das leis fiscais, a falta de transparência das leis, e também pela elevada carga fiscal presente.

Existem três vias de poupança fiscal que o contribuinte pode adotar de forma a evitar ou reduzir o seu encargo fiscal, sendo duas delas lícitas, ou seja, legais, o *Intra Legem* e o *Extra Legem*, e a ilícita, ou seja, a única antijurídica, denominada por *Contra Legem*, que podem constituir crimes ou contraordenações fiscais. O *Intra Legem*, caracteriza-se por comportamentos que se destinem a diminuir o imposto a pagar, dentro dos limites existentes na lei, tratando-se de atos de gestão ou planeamento fiscal; O *Extra Legem* caracteriza-se por comportamentos que mesmo que não estejam previstos dentro da lei, os mesmos não se encontram contra a lei; O *Contra Legem*, caracteriza-se pelos comportamentos que são contrários à lei e que se obtém uma poupança fiscal de forma ilícita.

Comportamentos de planeamento fiscal abusivo, coloca em causa o equilíbrio que existe no ordenamento jurídico-tributário e consequente justiça fiscal.

Surge-nos os conceitos de fraude e evasão fiscal. Fraude fiscal é uma prática em que os contribuintes, de forma consciente, espontânea ou intencionalmente, utilizam meio que são contrários à lei de forma a obterem benefícios fiscais ou a reduzir a sua carga fiscal. Encontra-se prevista no RGIT, no âmbito dos crimes fiscais.

Quando falamos em evasão fiscal, falamos em ações consideradas um abuso de lei para obtenção de um resultado fiscal mais favorável, ou seja, não havendo uma violação direta da lei, há um contorno de várias normas jurídico-fiscais para que se consiga obter um menor encargo fiscal. Dentro da evasão fiscal surge-nos o conceito de paraísos fiscais,

que podem ser considerados como refúgios, oásis ou regimes fiscais privilegiados ou preferenciais, são ordenamentos fiscais que isentam certos factos que normalmente seriam tributados, ou que os tributam a taxas demasiado baixas com o objetivo de atrair capitais estrangeiros. A evasão fiscal tem um impacto negativo não só a nível económico, como também a nível político e social.

Um dos instrumentos fiscais que o Estado tem ao seu dispor de forma a combater o planeamento fiscal abusivo é a aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso.

Dizemos que estamos perante um planeamento fiscal abusivo, quando existe uma violação do espírito da norma fiscal, obtendo-se com isso, uma vantagem fiscal que não foi desejada pelo legislador, que não tem justificação económica e que não é permitida porque mete em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários.

O estudo desta cláusula, tem como principal objetivo, o combate à elisão fiscal, penalizando os contribuintes que recorram a esquemas enganadores, contornando a lei, de forma a obter mais vantagens fiscais. Atualmente a norma CGAA, concretiza-se pelo artigo 38º, nº 2 da LGT e pelo artigo 63º do CPPT. A correta aplicação do artigo 63º do CPPT, é importante na medida em que este se torna essencial para haver uma correta aplicação da CGAA, sendo uma ferramenta fundamental na luta contra a evasão fiscal e a elisão fiscal, promovendo a equidade fiscal.

Para além da CGAA e também de CEAA, existem ainda outras medidas que são utilizadas de forma a combater a fraude e evasão fiscal: relatório de combate à fraude e evasão fiscal; medidas dissuasivas; recurso a métodos indiretos; levantamento do sigilo bancário; acesso à informação privilegiada de certas classes de profissionais; a troca e cruzamento de informações; e aplicação de sanções penais e não penais.

No último ponto de estudo da Dissertação, falamos da inspeção tributária. A inspeção tributária é responsável por apurar a real situação contributiva de determinado contribuinte. É responsável por investigar o cumprimento dos atos tributários através da concretização de procedimentos, com o objetivo de averiguar se existem irregularidades nas declarações que são apresentadas por parte dos contribuintes, combatendo dessa forma a fraude e evasão fiscais.

O procedimento de inspeção tributária é caracterizado como sendo um conjunto de atos, levados a cabo pelos órgãos de inspeção tributária, tendo em vista o controlo, a fiscalização e correção dos comportamentos dos contribuintes. Este procedimento, de se reger por determinados princípios, o quais tem de cumprir, como o princípio da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e o da cooperação (Artigo 5º do RCPITA).

O procedimento de inspeção integra várias fases, até que seja realizado o relatório final de inspeção, o qual terá de ser comunicado ao contribuinte: início do procedimento, prazo do procedimento e conclusão do procedimento.

Quanto ao prazo do procedimento de inspeção, o prazo de seis meses que se encontra previsto no artigo 36º, nº 2 do RCPITA, este deve ser considerado um prazo de natureza ordenador ou disciplinadora, cujo incumprimento tem como consequência a suspensão do prazo de caducidade.

Um dos fatores que levou à escolha do tema em estudo, foi o facto de se tratar de uma matéria bastante atual e pela relevância que possui na economia.

Para concluir, o pagamento de impostos e a responsabilidade fiscal, para além de ser considerada uma obrigação, somos da opinião que deve ser considerada como um dever de cidadania, por permitir ao Estado, obter recursos financeiros que ajudem na satisfação das necessidades dos contribuintes, necessárias ao bom funcionamento da sociedade.

Assim sendo, é necessário então que existam as medidas para combater os comportamentos abusivos de fraude e evasão fiscal, existindo um poder inspetivo da AT bastante importante como forma a travar tais comportamentos.

Referências Bibliográficas

Artigos / Livros / Publicações / Relatórios

- Abreu, C. P. S. & Sousa, L. M. (2010). *Planeamento Fiscal Agressivo e Abusivo – As Novas Regras e os Novos Deveres*. Disponível em:
https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=31634&idc=501&idsc=21852&ida=66750
- ACFE – Association of Certified Fraud Examiners. (2014). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*.
- Adams, C. (2006). *For Good and Evil – The Impact of taxes on the course of civilization*. Institute of Public Finance, Zagreb.
- Amorim, J. C. (2007). Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto*. Disponível em:
<https://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/view/895/362>
- Anjos, P. J. (2012). *O Técnico Oficial de Contas e as Normas Anti Abuso*. Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Antunes, F. (2005). *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português: Estudos de Direito Fiscal*. Lisboa: Almedina.
- Azevedo, P. A. & Magalhães, P. S. S. (2021). Análise da cláusula geral antiabuso em Portugal, à luz da lei nº 32/2019, de 3 de maio. *Cadernos de Direito Actual* nº15, pp. 219-232.
- Barradas, J. C. (2016). Política do “offshore”. *Jornal de Negócios*. Disponível em:
https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/politica_do_offshore
- Caldas, M. (2015). *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?* Coimbra: Almedina.
- Caldeira, J. D. & Rocha, J. F. (2013). *Regime complementar do procedimento de inspeção tributária (RCPIT) anotado e comentado*. Disponível em:
<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/57722/1/RCPIT%20ANOTADO%20E%20COMENTADO.pdf>

- Canedo, J. M., Guedes, O., & Monteiro, A. I. C. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. Lisboa. Direção-Geral dos Impostos. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/270855551/Manual-Auditoria-Tributaria>
- Carvalho, J. F. P. (2005). O procedimento de aplicação das normas antiabuso. In *Fiscalidade, n.º 23*.
- Catarino, J. R.; Guimarães, V. B. (2015). *Lições de Fiscalidade, Vol II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. Coimbra: Almedina.
- Courinha, G. L. (2009). Elementos da Cláusula Geral Anti-Abuso. In *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão*. Coimbra: Almedina.
- Fazendeiro, V. (s.d.). Anotação ao art.º 38.º da LGT, no âmbito do projeto editorial Lexit, Lexit. Disponível em: online em www.lexit.pt (acesso condicionado a subscritores do serviço).
- Fernandes, T. O. (2022). *As inspeções tributárias*. Tiago Oliveira Fernandes - Advogado. Disponível em: <https://www.tofadvogados.com/post/as-inspe%C3%A7%C3%B5es-tribut%C3%A1rias>
- Garcia, N. O. & Nunes, R. C. (2011). Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº1, Ano IV, Março de 2011, Coimbra: Almedina. Disponível em: https://www.mlghts.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/2011/Inspeccao_tributari_a_externa_-_a_relevancia_dos_actos_materiais_inspeccao.pdf
- Gomes, N. S. (1998). A criminalização das infrações tributárias. *Ciência e Técnica Fiscal*, pp. 54 e ss
- Lopes, D. C., & Melo, I. P. (2022). *O combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras relatório de 2021*. Carlos Pinto de Abreu e Associados. Disponível em: <https://carlospintodeabreu.com/wp-content/uploads/2022/08/relatorio-combate-evasao-fiscal.pdf>
- Lourenço, M., & Sarmiento, M. (2008). A fraude contabilística e o ambiente empresarial. *TOC 103*. Disponível em: https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1224596074_34a37_contabilidade.pdf

- Maia, A. J. (2009). A prevenção da fraude. *Visão*. Disponível em:
<https://visao.pt/atualidade/economia/2009-09-24-a-prevencao-da-fraudef530261/>
- Machado, J., & Costa, P. N. (2012). A Minimização dos Encargos Fiscais. In *Curso de Direito Tributário* (2ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Marques, P. (2014). *O Procedimento de inspeção tributária*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Observatório da Competitividade Fiscal. (2023). Disponível em:
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/tax/Deloitte-Observatorio-da-Competitividade-Fiscal-2023.pdf>
- Ordem dos Contabilistas Certificados. (2023). *Procedimento de Inspeção Tributária*. Disponível em: https://portal.occ.pt/sites/default/files/public/2023-08/Guia_Pratico%20-%20INSPEC_agosto.pdf
- Palma, C. C., & Santos, A. C. (2012). A derrogação do sigilo bancário para efeitos fiscais. Disponível em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/p46-52.pdf>
- Paz Ferreira, E., [et al.]. (2010). *Conferência: Crise, Justiça Social e Finanças Públicas*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, H. F. (2007). *Fiscalidade*. (2.ª ed.). Almedina.
- Pimenta, C. (2009). *Esboços de Quantificação da Fraude em Portugal*. V. N. Famalicão: Edições Húmus.
- Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal (2022)
- Rocha, J. F. (2021). *Lições de procedimento e processo tributário* (8ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Sanches, J. L. S. (2000). Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites. *Ciência e Técnica Fiscal*.
- Sanches, J. L. S. (2006). *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra Editora.
- Santos, A. C. (2021). *Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto*. Instituto Superior de Gestão. Disponível em: https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/38_2_acsantos_abuso_f38.pdf
- Vasques, S. (2011). *Manual de Direito Fiscal*. (1ªed.). Coimbra: Almedina.

Xavier, A. (2007). *Direito Tributário Internacional*. (2ª ed.). Almedina.

Dissertações / Pós-Graduações

Almeida, D. S. D. (2015). *Os meios de combate ao planeamento fiscal abusivo: A atualidade e o futuro* (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Coimbra, Portugal). Disponível em:

<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/34697/1/Os%20Meios%20de%20Combate%20ao%20Planeamento%20Fiscal%20Abusivo%20A%20Atualidade%20e%20o%20Futuro.pdf>

Caldeira, J. F. D. (2011). *O procedimento tributário de inspeção – Um contributo para a sua compreensão à luz dos direitos fundamentais* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em:

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/17995/1/Jo%C3%A3o%20Fernando%20Dami%C3%A3o%20Caldeira.pdf>

D, C. A. S. (2019). *Medidas implementadas que visam combater a fraude e evasão fiscal e aduaneira em Portugal* (Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Ciências Empresariais, Setúbal, Portugal). Disponível em:

<https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/31374/1/CatarinaDiasN170312016MestradoContabilidadeFinancas.pdf>

Guerreiro, A. S. P. A. (2017). *A burla tributária como um instrumento de planeamento fiscal abusivo* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal, Lisboa, Portugal). Disponível em:

https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/9364/1/Ana%20Sofia%20Guerreiro_20130298_Versao%20Definitiva.pdf

Lopes, A. C. T. (2016). *A aplicação da cláusula geral anti-abuso pela jurisprudência nacional* (Dissertação de mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal). Disponível em:

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/21411/1/TESE%20%20ANA%20CRISTINA%20TEIXEIRA%20LOPES.pdf>

Macedo, J. A. T. R. (2019). *Procedimento de inspeção tributária externo* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa,

Lisboa, Portugal). Disponível em:

<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12795/1/tese%20definitiva%20joana%20macedo%20-%20c%2%A2pia.pdf>

Pais, L. M. (2016). *Derrogação do sigilo bancário para efeitos tributários* (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Lisboa, Portugal). Disponível em:

https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/34108/1/ulfd135385_tese.pdf

Silva, J. L. (2019). *O planeamento fiscal e a prevalência da substância sobre a forma* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em:

https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12926/1/Joana%20Silva_Tese%20Mestrado_vers%C3%A3o%20para%20entregar%20no%20ISCAL.pdf

Vieira, L. R. P. (2014). *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal). Disponível em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf

Xavier, C. A. C. (2016). *Planeamento fiscal agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade* (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade Nova, Lisboa, Portugal). Disponível em:

https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf

Legislação

Acórdão CAAD processo nº 62/2014-T, de 01 de Setembro de 2014

Acórdão STA processo nº 02507/15.6BEBRG, de 12 de Janeiro de 2022

Acórdão TCA-S, processo nº 04255/10, de 15 de Fevereiro de 2011

Acórdão TCA-S, processo nº 77/09.3BERS, de 24 de Fevereiro de 2022

Acórdão TCA-S, processo nº 5110/11, de 31 de Janeiro de 2012

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Constituição da República Portuguesa

Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de Dezembro

Decreto-Lei nº 413/98, de 31 de Dezembro

Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de Julho de 2016

Lei nº100/99, de 26 de Julho

Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro

Lei nº83/2017, de 18 de Agosto

Lei nº32/2019, de 3 de Maio

Lei Geral Tributária

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

Regime Geral das Infrações Tributárias

Webgrafia

Caetano, M. (2023). *OCDE vê incerteza sobre investimento estrangeiro e sugere novas reformas*. Jornal de Negócios. Disponível em:

<https://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/ocde-ve-incerteza-sobre-investimento-estrangeiro-e-sugere-novas-reformas>

Costa, J., & Escarduça, J. (2021). *Questões jurídicas – O princípio da*

proporcionalidade. Mais sindicato do sector financeiro. Disponível em:

https://www.mais.pt/atividadesindical/informacao/on_line/Paginas/Mais%20Bancario%20online%206/questoesjuridicas.aspx

Esquerda. (2022). *6.700 milhões saíram de Portugal para paraísos fiscais em 2021*.

Disponível em: <https://www.esquerda.net/artigo/6700-milhoes-sairam-de-portugal-para-paraissos-fiscais-em-2021/81691>

Parlamento Europeu. (2023). *Benefícios da globalização económica na Europa: factos e números*. Disponível em:

<https://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20190603STO53520/os-beneficios-da-globalizacao-economica-na-europa-em-numeros>

Parlamento Europeu. (2023). *Impacto da globalização no emprego e na UE*. Disponível em:

<https://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20190712STO56968/impacto-da-globalizacao-no-emprego-e-na-ue>

Redação APD. (2022). *Globalização: vantagens e desvantagens no mundo atual*.

Disponível em: <https://www.apd.pt/globalizacao-vantagens-e-desvantagens-no-mundo-atual/>

RTP. (2023). *Relatório Anual. Denúncias de eventuais fraudes fiscais quase duplicam em 2022*. RTP Notícias. Disponível em:

https://www.rtp.pt/noticias/economia/relatorio-anual-denuncias-de-eventuais-fraudes-fiscais-quase-duplicam-em-2022_n1501511

SAPO. (2022). *Portugal entre os países menos competitivos a nível fiscal*. Disponível

em: <https://eco.sapo.pt/2022/10/18/portugal-entre-os-paises-menos-competitivos-a-nivel-fiscal/>