

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



ISCAL

A BURLA TRIBUTÁRIA COMO UM
INSTRUMENTO DE PLANEAMENTO
FISCAL ABUSIVO

Ana Sofia Pereira Ana Guerreiro

Lisboa, março de 2017

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

A BURLA TRIBUTÁRIA COMO UM
INSTRUMENTO DE PLANEAMENTO
FISCAL ABUSIVO

Ana Sofia Pereira Ana Guerreiro

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 a orientação científica do Professor Doutor Vasco Branco Guimarães.

Constituição do Júri:

Presidente: Prof.^a Doutora Clotilde Palma

Arguente: Prof. Especialista Jesuino Alcântara Martins

Vogal: Prof. Doutor Vasco Branco Guimarães

Lisboa, março de 2017

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

«O comportamento racional dos indivíduos está na base da procura de minimização dos encargos fiscais por parte do contribuinte.»

Jónatas Machado e Paulo da Costa

Agradecimentos

Chegada ao fim esta etapa, não poderia deixar de agradecer aos que sempre me acompanharam.

Ao meu orientador, o Professor Doutor Vasco Guimarães, pelo facto de se ter disponibilizado prontamente para me ajudar neste desafio, por toda a dedicação demonstrada ao longo destes meses de trabalho, e pela total disponibilidade, bem como pelo seu espírito motivador.

Aos meus pais, por toda a compreensão que demonstraram pela minha ausência em casa, pela força e coragem que me transmitiram, pelas palavras afetuosas, e por acreditarem sempre em mim.

Às minhas tias, em particular a uma delas, que acompanhou de perto todo o meu percurso académico, pela ajuda que me deu no dia-a-dia, e pela paciência que demonstrou para conciliar tudo da melhor forma possível.

Aos meus amigos, àqueles que estavam no mesmo "barco" que eu e que me acompanharam desde o primeiro dia de faculdade. E a um, em particular, que é uma peça importante na minha vida, que aguentou toda esta fase de esforço e que nunca me deixou desistir dos meus objetivos.

E ainda, aos meus colegas de trabalho que, de certa forma, me incentivaram a concluir esta grande etapa da minha vida e me ajudaram a conciliar o tempo disponível.

A todos eles, o meu mais sincero obrigado.

Resumo

Nesta Dissertação iremos abordar a temática dos comportamentos abusivos dos contribuintes, bem como algumas das suas causas mais comuns. De seguida, será feita alusão às principais diferenças que existem entre planeamento fiscal abusivo e agressivo, num contexto internacional, europeu e também nacional. No âmbito destes comportamentos abusivos, por parte dos contribuintes, que têm sempre na base da sua existência a minimização dos encargos fiscais através de meios ilícitos e fraudulentos, é dada uma definição de evasão e fraude fiscais. A par desta comparação de conceitos, é importante mencionar que é sempre feita uma análise de casos práticos, que já foram julgados pela justiça, permitindo, desta forma, que se possa ter uma visão mais concreta de tudo o que é exposto.

Como principal crime tributário retratado neste trabalho, e que acaba por ser o tema central do mesmo, apontaremos a burla tributária, onde serão apresentadas as suas principais características, bem como a forma em que a fraude carrossel se pode caracterizar e associar à burla, através dos esquemas que são apresentados, nomeadamente, a fraude carrossel em IVA.

Por fim, será feita a ligação entre o crime de burla tributária, fraude carrossel e planeamento fiscal abusivo, uma vez que todos estes esquemas ilícitos requerem sempre, um planeamento muito sofisticado para serem postos em prática.

Daremos, ainda, ênfase ao facto de um dos principais objetivos que pretendemos alcançar com esta Dissertação, se traduzir, essencialmente, em demonstrar a importância de alertar e sensibilizar as gerações futuras, para que estas possam assumir uma postura mais preventiva e de combate à fraude e evasão fiscais, devido a todo o clima de desconfiança ultimamente instaurado.

Palavras-chave: Comportamentos abusivos, burla tributária, fraude carrossel, planeamento fiscal abusivo.

Abstract

In this Dissertation we will talk about the issue of the abusive behavior of taxpayers, as well as some of its most common causes. We will do the allusion to the main differences between abusive and aggressive tax planning in an international, european and also national context. Within these abusive behaviors by taxpayers, which will always have on the basis of their existence, the minimization of taxes through illegal and fraudulent means, we give a definition of tax evasion and fraud. Alongside of this comparison of concepts, it is important to mention that it has always the analysis of case studies, which have already been judged in a court of law, allowing us to have a more concrete vision of all that is exposed.

As the main tax crime demonstrated in this work, and that is the central theme, we mention the swindling, where its main features are presented, as well as the way a carousel fraud can be characterized and associate with swindling, through schemes that are presented, in particular, the carousel fraud in VAT.

Finally, the connection is made between swindling, carousel fraud and abusive tax planning, since all these illicit schemes always require a very sophisticated plan to be put into practice.

We will still emphasize the fact that one of the main goals to achieve with this Dissertation, translates, essentially, to demonstrate the importance of alert and sensitize future generations, so that they can assume a more preventive attitude and fight fraud and tax evasion, due to the climate of mistrust introduced in the recent years.

Keywords: Abusive behavior, swindling, carousel fraud, abusive tax planning.

Índice

1. Introdução	1
1.1. Objeto da investigação.....	1
1.2. Objetivos da investigação	2
1.3. Metodologia Geral.....	3
1.4. Estrutura da Dissertação	3
2. Enquadramento teórico	5
2.1. Os comportamentos abusivos dos contribuintes: as suas causas e consequências	5
2.2. Planeamento Fiscal	8
2.2.1. Planeamento Fiscal Abusivo: o conceito à luz do Direito Internacional, Europeu e Português	13
2.2.1.1. <i>O Direito Internacional</i>	13
2.2.1.2. <i>O Direito Europeu</i>	14
2.2.1.3. <i>O Direito Português</i>	16
2.2.2. Planeamento Fiscal Agressivo: a visão da OCDE, da União Europeia e de Portugal	22
2.2.2.1. <i>A OCDE</i>	22
2.2.2.2. <i>A União Europeia</i>	24
2.2.2.3. <i>Portugal</i>	28
2.3. Evasão Fiscal	35
2.4. Fraude: a vertente fiscal e contabilística	41
2.4.1. A Fraude Fiscal.....	41
2.4.2. A Fraude contabilístico-económica	45
2.4.2.1. <i>A Fraude Ocupacional: the Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014</i>	45

2.5. Burla Tributária	56
2.5.1. A Fraude Carrossel como forma de Burla Tributária.....	57
2.5.1.1. <i>A jurisprudência do TJUE</i>	64
2.5.1.2. <i>Os Créditos de Carbono</i>	71
2.6. Breve consolidação de conceitos	72
3. Caso prático: Análise de Acórdão	77
3.1. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 24 de abril de 2012 (Processo n.º 05523/12)	77
3.1.1. Enquadramento do caso	77
3.1.2. Principais factos	78
3.1.3. Conclusões e análise crítica.....	80
4. Conclusão.....	86
Referências Bibliográficas.....	90

Índice de Figuras

Figura 2.1. Filtros para a comunicação de esquemas de Planeamento Fiscal	32
Figura 2.2. Triângulo da Fraude	44
Figura 2.3. Frequência da fraude ocupacional por categorias	47
Figura 2.4. <i>Fraud Tree</i>	48
Figura 2.5. Tipos de esquemas por dimensão da organização	51
Figura 2.6. Frequência dos esquemas com base na indústria	52
Figura 2.7. Frequência dos esquemas com base no departamento do autor da fraude	54

Lista de Abreviaturas

ACFE - Association of Certified Fraud Examiners

ADT's - Acordos de Dupla Tributação

AT - Administração Tributária

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CFC - *Controlled Foreign Companies*

CGAA - Cláusula Geral Anti Abuso

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário

EBITDA - *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS - Imposto do Selo

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

OCDE - Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

RGIT - Regime Geral de Infrações Tributárias

ROC - Revisor Oficial de Contas

TOC - Técnico Oficial de Contas

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

UE - União Europeia

VIES - Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA

1. Introdução

A presente Dissertação, desenvolvida no âmbito do Mestrado em Fiscalidade, tem como principais focos o planeamento, a evasão e a fraude fiscais, que constituem formas de minimização dos encargos fiscais por parte dos contribuintes. O ponto central desta Dissertação baseia-se num dos principais crimes tributários - a burla tributária - e como esta pode funcionar como um instrumento de planeamento fiscal abusivo.

É notório que cada vez mais há uma maior propensão para os comportamentos ilícitos em todo o mundo. A contabilidade surge como uma das melhores e mais fidedignas fontes de informação para os gestores tomarem as suas decisões. Há que referir o papel extremamente importante que as demonstrações financeiras têm, quer para os próprios gestores das empresas, quer para os utilizadores externos tomarem decisões de investimento. No entanto, a manipulação relativamente às demonstrações financeiras e a todos os dados contabilísticos em geral, tem vindo a aumentar bastante nos últimos tempos, devido a vários fatores, nomeadamente, o avanço da tecnologia.

Assim, nesta Dissertação será feito um levantamento dos principais motivos que conduzem à existência de comportamentos abusivos por parte dos contribuintes, que se traduzem em práticas como a evasão e a fraude fiscais. A este propósito, 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 directa do acréscimo de complexidade do sistema» (Freitas Pereira, 2007: 77).

Desta forma, podemos considerar que um sistema fiscal mais simples e mais claro constitui uma das melhores formas de combater diversos comportamentos fraudulentos, sendo certo que, estas condutas ilícitas irão estar sempre presentes no nosso quotidiano. É de igual forma também importante que haja um adequado conhecimento das leis fiscais, associado a uma boa consciência ética, para que os contribuintes não adotem condutas desviantes.

1.1. Objeto da investigação

Conforme referido, nesta investigação será abordado essencialmente o tema das infrações tributárias, mais concretamente, a burla tributária como um dos principais crimes tributários presentes na legislação portuguesa, onde são apresentadas as suas principais características e as formas de punibilidade existentes.

Inicialmente, irá ser feita uma referência a alguns dos comportamentos abusivos que os contribuintes adotam, bem como algumas das suas causas mais comuns. Relativamente ao planeamento fiscal abusivo e agressivo, são apresentadas as suas principais características, num contexto internacional, europeu e também nacional.

No âmbito da evasão e da fraude fiscal, é feita em primeiro lugar, uma distinção entre estes dois conceitos, demonstrando os diversos tipos de fraude que podem existir, e de seguida, é analisado o *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014*, no âmbito da fraude ocupacional.

Chegado ao tema central desta Dissertação, é aprofundada a burla tributária como um instrumento de planeamento fiscal abusivo, uma vez que os esquemas como os da fraude carrossel se podem considerar como formas de burlar que requerem um planeamento muito bem estruturado.

Para que todo o enquadramento teórico possa ter uma boa utilidade, é importante não esquecer a aplicação prática desta Dissertação, ou seja, iremos analisar um Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul relacionado com um esquema de fraude carrossel, onde há derrogação do sigilo bancário no caso de suspeitas de indícios de fraude ou evasão fiscais. Pensamos que, ao fazer esta análise, iremos conseguir demonstrar, através de uma situação real e concreta, um exemplo prático de um esquema de fraude em carrossel em IVA.

1.2. Objetivos da investigação

Por se tratar de uma matéria com bastante relevância no Mestrado em Fiscalidade, bem como na atualidade dos nossos dias, considerámos que seria um tema pertinente para abordar, pois cada vez mais as empresas se preocupam em minimizar os seus encargos fiscais, quer através de isenções quer de benefícios fiscais. Associado a esta ideia, surge-nos o conceito de planeamento fiscal, bem como os seus próprios limites, que muitas vezes são ultrapassados, porque os contribuintes na ambição de atingirem um resultado fiscal menos oneroso, cometem frequentemente diversos tipos de ilegalidades.

Como tal, o principal objetivo que pretendemos alcançar com a realização desta Dissertação, é, para além de desenvolver o nosso conhecimento nesta área, através das várias pesquisas efetuadas, dar a conhecer não só os diversos tipos de comportamentos abusivos que existem, como dar um especial enfoque a um crime bastante comum nos

nossos dias, que se relaciona com a fraude em carrossel em sede de IVA, podendo ser esta caracterizada como uma forma de burla tributária.

Assim, este trabalho visa demonstrar que é extremamente importante alertar e sensibilizar as gerações futuras, para que estas consigam assumir uma postura de prevenção e combate aos diversos crimes fiscais, devido ao clima de desconfiança instaurado nos últimos anos relacionado com o mercado financeiro. Por isso, torna-se essencial, no nosso ponto de vista, que este trabalho aborde, de um modo geral, o tema das infrações tributárias, para que a atual geração e as gerações futuras consigam renovar a confiança dos investidores, bem como adotarem uma postura mais contraditória à prática dos mais diversos tipos de ilegalidades.

1.3. Metodologia Geral

A metodologia utilizada nesta Dissertação de Mestrado baseou-se num levantamento prévio dos vários tipos de informação existente, consolidando-a seguidamente, por forma a poder construir uma boa sequência de ideias relacionadas, de uma forma geral, com os crimes fiscais.

O tema relativo à burla tributária como um instrumento de planeamento fiscal abusivo é abordado através da revisão da literatura, demonstrando qual é o estado da arte à data da elaboração da Dissertação. Esta revisão da literatura é feita através da consulta de vários tipos de documentação, nomeadamente: livros, artigos académicos, teses e dissertações, fontes eletrónicas, artigos de publicação em série, como revistas relacionadas com a área específica deste trabalho, entre outros.

De seguida, é feita uma sistematização da informação recolhida, estruturando-a de uma forma pertinente para que seja demonstrada a relevância desta Dissertação.

1.4. Estrutura da Dissertação

Esta Dissertação está estruturada de forma a permite que através do enquadramento teórico que é feito inicialmente, se consiga ter uma perceção dos objetivos que queremos alcançar. Por isso, maioritariamente, o enquadramento teórico dá a conhecer os principais tópicos que pretendemos abordar.

Por fim, é através da análise de um caso verídico, nomeadamente, um Acórdão julgado nos tribunais portugueses, que se consegue fazer uma ligação entre o enquadramento teórico e a aplicação prática.

2. Enquadramento teórico

2.1. Os comportamentos abusivos dos contribuintes: as suas causas e consequências

Devido à globalização e a toda a expansão da economia global que se tem vindo a sentir nos últimos tempos, existem cada vez mais benefícios visíveis nas economias nacionais, uma vez que a livre circulação de capitais e de mão-de-obra, a eliminação de barreiras comerciais e os avanços tecnológicos e das telecomunicações, promovem não só a inovação como também potenciam a criação de novos postos de trabalho. Toda esta globalização «[...] fomentou o comércio e aumentou o investimento estrangeiro direto em muitos países» (OCDE, 2014: 7).

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: 5). Segundo os mesmos autores, 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 [...]» tendo como objetivo comum a minimização dos encargos fiscais (ibid.: 11).

Assim, «[a] pesar de a globalização aumentar o potencial crescimento económico mundial e, conseqüentemente, a base tributável mundial, a verdade é que a receita fiscal poderá ser sujeita a pressões decorrentes da intensificação da competição fiscal» (Ministério, 2009: 117).

À medida que toda a economia passou a estar mais integrada globalmente, este fenómeno também se passou a verificar relativamente às empresas. Desta forma, podemos dizer que «[a] globalização fez com que os modelos operacionais próprios de cada país cedessem lugar a modelos globais [...]» (OCDE, 2014: 7).

Por isso, «[...] a tributação constitui-se agora como um tema estratégico global para países, empresas e individualidades. Devido a este facto, a procura da vantagem competitiva interpela diretamente a liberdade contratual dos países e dos atores económicos [...]» (Ribeiro, 2015: 30E).

Todos estes desenvolvimentos que se têm sentido ao longo das épocas têm criado oportunidades para que as multinacionais reduzissem, de uma forma significativa, o seu encargo fiscal. Esta situação levou a que se colocassem em causa questões de justiça fiscal, onde podemos constatar que os governos, os contribuintes e, em última análise, os próprios negócios, saem prejudicados.

Quanto aos governos, cada vez existe uma menor arrecadação de receitas fiscais e por outro lado, maiores são os custos para que se possa assegurar o cumprimento das obrigações tributárias. No que toca aos contribuintes,

[q]uando as normas tributárias permitem às empresas reduzir a carga tributária, ao deslocarem os seus rendimentos para fora das jurisdições nas quais desenvolvem as atividades produtivas, outros contribuintes nessas jurisdições têm que assumir uma fatia maior na sua carga tributária (OCDE, 2014: 8).

Relativamente aos próprios negócios, há que referir que nem todas as empresas beneficiam das mesmas oportunidades legais para reduzir os seus encargos fiscais, o que leva a que exista uma desvantagem competitiva. Assim, «[a] concorrência leal é afetada pelas distorções induzidas pela erosão da base tributária e pela transferência de lucros» (ibid.: 8).

Por um lado, temos os próprios estados que estão condicionados pelo seu território e pela forma como percecionam o mundo à sua volta, estando, desta forma, limitados ao espaço que ocupam, não podendo «[...] deslocalizar-se nem, muito menos, plurilocalizar-se» (Catarino et al., 2015: 21).

Por outro, surgem as empresas, cujo objetivo principal é a «[...] maximização do lucro e a satisfação dos interesses dos seus acionistas, muitas vezes desligados das éticas e das necessidades próprias dos espaços político-económicos onde operam» (ibid.: 21).

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 objectivo de atrair o investimento estrangeiro para a sua alçada. Neste quadro, a desconsideração do impacto da fiscalidade na actividade das empresas, seja por via dos impostos directos ou seja por via dos indirectos, afecta directamente a sua competitividade. Assim, o planeamento fiscal surge como um instrumento essencial e imprescindível para o sucesso dos seus negócios (Abreu e Sousa, 2008).

De acordo com o relatório sobre a competitividade fiscal elaborado pela Deloitte, quando questionadas sobre as medidas que consideram mais importantes para manter ou captar o investimento em Portugal, «[...] 44% das empresas apontaram a “simplificação burocrática em geral”, seguido de 38% que destacaram o “funcionamento eficaz dos tribunais” e de, igualmente, 38% que indicaram a “legislação laboral”» (Deloitte, 2015: 6).

Contudo, este inquérito feito a diversas empresas também revelou os principais obstáculos ao investimento em Portugal, ou seja, «[...] o “funcionamento da justiça”, [...] os “custos de contexto/burocracia em geral” [...] e a “instabilidade do sistema fiscal”» (ibid.: 6).

É de salientar também que a maioria das empresas inquiridas, considerou «[...] que o sistema fiscal português deveria “promover uma maior estabilidade da lei fiscal”, por forma a tornar-se mais competitivo» (ibid.: 35). Outro dos aspetos que são apontados como facilitadores da competitividade do sistema fiscal são, por exemplo, o facto de ser menos complexo, bem como a redução do número de obrigações declarativas, evitando a duplicação das mesmas (ibid.: 35).

De acordo com estudos 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 desigualdade das leis fiscais e a falta de preparação, bem como os abusos da administração tributária, o cenário fica bastante mais negro (Abreu et al., 2008).

É relevante, desde já, demonstrar as possíveis vias de poupança fiscal que o contribuinte tem ao seu dispor para reduzir os seus encargos fiscais. Neste sentido, segundo Catarino et. al. (2015: 47-48), os comportamentos *intra legem* traduzem-se em condutas cujo ganho ou a poupança fiscal é incentivada pelo próprio legislador, que acaba por estabelecer normas, regimes negativos de tributação e isenções ou reduções fiscais, como é o caso de muitos benefícios presentes nos Estatutos dos Benefícios Fiscais. Já no que toca aos comportamentos *extra legem* (expressão também designada por outros autores como elisão fiscal ou “*tax avoidance*”), o mesmo autor afirma que, neste caso, o ganho fiscal é obtido através da utilização de negócios jurídicos que não se encontram previstos nas normas fiscais, e que estando previstos nessas normas, têm um regime menos oneroso. Por fim, importa ainda referir o último tipo de comportamentos que nos é apresentado, ou seja, os

comportamentos *contra legem*, que resultam do facto de a poupança fiscal ser obtida através de atos contrários à lei, portanto, ilícitos. Todos estes atos *contra legem* acabam por conduzir à fraude à lei.

Contudo, podemos dizer que existe alguma confusão terminológica, uma vez que não existe um conceito inequívoco para a distinção entre os vários conceitos associados aos comportamentos abusivos, tais como: planeamento, evasão e fraude fiscais.

Segundo Machado e Costa (2012: 420-422), a fraude fiscal é praticada com o objetivo de minimizar a carga fiscal, através de diversos comportamentos ilegais, em que é infringida a lei fiscal. Quanto à evasão fiscal, trata-se de um abuso da 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. Já no âmbito do planeamento fiscal, não existe qualquer prática abusiva nem fraudulenta, conseguindo-se, no entanto, aproveitar determinados benefícios fiscais ou exclusões tributárias ao dispor das entidades, bem como explorar as alternativas fiscais que o ordenamento jurídico apresenta.

De seguida, vamos passar a abordar, de uma forma mais aprofundada, estes três conceitos atrás mencionados, relacionados com as formas que os contribuintes adotam para diminuir os seus encargos fiscais.

2.2. Planeamento Fiscal

Como questão central deste tópico, surge-nos a dúvida quanto à designação que devemos atribuir ao comportamento que os agentes económicos adotam, por forma a alcançar o máximo benefício possível com o mínimo sacrifício e esforço exigidos no âmbito dos impostos. Assim, devemos denominar um ato de gestão ou de planeamento fiscal?

A esta pergunta, Catarino et al. (2015: 32), responde, fazendo uma distinção importante entre estes dois conceitos, ou seja: 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 baseia-se na «[...] determinação dos objetivos e dos meios para os atingir, [...] tendo como finalidade melhorar o uso e a gestão dos recursos bem como a qualidade dos ambientes naturais e sociais».

Assim, na sequência desta distinção de conceitos, o mesmo autor considera 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.: 41).

Catarino afirma ainda 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 energias e recursos para uma máxima satisfação das suas necessidades (ibid.:34).

Segundo o mesmo autor atrás mencionado, para o conceito de planeamento fiscal, surge-nos a terminologia anglo saxónica *tax planning*, que se baseia na escolha intencional de formas menos onerosas de tributação, ou seja, consiste numa opção totalmente lícita e legítima de escolher pagar menos impostos, e conseqüentemente reduzir a carga fiscal (ibid.: 48-49). De acordo com o Comité de Peritos em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal, a expressão *tax planning* também pode ser caracterizada como *acceptable tax avoidance*, que «[...] *reduces tax liability through transaction or other activities that are intended by legislation*» (Committee, 2011: §74).

É a esta liberdade de escolha racional, que surgem «[e]xpressões como gestão fiscal, engenharia fiscal, economia de opção, opção fiscal, evitação fiscal, prevenção fiscal, elisão fiscal [...]» (Santos, 2010: 228-229).

Contudo, os contribuintes podem ainda materializar as suas opções fiscais orientando-se por critérios de elisão ou evitação fiscal (*tax avoidance*), que se traduzem em atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal considera como não estando de acordo com a substância da realidade económica que lhes está subjacente, sendo, por isso chamados de atos ou negócios anómalos, anormais ou abusivos (Catarino et al., 2015: 49).

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

A elisão fiscal deve, assim, ser assimilada à «[...] 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» (Xavier, 2007: 351).

Segundo Clotilde Palma, «[a] elisão fiscal 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» (Catarino et al., 2015: 127).

Numa perspetiva interna, estamos perante planeamento ou elisão fiscal, quando uma empresa procura, de certa forma, otimizar a sua fatura fiscal numa dada jurisdição, recorrendo a mecanismos legislativos existentes nesse único espaço fiscal. Nuns casos, limita-se a utilizar determinados benefícios fiscais, exclusões ou reduções que o legislador coloca à sua disposição. Noutros, limita-se a escolher a opção fiscalmente mais favorável num universo de duas ou mais soluções que a própria lei fiscal lhe proporciona. Tanto num caso como noutro, o contribuinte procura sempre escolher a via menos onerosa para atingir os seus objetivos económicos (Santos, 2010: 231).

Numa perspetiva internacional, podemos dizer que a elisão fiscal internacional assenta nos seguintes pressupostos: a existência de dois ou mais ordenamentos tributários, no qual um ou mais são mais favoráveis do que outros; e existir a faculdade de opção de escolha voluntária pelo contribuinte do ordenamento tributário mais atrativo (Xavier, 2007: 352).

Como as relações empresariais são cada vez mais internacionais e globais, é natural que existam elementos de conexão entre várias jurisdições fiscais. Assim, as modalidades de elisão fiscal internacional, segundo Alberto Xavier, podem classificar-se em função da natureza do elemento de conexão utilizado. Ou seja, estamos perante elisão fiscal subjetiva, quando se opera através de um elemento de conexão subjetivo, como a residência ou o domicílio do contribuinte; e elisão fiscal objetiva, quando se opera através de um elemento de conexão objetivo, como por exemplo o local onde se situa a fonte de produção ou de pagamento de um rendimento, nomeadamente o local de exercício da atividade (ibid.: 352-353).

As formas mais recorrentes para combater a elisão fiscal internacional são as Convenções para evitar a dupla tributação, bem como acordos, em regra bilaterais, relativos à assistência mútua. Contudo, no plano do direito interno, as formas de planeamento fiscal

baseadas na oferta de diferentes formas de tributar figuras idênticas por jurisdições distintas, acabam por não ser inteiramente controláveis por uma só jurisdição. É necessário que haja entendimento e cooperação, uma vez que não é fácil para as diversas jurisdições chegarem a um consenso sobre o caráter prejudicial de certos regimes ou sobre a ilicitude de determinados comportamentos dos contribuintes, nem da melhor forma para os combater (Santos, 2010: 234-235).

Contudo, o planeamento fiscal não pode ser visto como uma realidade sem limites, uma vez que se colocam diversas questões, nomeadamente, questões de ordem moral, de equidade e também de justiça. Isto porque, se considera que o sistema fiscal acaba por ser «um sistema de legitimação da transferência de recursos dos agentes económicos para o Estado, de partilha dos encargos tributários coletivos por todos, segundo critérios de repartição que relevam uma dada ideia de justiça e de equidade nessa distribuição» (Catarino et al., 2015: 42).

É precisamente em nome destes valores acima referidos, como a equidade e a justiça social, que não podemos deixar de dar importância às situações em que o planeamento fiscal permite que se alcancem níveis de carga fiscal bastante inferiores ao que normalmente seria esperado. De acordo com o ideal de justiça de repartição, e partindo do pressuposto de que as «normas e os regimes fiscais são gizados de forma a exteriorizar um dado equilíbrio de soluções nessa repartição, não devem ser tolerados os comportamentos que representem uma violação relevante (imoral) dessa ideia geral» (ibid.: 43).

Por norma, «a noção de planeamento fiscal, ligada à autonomia privada, implica uma não violação de normas penais ou contra-ordenacionais, gerais ou específicas, da fiscalidade» (Santos, 2010: 238). Relativamente aos comportamentos permitidos por lei, deduz-se que o comportamento dos contribuintes está acima de qualquer suspeita.

No plano interno, nalguns casos, a poupança fiscal obtida pelos contribuintes é expressa ou implicitamente sugerida pelo legislador, através da criação de normas que impedem ou reduzem a tributação, como por exemplo as exclusões tributárias, as deduções específicas ou as isenções fiscais. Nestes casos, o legislador acaba por dirigir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a investir em determinados setores económicos ou em certas regiões economicamente mais atrativas. Contudo, o contribuinte pode ou não utilizar os incentivos propostos pelo legislador, mas se o fizer, o seu comportamento não apresenta

qualquer risco, ou seja, trata-se de um comportamento lícito. Segundo António Carlos dos Santos, este tipo de planeamento fiscal, claramente *intra legem*, pode ser designado de gestão fiscal (ibid.: 238-239).

Nalguns casos, os atos ou negócios jurídicos efetuados pelos contribuintes tendo como fim a poupança fiscal, não são alvo de sanções penais ou administrativas, uma vez que não constituem qualquer infração fiscal. Contudo, podem originar uma reação por parte da Administração Fiscal, se esses atos estiverem a transgredir outros princípios civis ou fiscais (ibid.: 240).

Contudo, existem situações de imprecisões nas leis fiscais, que originam por vezes uma poupança fiscal que não é querida pelo legislador. Ou seja, estes comportamentos podem ser considerados abusivos, uma vez que há uma violação indireta da lei (espírito/ objetivos da lei), pois esses atos ou negócios que aproveitaram as imprecisões da lei fiscal deveriam ter sido tributados (Caldas, 2015: 26).

Por outro lado, o planeamento que se considera agressivo pode ser traduzido como um «[...] comportamento legal e admissível fiscalmente do contribuinte com vista a minimizar a sua carga fiscal, baseado numa não previsão por parte do legislador fiscal ou em incongruências das normas fiscais [...]» (ibid.: 29). Estes comportamentos acabam por originar elevadas vantagens fiscais, por criar desigualdades e também por reduzir as receitas fiscais dos governos.

Desta forma, a dificuldade está precisamente em saber qual a fronteira entre os atos de planeamento fiscal que são legítimos e lícitos, e os atos que são considerados abusivos, conduzindo a maiores vantagens fiscais.

Assim, o planeamento fiscal agressivo torna-se numa das maiores preocupações comuns dos mais variados Estados, levando a que seja feita uma abordagem em diversos domínios, nomeadamente, no âmbito de organizações intergovernamentais como a OCDE, no âmbito da União Europeia (UE) e no âmbito das legislações nacionais de cada país.

Nos subtópicos que se seguem, iremos fazer uma distinção entre os conceitos de planeamento fiscal abusivo e agressivo, numa perspetiva internacional, europeia e nacional.

2.2.1. Planeamento Fiscal Abusivo: o conceito à luz do Direito Internacional, Europeu e Português

Num mundo cada vez mais globalizado, onde as relações económicas se desenvolvem a um ritmo alucinante, onde cada vez existem menos obstáculos às diversas liberdades fundamentais, e onde as comunicações estão cada vez mais rápidas e acessíveis, é criado, de certa forma, um ambiente propício a uma maior «[...] *sophistication and aggressiveness of taxpayers and their advisers in developing legal and illegal techniques for taking advantage of weaknesses in national tax systems*» (Committee, 2011: §70).

2.2.1.1. O Direito Internacional

No âmbito das Nações Unidas, e de acordo com o Comité de Peritos em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal, é feita uma clara afirmação de que a expressão intitulada de *tax avoidance* não tem o mesmo significado dado à expressão *tax evasion*. Desta forma, «[*t*]ax avoidance occurs when persons arrange their affairs in such a way as to take advantage of weaknesses or ambiguities in the tax law. Although the means employed are legal and not fraudulent, the results are considered improper or abusive» (ibid.: §73). Este Comité acrescenta ainda uma definição de *tax avoidance* dada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), ou seja, podemos definir *tax avoidance* como «[...] *artificial arrangements aimed at circumventing tax law*» (ibid.: §73).

Daqui se conclui que o abuso (*tax avoidance*) se contrapõe aos comportamentos ilegais (*tax evasion*), onde são aproveitadas as ambiguidades legais por parte do contribuinte que organiza as suas atividades de uma forma artificial - à luz do TJUE - por forma a obter uma vantagem fiscal que é considerada imprópria ou abusiva.

Ainda no âmbito das Nações Unidas, nesta sétima sessão do Comité são sugeridas algumas formas de combate ao planeamento fiscal abusivo, como por exemplo a cooperação internacional no que toca à troca de informações entre as autoridades fiscais dos vários países que inclui, «[...] *looking not only at barriers to effective exchange of information but also at how better use of the latest information technology can help*» (ibid.: §81). Esta troca de informações é vista como a melhor forma para combater o incumprimento em transações que envolvem mais de um ordenamento jurídico.

Outra das medidas para combater o fenómeno do planeamento fiscal abusivo é a inserção nos Tratados bilaterais em matéria fiscal de uma cláusula de prevenção do *treaty shopping*.

Um dos principais objetivos destes Tratados bilaterais, para além de evitar a dupla tributação, «[...] *is to prevent tax avoidance and evasion and to ensure that treaty benefits flow only to the intended recipients*» (ibid.: §82). Desta forma, e de acordo com o Comité, «[e]very country should develop antitreaty-shopping provisions and encourage other countries to adopt similar provisions that limit the benefits of the treaty to bona fide residents of the treaty partner» (ibid.: §83).

Para além do *treaty shopping* existem cada vez mais transações que procuram, de certa forma, fazer um uso abusivo dos Tratados e alcançar resultados inapropriados, devendo as Cláusulas Gerais Anti Abuso complementarem as regras *anti-treaty-shopping*.

Já no âmbito da OCDE, o conceito de *tax avoidance* é definido no *Glossary of Tax Terms* como

[a] term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow.

Desta forma, podemos verificar a existência de traços comuns do conceito de abuso no Direito Internacional, quer a nível das Nações Unidas, quer a nível da OCDE, uma vez que este conceito acaba por se traduzir no aproveitamento de disparidades legislativas através de mecanismos artificiais com vista a obter vantagens fiscais, que não são objetivo das normas que as conferem (Caldas, 2015: 39).

2.2.1.2. O Direito Europeu

No âmbito do Direito Europeu, quer a UE quer a OCDE têm feito diversos esforços para fixar limites ao planeamento fiscal abusivo, bem como definir metas para a concorrência fiscal que se torna prejudicial. No Relatório da Comissão Europeia *Taxation in the European Union - Report on the development of tax systems*, apesar de ser de 1996, mantém-se ainda bastante atual, na medida em que,

[t]ax systems must allow cross-border economic activity to develop within the Union. However, at the same time, there is a need to ensure that the increased opportunities for cross-border trade and investment do not lead to an unacceptable loss of tax revenues through tax arbitrage, avoidance or fraud. Just as it is necessary to prevent the double taxation of cross-border income flows, transactions within the Union should not be able to escape tax altogether (Commission, 1996: 3).

O conceito de abuso no Direito Europeu tem vindo a fazer progressos ao longo dos anos, nomeadamente, através da jurisprudência do TJUE. Um dos principais Acórdãos que mais influência teve na definição deste conceito, foi o Acórdão *Emsland-Stärke*, que vem essencialmente demonstrar que o abuso está dependente da verificação de dois elementos, ou seja: um elemento objetivo que se traduz num «[...] conjunto de circunstâncias objectivas das quais resulte que, apesar do respeito formal das condições previstas na legislação comunitária, o objectivo pretendido por essa legislação não foi alcançado»; e um elemento subjetivo que é visível pela «[...] vontade de obter um benefício que resulta da legislação comunitária, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção» (Acórdão, 2000: §52-53).

Mais tarde, já em 2006, surge o Acórdão *Halifax*, no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que vem colocar a questão de que se seria aceitável

[...] que uma dada sociedade (maioritariamente isenta de IVA) criasse um conjunto de estabelecimentos secundários (não isentos de IVA) e assim pudesse deduzir os encargos de IVA provocados pela construção de *call centers* – quando na ausência dessa interposição a dedução não seria, normalmente, admissível (Nogueira, 2009: 254).

As conclusões do Advogado Geral Miguel Poiares Maduro sobre este Acórdão são bastante importantes para a definição de abuso no Direito Europeu, na medida em que reiteram a linha jurisprudencial anterior, ao afirmar que

[...] o conceito de abuso consagrado no direito comunitário, aplicável ao sistema de IVA, assenta num critério que compreende dois elementos. A presença de ambos os elementos é necessária para se determinar a existência de um abuso de normas de direito comunitário nesta área. O primeiro corresponde ao elemento subjectivo referido pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Emsland-Stärke*, sendo, porém, subjectivo apenas na medida em que visa a determinação da finalidade das actividades em causa. Esta finalidade – que não deve ser confundida com a intenção subjectiva dos participantes nessas actividades – é objectivamente determinada com base na inexistência de qualquer outra justificação económica para a actividade que não seja a de criar uma vantagem fiscal (Conclusões, 2005: §87).

Contudo, é neste ponto que a decisão do TJUE se afasta das conclusões do Advogado Geral ao demonstrar que «[...] as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal» (Acórdão, 2006a; §2 da decisão). Neste caso, para o

TJUE, o âmbito do abuso acaba por ser mais abrangente, uma vez que contempla operações que tenham exclusivamente finalidades fiscais e também operações que tenham essencialmente, mas não só, finalidades fiscais.

Assim, para se verificar a existência de comportamentos abusivos é necessário

[...] constatar cumulativamente um elemento objetivo, resultante de um respeito meramente formal da norma fiscal que atribui direitos, e um elemento subjetivo que se traduzirá na criação artificial de condições com a finalidade essencial e não apenas exclusiva de obter uma vantagem fiscal (Caldas, 2015: 48-49).

2.2.1.3. O Direito Português

Depois de fazermos referência ao Direito Internacional e ao Direito Europeu, é de igual forma importante explicar o conceito de abuso à luz do Direito Português. Dada a dificuldade na definição de planeamento fiscal, bem como o impacto que esta atividade tem ao nível das receitas e da equidade do sistema fiscal,

[...] a maioria dos países dotou-se unilateralmente de normas legais que visam combater práticas consideradas nocivas. De entre essas normas, merecem destaque as que criam cláusulas gerais anti-abuso, gerais e específicas, e, como aconteceu [...] entre nós, regimes próprios sobre o planeamento fiscal abusivo» (Ministério, 2009: 14).

Desta forma, é oportuno mencionar a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA), que se encontra consagrada no n.º 2 do art.º 38º da Lei Geral Tributária (LGT), pois por poder funcionar como um filtro, «[s]e o acto ou negócio do contribuinte for submetido à cláusula e não for por ela impedido, não se poderá falar da existência de evitação fiscal ilícita» (Antunes, 2005: 13).

Segundo Clotilde Palma, um dos fatores comuns quer às normas especiais anti abuso, quer à CGAA, é o facto de se realizarem operações reais com o único objetivo de diminuir o encargo fiscal. Contudo, pode ainda dizer-se, de uma forma geral, 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 concretas (Catarino et al., 2015: 138),

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: 28-29).

Como reação ao planeamento fiscal abusivo, surge a CGAA, conforme já mencionado anteriormente, e que é apresentada no nº 2 do art.º 38º da LGT, considerando que:

[s]ão ineficazes no âmbito tributário os actos 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, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

Desta forma, consagra-se uma CGAA «[...] que permite à administração tributária considerar ineficaz o ato ou negócio jurídico sem justificação económica e por conseguinte proceder à liquidação do imposto evitado ou reduzido por aquele» (Caldas, 2015: 63).

De acordo com Catarino et al. (2015: 370), «[...] as medidas anti abuso têm como principal intuito desconsiderar para efeitos fiscais práticas abusivas». Este autor afirma ainda na sua obra que a CGAA tem sido objeto de inúmeros estudos, por forma a tornar mais claro o seu âmbito de aplicação, sendo que tem sido objeto de interpretação pela jurisprudência portuguesa e pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

Nos diversos casos em que houve uma decisão arbitral, o CAAD analisou cinco elementos essenciais para a aplicação da CGAA, que foram estudados e desenvolvidos por Gustavo Lopes Courinha. Este autor refere que o elemento meio, o elemento resultado, o elemento intelectual, o elemento normativo e o elemento sancionatório são os principais elementos que importa analisar no que toca à CGAA (Courinha, 2009: 165).

De acordo com o Acórdão nº 62/2014-T do CAAD, e com base em toda a teoria deste autor, podemos analisar os elementos atrás referidos de uma forma mais aprofundada, nomeadamente:

- o elemento meio, que está relacionado com a via que é livremente escolhida, ou seja, o ato ou negócio jurídico, isolado ou parte de uma estrutura de atos ou negócios jurídicos

sequenciais, que de uma forma lógica e planeada foram organizados de um modo unitário pelo contribuinte para obter assim a poupança fiscal tão desejada. Este elemento é visível no n.º 2 do art.º 38.º da LGT na parte que se refere a «atos ou negócios jurídicos essenciais ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos». Deste modo, o contribuinte escolhe sempre um meio artificioso ou fraudulento, sendo que a Administração Tributária (AT) pode desconsiderar esse negócio efetuado, tendo em conta os fins económicos pretendidos;

- o elemento resultado, está relacionado com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha daquele meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos atos ou negócios jurídicos considerados “normais” e com um efeito económico semelhante, sempre que daí resulte uma redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;

- o elemento intelectual, que obriga a que a escolha daquele meio seja «essencial ou principalmente dirigida [...] à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos» (art.º 38.º, n.º 2 da LGT). Isto significa que, não só é necessária a simples verificação de uma vantagem fiscal, como também é importante aferir se o contribuinte pretende um ato ou um negócio, apenas ou maioritariamente, para obter vantagens fiscais;

- o elemento normativo, que se considera verificado, quando se consiga 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;

- e, por fim, 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, sendo que a tributação é feita de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência, não se produzindo assim as vantagens fiscais pretendidas (Catarino et. al., 2015: 378-379).

É ainda importante fazer referência ao art.º 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), na medida em que este se torna essencial para haver uma correta aplicação da CGAA. Desta forma, podemos afirmar, conforme o disposto no n.º 1 do art.º 63.º do CPPT, que a liquidação de tributos com base na CGAA (n.º 2 do art.º 38.º da LGT) tem que seguir os termos previstos neste artigo.

Nos termos do n.º 3 do art.º 63.º do CPPT, a fundamentação da decisão por parte da AT da aplicação da disposição anti abuso que referimos anteriormente, tem que conter necessariamente:

[...] a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam; b) A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.

Em suma, este artigo acaba por transpor 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. No fundo, com a introdução desta CGAA, agrava-se o juízo de valor negativo sobre a vantagem fiscal que é obtida por um negócio sem quaisquer razões económicas (Caldas, 2015: 65).

Contudo, 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» (Amorim, 2014: 43). Neste sentido, a mesma autora, refere na sua obra, os requisitos subjetivos para a aplicação da CGAA, nomeadamente, os atos ou negócios jurídicos serem efetuados com uma motivação essencialmente fiscal; o próprio resultado fiscal traduzir-se na eliminação, redução ou diferimento temporal do imposto e obtenção de vantagens fiscais; e a equivalência económica de resultados (ibid.: 47).

No que toca ao primeiro requisito referido, ou seja, a motivação fiscal, são levantadas algumas questões quanto à intenção demonstrada pelo contribuinte, pois «[...] entra no âmbito da delimitação do planeamento fiscal e da autonomia privada do contribuinte» (ibid.: 47). Por isso, muitas vezes a AT evita, de certa forma, aplicar a CGAA, uma vez que é extremamente difícil conseguir provar os motivos fiscais que levaram o contribuinte a adotar certas medidas, que em condições normais não as adotaria.

Relativamente ao último requisito enunciado, nomeadamente, a equivalência económica de resultados, há que referir que a AT se vê obrigada a procurar outras formas jurídicas que tenham o mesmo fim económico, mas sem as mesmas vantagens fiscais do negócio adotado.

Em suma, podemos dizer que a CGAA é poucas vezes aplicada, pois depende da demonstração de que a vantagem fiscal é obtida através de atos ou negócios jurídicos que se revelem como meios artificiosos e que se concretizem no abuso de formas jurídicas, de forma intencional.

Relativamente às normas especiais anti abuso, presentes nos códigos fiscais portugueses, são enunciadas de seguida as que mais se destacam, ou seja:

- 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 na alínea r) do n.º 1 do art.º 23º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) (Catarino et al., 2015: 138);

- as regras alusivas aos preços de transferência, que se relacionam com o princípio de plena concorrência, consagrado no n.º 1 do art.º 63º do CIRC e no n.º1 do art.º 1º da Portaria 1466-C/2001. Este princípio está assim relacionado com a «[...] lógica económica de que, entre empresas multinacionais, as suas transações são meras transferências internas» (ibid.: 168). Neste sentido, as entidades pertencentes ao mesmo grupo multinacional devem ser tratadas de uma forma separada e independente. Importa ainda referir que estas situações de preços de transferência estão sujeitas às condições cumulativas presentes no n.º 1 do art.º 63º do CIRC, ou seja: a realização de operações comerciais ou financeiras; um dos contratantes da operação ser sujeito passivo de IRC; e a existência de relações especiais entre os contratantes da operação;

- as *Controlled Foreign Companies (CFC) Rules*, que se traduzem numa verdadeira imputação «[...] aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação social [...], dos lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável [...]» (ibid.: 139). É referido pelo mesmo autor que o art.º 66º do CIRC permite a tributação no Estado de residência dos rendimentos, pertencentes a sócios residentes, que as sociedades-base instaladas em paraísos fiscais ou regimes fiscais claramente favoráveis auferem, consagrando-se assim a transparência fiscal destas sociedades. Relativamente às sociedades-base, Xavier (2007: 378) afirma que as mesmas «são controladas por pessoas singulares ou coletivas, domiciliadas noutro país, e exercem a sua actividade operacional num terceiro país». De uma forma geral, a Comissão Europeia esclarece que «[o] objectivo de minimizar a carga fiscal de uma empresa é, em si, uma consideração comercial válida, desde que as

disposições adoptadas com vista à sua realização não levem a transferências de lucros artificiais» (Comunicação, 2007: 4). Nestes casos, os sócios têm que deter pelo menos uma participação de 25%, direta ou indiretamente, ou no caso, de a sociedade não residente ser detida, direta ou indiretamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação de, pelo menos, 10%, de acordo com o n.º 2 do art.º 66º do CIRC;

- as regras sobre a subcapitalização, onde existe uma limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento, de acordo com o disposto no art.º 67º do CIRC. Neste caso, o n.º 1 deste artigo indica um limite para deduzir ao lucro tributável, ou seja, 1.000.000 € ou 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA). Podemos dizer que esta cláusula foi criada para combater o endividamento excessivo para com entidades não residentes em que existam relações especiais;

- as regras de deslocalização da residência fiscal, também chamadas de «[...] “imposto de saída” (*exit tax*) [...]» (Xavier, 2007: 399), presentes no art.º 83º do CIRC e no n.º 6 do art.º 16º do Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (CIRS). Assim, «[o] “*exit tax*” é uma medida interna destinada a proteger as receitas fiscais do Estado de residência, penalizando a mudança de sede [...]» através do pagamento prévio do imposto sobre os potenciais ganhos que se consideram ficticiamente realizados pela própria deslocalização (Catarino et. al., 2015: 141);

- o “*treaty shopping*”, que podemos definir como o uso abusivo das convenções e tratados estabelecidos entre diversos Estados. Este uso impróprio e abusivo surge do facto de que se «[...] os tratados contra a dupla tributação se aplicam às pessoas que sejam residentes nos Estados contratantes, a residência num desses Estados, pode ser obtida com o propósito exclusivo de aproveitar o regime mais favorável de um tratado [...]» (Xavier, 2007: 401). Segundo o mesmo autor, a solução adotada pelos Estados está relacionada com a inclusão de cláusulas que limitam a sua aplicação à hipótese de a pessoa residente ser necessariamente o beneficiário efetivo do rendimento.

De forma geral, podemos dizer que o conceito de abuso, em Portugal, se manifesta através da adoção de comportamentos, e de operações com carácter artificial, com o objetivo de obter vantagens fiscais que não se encontram previstas no ordenamento fiscal vigente.

2.2.2. Planeamento Fiscal Agressivo: a visão da OCDE, da União Europeia e de Portugal

Conforme referido no tópico anterior, o fenómeno da globalização sentida nos últimos tempos proporcionou diversos benefícios para a economia a nível mundial, levando a que se desenvolva um ambiente mais propício para a elaboração de esquemas complexos, por parte dos contribuintes. Para responder, de uma forma eficaz, a estes comportamentos é necessário que se unam esforços de uma forma global, procurando adotar medidas não só a nível nacional, como também internacional.

2.2.2.1. A OCDE

A OCDE tem publicado diversos estudos sobre estas temáticas, destacando-se o *Study into the Role of Tax Intermediaries*, que em 2008 demonstrou a importância dos intermediários fiscais, tais como os consultores fiscais e as próprias entidades financeiras, no desenvolvimento de esquemas que têm como objetivo minimizar a carga fiscal.

É neste relatório que é feita menção ao conceito de planeamento fiscal agressivo, sendo delimitado em duas vertentes: «*[p]lanning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences [...]*» e «*[t]aking a tax position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law[...]*» (OCDE, 2008: 87).

Em 2008 começa a ter-se consciência de que existe um planeamento fiscal que se pode denominar de agressivo, uma vez que a minimização da carga fiscal se baseia no aproveitamento das disparidades das normas fiscais e das lacunas geradas pela conexão dos diversos sistemas fiscais, exigindo um grande conhecimento das legislações das várias jurisdições envolvidas (Caldas, 2015: 69).

O acesso à informação é visto pela OCDE como um mecanismo fundamental para uma boa governança fiscal, permitindo ao legislador fiscal corrigir certas lacunas e incongruências das normas fiscais geradas de uma forma involuntária. Desta forma, podemos dizer que uma «*[b]etter information should lead to more effective risk assessment and more appropriate resource allocation, and early disclosure may also facilitate more timely responses, including remedial legislation*» (OCDE, 2008: 40).

Existem várias sugestões por parte da OCDE no que toca ao papel dos intermediários fiscais, destacando-se a adoção por parte dos Estados de procedimentos de informação e transparência.

Um destes procedimentos traduz-se no regime preferencial da OCDE como reação ao planeamento fiscal agressivo, onde é publicado em 2011 o Relatório “*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*”.

Neste Relatório, o planeamento fiscal agressivo é visto como o responsável pela criação de efeitos desfavoráveis na justiça dos sistemas fiscais, sendo que este tipo de planeamento não só exige conhecimentos bastante detalhados dos sistemas fiscais, como também compromete a justiça e igualdade fiscal (Caldas, 2015: 70-71).

Assim, podemos dizer que neste Relatório se conclui que

[...] disclosure initiatives, and in particular early mandatory disclosure rules, can substantially reduce the time-lag between the creation and promotion of aggressive tax planning schemes and their identification by the authorities, thus enabling governments to more quickly develop a targeted response (OCDE, 2011b: 6).

Ou seja, através da adoção de regimes de informação, passará a ser possível aos Estados reduzirem o tempo que as administrações fiscais levam a detetar a utilização de um esquema de planeamento fiscal agressivo e dar início a correções legislativas, bem como os contribuintes verem uma maior segurança jurídica e assistirem ao encorajamento de todos a pagar o imposto mais justo no tempo certo («[...] *encouraging everyone to pay the right tax at the right time* [...]») (ibid.: 16).

Ainda no âmbito da OCDE, o Relatório *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning* merece o seu destaque, uma vez que no contexto do planeamento fiscal agressivo, este estudo engloba «[...] *real and artificial losses, as well as with the issue of multiple deductions of the same (real or artificial) loss* [...]» (OCDE, 2011a: 9). Acabamos por ter consciência de que ao mesmo tempo que existem situações artificiais, também existem situações reais que levam a resultados desfavoráveis.

A propósito das situações reais referidas, este Relatório faz referência às relações intra-grupo onde, habitualmente, são celebrados negócios com razões económicas válidas. Contudo, alguns destes negócios podem ser usados «[...] *inappropriately to allow an unintended use of losses for tax purposes*» (ibid.: 10).

Há que realçar, uma vez mais, a importância dos Estados adotarem regimes de informação, que permitam que alguns dos esquemas de planeamento fiscal agressivo acabem por não ser utilizados pelos próprios contribuintes. Tanto os regimes de informação prévia como a utilização da CGAA traduzem-se na negação de atribuição dos benefícios fiscais pretendidos pelos contribuintes. Desta forma, podemos concluir que a adoção de regimes de informação é cada vez mais eficiente do ponto de vista da justiça fiscal, mas também na redução dos custos administrativos associados ao combate à perda de receitas fiscais (Caldas, 2015: 73).

2.2.2.2. A União Europeia

No âmbito da União Europeia, e no que toca ao planeamento fiscal agressivo, são diversos os contributos de várias instituições, como a Comissão Europeia e o TJUE, que têm como objetivo comum e global dar uma resposta eficaz e coordenada a este problema. Tanto a fraude como a evasão fiscal têm dimensões além-fronteiras e cabe aos Estados-Membros resolverem estes problemas, em conjunto, onde a melhoria da cooperação administrativa é um dos principais objetivos da estratégia da Comissão Europeia, neste domínio (Comunicação, 2012: 3).

A Comissão Europeia demonstra as mesmas preocupações que os países membros da OCDE, destacando-se o aparecimento de esquemas complexos, por vezes artificiais, e a diminuição da carga fiscal. Ou seja, através destas montagens complexas, existe uma transferência da matéria coletável para outras jurisdições, dentro ou fora da UE. Desta forma, os contribuintes tiram partido das disparidades entre as legislações nacionais e acabam por conseguir que determinados rendimentos não sejam tributados, conforme é referido na Comunicação da Comissão que traduz o Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais (ibid.: 6).

Daqui se deduz que, se estas montagens podem ser por vezes artificiais, significa que nem sempre o são. E por isso, podem existir montagens não artificiais, às quais podemos chamar de reais, mas que apenas demonstram um elevado grau de complexidade. Assim, de uma forma resumida, podemos dizer que existem dois grupos de montagens: as complexas e artificiais e as complexas e não artificiais (Caldas, 2015: 78).

Esta Comunicação refere ainda que o planeamento fiscal agressivo pode ser considerado «[...] contrário aos princípios da responsabilidade social das empresas. Por conseguinte, são necessárias medidas concretas para combater este problema» (Comunicação, 2012: 6).

Desta forma, a Comissão afirma que o «[...] planeamento fiscal agressivo [...] constitui um problema que exige uma atenção urgente. Trata-se de desafios à escala mundial a que nenhum Estado-Membro pode fazer face sozinho» (ibid.: 16).

No âmbito deste Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais,

[a] Comissão acredita que a combinação destas ações pode proporcionar uma resposta global e eficaz aos vários desafios colocados pela fraude e a evasão fiscais, contribuindo assim para aumentar a equidade dos sistemas fiscais dos Estados-Membros, para assegurar as necessárias receitas fiscais e, em última análise, para promover o bom funcionamento do mercado interno (ibid.: 17).

No seguimento do Plano de Ação já mencionado, a Comissão adotou uma Recomendação aos Estados-Membros relativa ao planeamento fiscal agressivo, referindo que as estruturas de planeamento fiscal estão cada vez mais sofisticadas, levando a que se reduzam as obrigações fiscais através de mecanismos que, apesar de legais, contrariam o espírito da lei. Assim, é mencionado que o

[...] planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais. Pode assumir diversas formas. Entre as consequências desta prática, refiram-se as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado de residência) e a dupla não tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no Estado da fonte são isentos de imposto no Estado de residência) (Recomendação, 2012b: 2).

Ao se admitir que o planeamento fiscal pode assumir diversas formas, é importante voltar a fazer referência aos dois tipos de montagens mencionadas, ou seja, as montagens complexas e artificiais, e as complexas e não artificiais. Desta forma, nesta Recomendação é feita menção ao dever dos Estados-Membros em adotar uma regra geral anti abuso que se adapte às situações nacionais e internacionais, de uma forma coerente e eficaz. Para tal, os Estados são obrigados a introduzir nas suas legislações nacionais uma cláusula que refira que uma montagem artificial criada com o objetivo fundamental de evitar a tributação, conduzindo a um benefício fiscal, deve ser ignorada. Para efeitos de definição de

conceitos, uma montagem é artificial quando não apresenta substância comercial (ibid.: 4-5).

Para determinar se uma montagem pode ou não ser artificial, as autoridades nacionais examinam se essas montagens dizem respeito a uma ou várias das seguintes situações:

- a) A qualificação jurídica de cada uma das medidas que compõem a montagem é incompatível com o fundamento jurídico da montagem no seu conjunto;
- b) A montagem ou a série de montagens é executada de uma forma que seria normalmente utilizada no quadro do que se espera ser um comportamento comercial razoável;
- c) A montagem ou a série de montagens inclui elementos que têm por efeito compensar-se ou anular-se entre si;
- d) As transações concluídas são de natureza circular;
- e) A montagem ou a série de montagens dá origem a um benefício fiscal considerável, mas que não se reflete nos riscos comerciais assumidos pelo contribuinte nem nos seus fluxos de caixa;
- f) O lucro esperado antes de imposto é negligenciável relativamente ao montante da vantagem fiscal previsto (ibid.: 5).

No âmbito da UE, o Planeamento Fiscal Agressivo acaba por provocar desequilíbrios na distribuição da carga fiscal, ao permitir uma determinada poupança fiscal por parte dos contribuintes. Esta poupança resulta do aproveitamento de disparidades de tecnicidades legislativas e não do recurso a esquemas artificiais que impliquem uma violação direta da lei fiscal. Logo, se essa vantagem fiscal não se encontra prevista nas normas, é porque o próprio legislador não a consagrou. Deste modo, as principais preocupações não serão de cariz jurídico, uma vez que estamos perante comportamentos legais e admissíveis a nível fiscal (Caldas, 2015: 79-80).

A Comissão Europeia considera necessário aplicar normas mínimas de boa governação em matéria fiscal. Nesta matéria, surge a Recomendação da Comissão no que se refere a medidas destinadas a encorajar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governação em matéria fiscal. Recomenda, ainda, aos Estados-Membros a possibilidade de uma cooperação mais estreita e de assistência aos países terceiros, que permita combater de

uma forma mais eficaz os esquemas de planeamento fiscal agressivo. Com a aplicação destas medidas, os Estados-Membros

[...] aumentarão significativamente a eficácia global das medidas adotadas por cada um deles. Assim, as perdas de receitas fiscais poderão ser reduzidas, bem como os custos administrativos suportados pelas administrações fiscais e os custos de conformidade que pesam sobre os contribuintes (Recomendação, 2012a: 4).

Em suma, podemos dizer que existe uma forte preocupação com os dois tipos de planeamento fiscal que geram vantagens fiscais inaceitáveis: um com recurso a esquemas artificiais e outro que é apenas complexo mas não artificial.

No que toca à jurisprudência do TJUE, podemos retirar alguns ensinamentos relativamente à problemática do planeamento fiscal no caso do Acórdão *Cadbury Schweppes*. Este Acórdão surgiu no âmbito de um pedido de decisão prejudicial onde é apreciada a compatibilidade de uma legislação nacional relativa às sociedades estrangeiras controladas.

De acordo com as conclusões do Advogado-Geral Philippe Léger, é referido que

[...] não existindo harmonização comunitária, importa admitir que os regimes fiscais dos diferentes Estados-Membros podem assim ser colocados em situação de concorrência. Esta concorrência, que se traduz nomeadamente numa grande disparidade das taxas de tributação dos lucros das sociedades entre os Estados-Membros, pode ter um impacto significativo na escolha, pelas sociedades, da localização das suas actividades no interior da União Europeia (Conclusões, 2006: §55).

Todavia, esta concorrência pode tornar-se prejudicial, tendo em conta a falta de coordenação das políticas fiscais, traduzindo-se na perda de receitas fiscais e na erosão das bases tributáveis.

No âmbito das conclusões de Philippe Léger sobre o Acórdão *Cadbury Schweppes*, é feita referência ao facto de uma manobra puramente artificial não estar relacionada com a intenção que é manifestada pela sociedade-mãe de obter um desagravamento da tributação no Estado de origem. Neste sentido, o facto de uma sociedade-mãe decidir deslocalizar alguns dos seus serviços necessários ao exercício da sua atividade para um Estado que tenha um nível de tributação menos oneroso, com o objetivo de minimizar a sua carga

fiscal, não constitui um elemento pertinente para caracterizar uma evasão fiscal (ibid.: §115 e 116).

No que toca à decisão proferida pelo TJUE, relativamente à liberdade de estabelecimento, o Tribunal vem afirmar que a circunstância de a sociedade ter sido constituída num Estado-Membro com o objetivo de vir a beneficiar de uma legislação mais vantajosa, não é, por si só, suficiente para se concluir que houve uma utilização abusiva dessa liberdade (Acórdão, 2006b: §37).

A restrição a esta liberdade fundamental apenas pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral (ibid.: §47). Contudo,

[...] para que uma restrição à liberdade de estabelecimento possa ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objectivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objectivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional (ibid.: §55).

No âmbito do Acórdão *Cadbury Schweppes*, são traçadas as fronteiras com o planeamento fiscal abusivo, na medida em que, no contexto da matéria fiscal, é admitida a existência de diferentes ordenamentos, que potencia as escolhas que visam uma diminuição da carga fiscal. Esta diminuição é considerada abusiva, se for obtida através de esquemas puramente artificiais, que se traduzem na falta de substrato económico das operações. Pode concluir-se, à *contrário*, que a redução da carga fiscal obtida com base em operações com motivações económicas, resultantes do aproveitamento de disparidades legais, é em si mesma admitida. Contudo, não são consideradas pelo TJUE como razões imperiosas de interesse geral, a redução das receitas fiscais, no âmbito do combate à fraude e evasão fiscal (Caldas, 2015: 88).

2.2.2.3. Portugal

Conforme referimos nos tópicos anteriores, a perda da receita fiscal e a diminuição dos custos administrativos no combate à fraude, à evasão e ao abuso fiscal, são umas das principais preocupações que são comuns a todos os países que integram a OCDE, bem como a todos os Estados-Membros da UE.

Segundo Catarino et al. (2015: 23),

[o] planeamento fiscal agressivo é um fenómeno global que requer uma resposta total que porventura requer uma alteração de paradigmas e conceitos: reponderação dos conceitos de fonte e de residência, bem como do conceito de estabelecimento estável; [...]; melhor ligação entre a atividade económica e a cadeia de valor efetiva [...].

No que toca ao planeamento fiscal na legislação portuguesa, importa analisá-lo à luz do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, que vem introduzir o conceito de planeamento fiscal agressivo.

Este conceito acaba por gerar efeitos desfavoráveis muito significativos, uma vez que «[...] corrói a integridade e a justiça dos sistemas fiscais, desencoraja o cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes e aumenta injustificadamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal» (Decreto-Lei, 2008: 1206). Este diploma consagra deveres de comunicação, informação e esclarecimento à AT sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominantemente, a obtenção de vantagens fiscais, para que o sistema fiscal possa funcionar de uma forma mais justa e eficaz, conforme estipulado no art.º 1º.

Segundo Abreu et al. (2008), um dos primeiros instrumentos «[...] para minimizar este tipo de comportamento abusivo por parte dos contribuintes é a clareza, simplicidade, certeza e estabilidade das leis fiscais».

É, desde já, importante fazer uma clarificação de conceitos no âmbito deste Decreto-Lei, nomeadamente «planeamento fiscal», «esquema», «atuação» e «vantagem fiscal».

Assim, por «planeamento fiscal», entende-se que é qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo e predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por parte do sujeito passivo do imposto. «Esquema» traduz-se num plano, projeto, proposta, conselho ou recomendação, que é exteriorizada expressa ou tacitamente, sendo ou não objeto de concretização em acordo ou transação. Uma «atuação» é qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa ou compromisso com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral, bem como qualquer operação ou ato jurídico, simples ou complexo, realizado ou em curso de realização. Por fim, podemos definir uma «vantagem fiscal» como uma redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria sem a utilização do esquema ou da atuação (ibid.: 1207).

Com base na definição de planeamento fiscal presente neste Decreto-Lei, podemos constatar que o legislador utiliza esta expressão para englobar tanto o planeamento fiscal abusivo como o agressivo.

Uma vez que este diploma é demasiado abrangente em termos de definição de conceitos, surge em maio de 2009 o Despacho n.º 11873/2009 do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que restringe os deveres de comunicação à AT às operações que não tenham «[...] justificação de carácter económico, bem como as que, tendo justificação económica, impliquem uma vantagem fiscal que contribuirá decisivamente para a sua adopção» (Despacho, 2009).

Para efeitos do estipulado no Decreto-Lei já mencionado, é relevante a obtenção de vantagens fiscais através da adoção de operações sem motivação económica, ou seja, artificiais, ou com motivações económicas que sejam baseadas numa vantagem fiscal. Esta é uma definição bastante ampla, uma vez que «vantagem fiscal» abrange a redução, a eliminação ou o diferimento temporal do imposto ou ainda a obtenção de benefícios fiscais, assim como a adoção de esquemas artificiais e não artificiais, cuja vantagem fiscal é maior do que a motivação económica (Caldas, 2015: 95).

No âmbito do Decreto-Lei n.º 29/2008, existem obrigações de comunicação e informação previstas nos art.ºs 7º e 8º, respetivamente.

Em relação aos deveres de comunicação, qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente no território nacional, que no exercício da sua atividade preste serviços de apoio, assessoria, aconselhamento ou consultoria no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros, que se designa por promotor, deve comunicar ao Diretor-Geral dos Impostos os esquemas ou atuações de planeamento fiscal propostos a clientes ou a outros interessados. Esta comunicação deverá ser feita nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou atuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez, de acordo com o previsto no art.º 7º do diploma atrás mencionado.

No que toca aos deveres e às obrigações de informação, as informações a comunicar compreendem vários elementos, tais como: uma descrição pormenorizada do esquema ou da atuação de planeamento fiscal, incluindo a caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transações propostas ou utilizadas, bem como a configuração da vantagem fiscal pretendida; a indicação da base legal relativamente à qual

se afere, se repercute ou respeita a vantagem fiscal pretendida; e ainda o nome ou a denominação, o endereço e o número de identidade fiscal do promotor, conforme é consignado no art.º 8º do mesmo diploma.

Para uma melhor interpretação no que concerne à revelação dos esquemas de planeamento fiscal, e à prevenção e combate às atuações abusivas e evasivas, surgem as orientações interpretativas consagradas no Despacho n.º 14597/2008 de 27 de maio.

Tendo em conta que um dos objetivos principais do Decreto-Lei n.º 29/2008 é estabelecer uma relação de cooperação entre os serviços competentes da AT e as entidades vinculadas ao cumprimento das obrigações de comunicação e informação no combate à fraude e evasão fiscais, e que este regime estabelecido pode suscitar algumas dúvidas e questões, então estas dúvidas deverão ser esclarecidas através de uma interpretação uniforme dada pela AT.

Para se saber quais os tipos de esquemas de planeamento fiscal que são objeto de comunicação, é preciso apreciar determinados critérios que funcionam como filtros ou testes de qualificação.

Assim, um esquema de planeamento fiscal só tem de ser comunicado quando satisfaça, cumulativamente, as condições previstas no n.º 7 do Despacho n.º 14592/2008, ou seja, quando se determine ou se espere que determine, a obtenção de uma vantagem fiscal, considerando-se como vantagem fiscal a redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria sem a utilização do esquema; quando a vantagem fiscal constitui uma finalidade, exclusiva ou predominante, do esquema; e quando o próprio esquema implica a participação de uma entidade total ou parcialmente isenta, que envolve operações financeiras, ou que implique a utilização de prejuízos fiscais.

Por outro lado, e de acordo com os n.ºs 8 e 9 do Despacho n.º 14592/2008, nem todos os impostos estão abrangidos pelas obrigações de informação. Os únicos que estão são os impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património, ou seja, o IRC, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o IVA, o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e o Imposto do Selo (IS). Todos os esquemas que não impliquem vantagens fiscais conexas com estes impostos estão fora do âmbito das obrigações de informação previstas no Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro de 2008.

De uma forma sintética, a sujeição de um esquema de planeamento fiscal às obrigações de informação, pode ser determinada com base na Figura 2.1 que apresentamos de seguida.

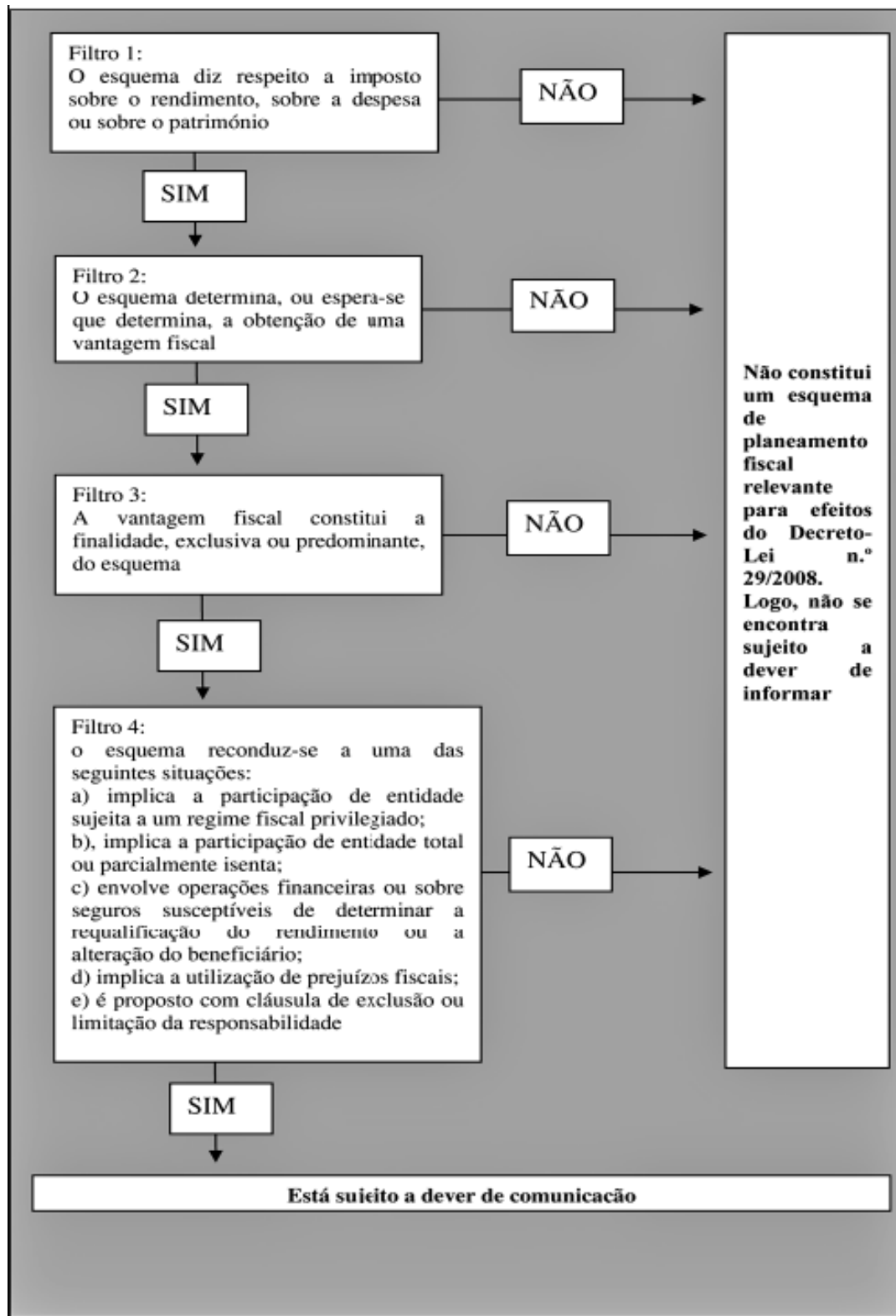


Figura 2.1. Filtros para a comunicação de esquemas de Planeamento Fiscal.

Fonte: Adaptado de Despacho n.º 14592/2008 de 27 de maio

Esta figura demonstra os diversos filtros que são necessários percorrer para que se possa concluir se um esquema está ou não sujeito aos deveres de informação e comunicação mencionados anteriormente.

Assim, o primeiro filtro que é referido na Figura 2.1. diz respeito ao facto de o esquema estar relacionado com impostos sobre o rendimento, sobre a despesa ou sobre o património. Caso estejamos perante um destes tipos de impostos, então no filtro seguinte há que verificar se o esquema determina, ou se espera que determine, a obtenção de uma vantagem fiscal. Se assim for, é importante aferir se essa vantagem fiscal constitui a finalidade, exclusiva ou predominante do esquema. O último filtro está relacionado com o facto de o esquema implicar a participação de uma entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado; ser uma entidade total ou parcialmente isenta; envolver operações financeiras ou sobre seguros; implicar a utilização de benefícios fiscais, e se é proposta ou não uma cláusula de exclusão ou limitação de responsabilidade. Se todas estas condições se verificarem, estamos perante um esquema de planeamento fiscal sujeito ao dever de comunicação (Despacho, 2008).

Em tom de conclusão sobre o planeamento fiscal abusivo e agressivo, cabe-nos referir que ambas as expressões são utilizadas, quer no Direito Internacional e Europeu, quer no Direito Português, demonstrando dois tipos de comportamentos que se consideram prejudiciais, conduzindo à erosão da base tributável dos Estados.

Podemos constatar que,

[a] dimensão do fenómeno [...] do planeamento fiscal abusivo atingiu enormes proporções na erosão das bases fiscais nacionais. Muitos países – quer individualmente, quer no âmbito de grupos e organizações e organismos internacionais – têm vindo a implementar medidas para controlar a situação (Ministério, 2009: 155).

Neste sentido, é importante esclarecer que a minimização da carga fiscal a suportar ou a maximização da poupança fiscal é o objetivo de todo o planeamento fiscal. Neste caso, estamos perante um objetivo legítimo e válido, tanto a nível internacional, europeu como nacional, onde podemos salientar, mais uma vez, o caso do Acórdão *Cadbury Schweppes*, onde é consagrado que a poupança fiscal é em si mesma um objetivo comercialmente válido (Caldas, 2015: 110).

Daqui podemos extrair que todos os tipos de planeamento fiscal têm como objetivo a obtenção de vantagens fiscais, sendo que, para os podermos distinguir não importa os seus objetivos, mas sim os seus limites.

Quanto ao planeamento fiscal abusivo, encontra-se dentro dos limites da legalidade, sendo que um dos seus próprios limites se traduz no respeito meramente formal da norma fiscal e o desrespeito pelos seus objetivos, verificando-se assim uma violação dos princípios da equidade, da justiça fiscal e da capacidade contributiva (ibid.: 112-113).

Quando não existe uma violação direta da norma fiscal, mas apenas do seu espírito, obtendo-se uma vantagem fiscal que resulta de um negócio artificial, ou seja, que não tem justificação económica, que não foi desejada pelo legislador fiscal, e que nem é permitida porque, segundo Saldanha Sanches (2000: 28-29) «[...] põe em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários [...], estamos perante o planeamento fiscal abusivo.

Em contraposição ao abuso, surge o planeamento fiscal agressivo, que se traduz na adoção de determinados comportamentos que acabam por aproveitar certas disparidades e tecnicidades das normas, gerando uma vantagem fiscal não prevista pelo legislador fiscal, que excede a justificação económica inerente ao comportamento, conduzindo a uma redução significativa da quota-parte de contribuição do contribuinte, comprometendo, de certa forma, a equidade e a justiça fiscal (Caldas, 2015: 127).

Como principais elementos que caracterizam o planeamento fiscal agressivo, podemos apontar o facto de estarmos perante esquemas complexos, mas não artificiais, ou seja, que apresentam uma justificação económica, mas que resultam de um aproveitamento de disparidades de normas fiscais, com vista à obtenção de vantagens fiscais que não estão previstas pelo legislador, não podendo desta forma serem proibidas (ibid.: 127).

Uma vez que neste domínio não se poderá aplicar a CGAA, porque não está em causa a artificialidade do negócio, mas sim a equidade e a justiça do sistema fiscal, associada a uma adequada distribuição da carga fiscal, tanto a OCDE como a UE, recomendam o fortalecimento da relação de cooperação entre as várias Administrações Tributárias, através de regimes de troca de informações.

2.3. Evasão Fiscal

Como já foi mencionado anteriormente, tanto a globalização como o crescimento do comércio internacional, tiveram um enorme impacto a nível fiscal, quer da parte dos contribuintes quer da parte dos próprios Estados. Num mundo onde a concorrência empresarial é cada vez maior, é notório que as empresas se sintam mais pressionadas para procurar uma minimização dos seus encargos fiscais.

O jornalista João Carlos Barradas afirma que

[b]eneficiar de baixos impostos é regra de ouro da gestão das 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 (Barradas, 2016).

É referido por Baker (2013: 385) que

[m]any national tax systems make a distinction between tax evasion, which involves a taxpayer escaping from a tax liability that has already arisen (and which is a criminal matter), and the avoidance of tax liabilities that have not otherwise arisen (which is not criminal though it may possibly give rise to a tax penalty).

Podem ser feitas várias subdivisões relativamente à evasão fiscal em sentido amplo, nomeadamente, Nuno Sá Gomes faz uma distinção entre evasão fiscal lícita e ilícita. Quanto à evasão fiscal lícita pode existir evasão fiscal *intra legem*, *extra legem* e negócios dirigidos à poupança fiscal previstos nas leis fiscais portuguesas anti abuso, ou seja, negócios antijurídicos mas lícitos. Já a evasão fiscal ilícita é uma evasão fiscal *contra legem*, que se traduz em verdadeiras infrações à lei fiscal (Gomes, 1998 *apud* Machado et al., 2012: 423)¹.

Quanto às possíveis causas para a prática de comportamentos associados à evasão fiscal, são apontadas por Machado (2012: 423-425) algumas delas, como por exemplo, o comportamento racional dos indivíduos que os leva à minimização dos encargos fiscais, quer por vias lícitas quer ilícitas. Neste caso, havendo uma perceção de que o sistema fiscal é injusto e complexo, pode levar a que os contribuintes resistam ao imposto, aumentando assim os níveis de evasão e fraude fiscal. Outras das causas mencionadas por este autor é a elevada carga fiscal que existe hoje em dia, e que leva a que seja dado um incentivo à fuga

¹ GOMES, Nuno Sá – A criminalização das infrações tributárias. *Ciência e Técnica Fiscal*. 54 e ss.

ao fisco, bem como a formação cívica dos sujeitos passivos e o ambiente cultural em que estão inseridos.

Quanto à complexidade dos sistemas fiscais, o mesmo autor refere que cada vez mais os Estados se veem confrontados com a necessidade de criarem sistemas fiscais mais atrativos e competitivos, para impulsionar o investimento estrangeiro e para promover o crescimento económico e, conseqüentemente, a criação de emprego. Por outro lado, há também a necessidade de promover a justiça social através dos próprios sistemas fiscais numa ótica redistributiva. Assim, podemos afirmar que «[a] tentativa de conciliação destes objetivos está na génese da complexização dos sistemas fiscais, que se apresentam ao contribuinte [...] como verdadeiros emaranhados legislativos e regulamentares» (ibid.: 425). Desta forma, na presença de um sistema fiscal complexo, os contribuintes mais informados, podem aproveitar as lacunas existentes, para minimizarem os seus encargos fiscais, sem o transgredirem diretamente.

A complexidade associada à instabilidade e à insegurança dos sistemas fiscais acabam por colocar o contribuinte numa situação de incerteza relativamente à sua situação fiscal, sendo todos estes fatores incentivos para comportamentos evasivos (ibid.: 426).

Relativamente ao impacto negativo que a evasão fiscal tem, este reflete-se em relação ao próprio funcionamento da economia. A este propósito Machado (ibid.: 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 em maior medida se eximem ao cumprimento das obrigações fiscais.

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

De uma forma geral, Francisco Antunes afirma que «[...] os comportamentos fiscais evasivos dificultam a construção do Estado Social de Direito, impedem a diminuição do défice e da dívida pública e não favorecem o equilíbrio da balança comercial» (Antunes: 2005: 6). Este autor refere ainda que «[o] dinheiro obtido com a evasão fiscal é muitas vezes transferido para paraísos fiscais com o objetivo de ser lavado» (ibid.: 6).

Os paraísos fiscais, 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 uma taxa demasiado baixa, com o objetivo de atrair capitais estrangeiros (Xavier, 2007: 357-358).

Contudo, este conceito de paraíso fiscal pode ser relativo, uma vez que qualquer Estado pode não tributar determinados rendimentos, ou tributá-los a taxas significativamente mais baixas (ibid.: 362). As empresas utilizam com alguma frequência paraísos fiscais ou jurisdições de menor tributação, para obterem uma menor tributação desses rendimentos (Santos, 2010: 233).

Os paraísos fiscais têm regras apertadas de sigilo sobre a identidade dos donos das sociedades lá sediadas, a que se chamam sociedades *offshore*. Através deste tipo de sociedades, pode ocorrer não só criminalidade a nível fiscal como criminalidade relacionada com a opacidade dos rendimentos, que pode servir para encobrir todo o tipo de crimes, tais como a corrupção, o tráfico de droga ou de armas (Ventinhas, 2016).

No âmbito das sociedades *offshore*, e no seguimento do mais recente escândalo associado aos paraísos fiscais, denominado de “*Panama Papers*”, Pedro Guerreiro considera que «[u]ma companhia offshore não é em si mesma ilegal, [...], pode até servir para operações de comércio internacional ou simplesmente aproveitar acordos tributários entre países e vazios legais para conseguir o que se designa de “eficiência fiscal”» (Guerreiro, 2016).

Como forma de disciplinar as práticas de concorrência fiscal prejudicial ao nível dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais preferenciais, a 9 de abril de 1998 foi aprovado na OCDE o Relatório sobre as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial. De acordo com Clotilde Palma, neste compromisso político, os países membros comprometem-se a não adotarem novas medidas que estejam abrangidas pelo respetivo âmbito de aplicação, e a não reforçar e a rever as que já existem, bem como a remover as práticas prejudiciais ou os regimes preferenciais que já existem (Catarino et al., 2015: 134).

Neste Relatório existem determinados critérios que permitem distinguir os paraísos fiscais dos regimes fiscais preferenciais. Assim, as principais características dos paraísos fiscais são: haver uma tributação nula ou mínima dos rendimentos; falta de troca efetiva de informações; falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas; e ausência de atividades económicas substanciais. No que toca aos regimes fiscais preferenciais, os principais fatores identificativos são de difícil distinção relativamente aos

paraísos fiscais, existindo uma zona cinzenta de difícil delimitação. Desta forma, os regimes fiscais preferenciais caracterizam-se pelas taxas de tributação efetivas serem mínimas ou nulas; pelos regimes de *ring fencing*, ou seja, parcial ou totalmente isolados dos mercados domésticos do país em causa; pela falta de transparência ao nível da conceção do regime e da respetiva aplicação prática, e ainda pela falta de troca efetiva de informações relativamente aos contribuintes que beneficiam do regime (ibid.: 143-135).

Ao longo dos trabalhos levados a cabo pela OCDE, os paraísos fiscais foram distinguidos em cooperantes e não cooperantes. Um paraíso fiscal é cooperante, quando, inicialmente qualificado como tal, faz uma declaração de compromisso a alto nível, no sentido de acolher os princípios do Relatório de 1998, adaptando, assim, a sua legislação e as práticas administrativas internas, ou seja, compromete-se à troca de informações. No caso dos paraísos fiscais não cooperantes, estes constam da própria lista dos paraísos fiscais não cooperantes, sendo-lhes aplicáveis sanções pelos países da OCDE, nomeadamente: a não concessão de deduções, isenções, créditos fiscais e outros benefícios às operações efetuadas com a jurisdição; a aplicação de uma retenção na fonte relativamente a determinados pagamentos a favor de sujeitos passivos nelas residentes; a aplicação de determinadas taxas e outros encargos às operações efetuadas com a jurisdição; e o reforço da troca de informações e cooperação (ibid.: 136).

Da lista inicial de paraísos fiscais de 2000, onde constavam 35 países e territórios, foi diminuindo o seu número, até que a partir de 2009 não constam quaisquer países, sendo esta lista substituída pela lista do G20 elaborada em colaboração com a OCDE.

A lista atrás mencionada comporta três níveis: as jurisdições que implementaram substancialmente as regras internacionais de troca de informações (lista branca, no caso de terem celebrado pelo menos 12 Acordos de Dupla Tributação (ADT's)); as que se comprometeram com essas regras internacionais de troca de informação, mas que ainda não as implementaram substancialmente (lista cinzenta); e as que não se comprometeram com estas mesmas regras (lista negra).

A propósito de paraísos fiscais, António Carlos dos Santos considera 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: 277).

Ainda no contexto das sociedades *offshore*, Pedro Guerreiro afirma que

[s]e uma reta é o caminho mais curto entre dois pontos, um esquema de offshores é o caminho mais longo, sinuoso e tortuoso para esconder a origem e o destino do dinheiro, para manter nomes de pessoas em segredo. Mas não é só de fuga aos impostos o que está em causa. É fraude, corrupção, financiamento de terrorismo, fortunas de ditadores extraídas a povos miseráveis, é tráfico, é uma selvajaria institucionalizada de dimensões absurdas e incapturáveis. [...] É necessário muito tempo, muito dinheiro, muita energia, muita cooperação para investigar, para apresentar os casos às forças policiais e judiciais, para forçar as forças políticas a impedir e a municiar o controlo, a prevenção e a punição, a disseminar uma cultura ética intolerante à trapaça e ao roubo individual que prejudica as sociedades e deixa vítimas pelo caminho (Guerreiro, 2016).

Segundo o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, tem-se vindo a atuar «[...] no sentido da negociação de acordos de troca de informações com alguns paraísos fiscais [...]», uma vez que «[o] actual contexto socioeconómico fornece uma oportunidade que não deve ser desperdiçada de combate aos paraísos fiscais [...]» (Ministério, 2009: 17).

Como medidas apontadas para combater as repercussões fiscais negativas do fenómeno da globalização, no âmbito dos paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados, o mesmo Relatório atrás mencionado, refere que é necessário que se introduzam e que se aumentem as medidas unilaterais, nomeadamente, as normas anti abuso, bem como a celebração de acordos de troca de informação, unilaterais e multilaterais, com os países “cooperantes”, e principalmente com aqueles que demonstram intenções de mudar para uma atitude mais cooperante (Ministério, 2009: 126).

Assim, num contexto à escala global, Baker (2013: 396) afirma que

[a]ll countries are likely to have provisions in their domestic law for combating aggressive tax avoidance schemes. These may be specific anti-avoidance rules that counter particular types of schemes, or they may be general anti-avoidance rules. There will also be laws criminalizing tax fraud, such as the deliberate concealment of assets offshore. However, in a cross-border context the effectiveness of these anti-avoidance rules may be significantly reduced because a country cannot obtain accurate information (or sometimes any information) about a taxpayer's assets or activities offshore.

Segundo o relatório sobre a competitividade fiscal elaborado pela Deloitte, a medida mais importante para combater a fraude e evasão fiscais apontada pelas empresas inquiridas neste estudo, foi nomeadamente

[...] o “incremento efetivo do cruzamento de dados por parte dos serviços fiscais” [...] seguida de “políticas eficazes de melhoria da forma como os contribuintes e a Administração Fiscal se percebem e relacionam” e do “alargamento da dedutibilidade de certos custos como forma de incentivar a exigência de faturas pelos bens/serviços adquiridos” [...] (Deloitte, 2015: 32).

Ainda no âmbito deste estudo da Deloitte, quando as empresas foram questionadas sobre outras possíveis medidas que possam combater a fraude e evasão fiscais, as repostas basearam-se essencialmente na redução de impostos e conseqüente redução da fuga aos mesmos; haver uma legislação mais dura para o enriquecimento ilícito ou não explicado, agravando-se para os casos de corrupção de titulares de cargos públicos/políticos; e uma melhor comunicação entre a AT e o contribuinte, como por exemplo a criação de cadernos com os direitos e deveres dos contribuintes (ibid.: 33).

Ao mesmo tempo, «[...] *through provisions for administrative assistance by exchange of information or assistance in cross-border collection of taxes, tax treaties can give countries a powerful weapon to detect and counter tax avoidance or tax fraud*» (Baker, 2013: 400).

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. Contudo, 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.

Acaba por haver uma certa contradição, na medida em que na regulação da economia, queremos que os cidadãos cumpram os seus deveres de pagar impostos, mas por outro lado, toleramos práticas fraudulentas, como aquelas que existem nos paraísos fiscais, onde há riqueza a sair do país sem ser taxada. Desta forma, tem que haver uma atuação política mais concertada, para que se consigam melhorar os controlos para o combate à fraude e à evasão fiscal.

2.4. Fraude: a vertente fiscal e contabilística

Devido ao clima de desconfiança instaurado nos últimos anos à volta do mercado financeiro e englobando também a contabilidade, torna-se extremamente importante que a nossa geração consiga renovar a confiança dos investidores, e assumir uma atitude mais pedagógica e consentânea à aquisição de uma postura mais contrária à prática de fraudes, com vista a podermos agir num contexto de prevenção e não de correção. Desta forma, outro dos conceitos relevantes que vamos definir nesta Dissertação é a fraude, na vertente fiscal e também contabilístico-económica.

2.4.1. A Fraude Fiscal

A fraude fiscal baseia-se, essencialmente, na obtenção de benefícios fiscais indevidos ou na redução da carga fiscal por meios ilícitos. Podemos dizer que a fraude se trata de um ato intencional, ilegítimo e doloso, cujo objetivo principal é a obtenção de benefícios para o próprio autor da fraude (Lourenço e Sarmento, 2008: 34-35).

Segundo Antunes (2005: 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 facturas falsas e apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros.

Também Catarino et al. (2015: 50) refere que a fraude fiscal se caracteriza «pela realização de atos ou negócios contrários à lei fiscal, ilícitos portanto, designados por negócios “*contra legem*”». Como exemplos destes atos, o mesmo autor identifica a não entrega ao Estado dos impostos cobrados ou retidos a terceiros, a obtenção de reembolsos fiscais indevidos ou ainda a existência de negócios simulados.

No que toca à legislação fiscal portuguesa, no âmbito dos crimes fiscais, encontra-se previsto no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), nomeadamente no Capítulo III deste diploma, os diversos crimes fiscais que existem, designadamente, a fraude, a fraude qualificada e o abuso de confiança.

Relacionado com o tema principal deste tópico, apenas nos interessa fazer referência à fraude fiscal e à fraude qualificada. Desta forma, no n.º1 do art.º 103º do RGIT, é mencionado que constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou

multa até 360 dias, as condutas ilegítimas 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 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 for inferior a 15.000 €, os factos acima descritos não são puníveis, de acordo com o n.º 2 do art.º 103º do RGIT.

Quanto à fraude qualificada, prevista no art.º 104º do RGIT, os factos previstos no art.º 103º do mesmo diploma, 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 verifique a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias, ou seja, se:

- 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.

Esta mesma pena é aplicada quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes, ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou quando a vantagem patrimonial for de valor superior a 50.000 €, de acordo com o estabelecido no n.º 2 do art.º 104º do RGIT.

De acordo com Pimenta (2009: 16), «[t]oda a fraude, porque envolve vantagens ou danos materiais, directos ou indirectos, imediatos ou mediatos, tem uma dimensão económica», sendo que se podem classificar as fraudes de acordo com múltiplos critérios, nomeadamente, segundo o local, segundo o lesado, segundo quem a pratica, ou ainda, segundo a natureza das suas consequências.

Neste âmbito, é oportuno fazer referência à teoria do triângulo da fraude, que surgiu através do estudo feito por Donald Cressey, um criminologista, que começou a sua investigação sobre a fraude, argumentando que deve haver uma razão por detrás de tudo o que os cidadãos fazem. O autor questionava-se sobre a razão pela qual as pessoas violam a confiança. No seu estudo, onde entrevistou 250 criminosos num período de 5 meses, 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 circunstâncias que as fazem violar a confiança. Cressey acaba por chegar à conclusão de que estão presentes três fatores (a pressão, a oportunidade e a racionalização) para que seja cometido um delito (Abdullahi, 2015: 39).

Estes três elementos enunciados por Cressey são, assim, conjugados no Triângulo da Fraude, presente na Figura 2.2., em que no topo se encontra a motivação/pressão, e na base surge a oportunidade e a racionalização.

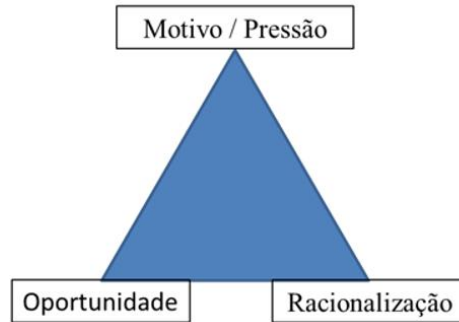


Figura 2.2. Triângulo da Fraude.

Fonte: Inspirado em Abdullahi (2015: 39).

Quanto à motivação/pressão, podemos dizer que está associada a cada pessoa, e que decorre, por um lado, da sustentação dos seus próprios vícios, como por exemplo hábitos de jogo, consumo de drogas ou álcool, e por outro, da pressão do meio envolvente (familiares ou amigos) que alicia à prática de diversos tipos de fraudes ou irregularidades. Em ambos os casos António João Maia afirma que, «[...] a pressão resulta de uma necessidade premente de alcançar dinheiro ou bens de natureza material com valor, a fim se solucionar um problema [...] ou simplesmente para aumentar as disponibilidades financeiras [...]» (Gonçalves e Pimenta, 2014: 113). Esta pressão, que pode levar os indivíduos a adotarem comportamentos não éticos, pode ser financeira ou não-financeira, sendo que a que se classifica como financeira é a que tem mais influência, segundo o exposto por Abdullahi (2015: 40).

No que toca à oportunidade, esta é verificada pela ineficácia dos controlos internos nas organizações, e pelo facto de a delegação de competências estar, por vezes, apenas centralizada num único indivíduo que o torna, conseqüentemente, mais vulnerável e propenso à prática de fraudes. Neste sentido,

[a]n opportunity has two aspects: (i) the inherent susceptibility of the organization to manipulation, and (ii) the organizational conditions that may warrant a fraud to occur. For example, if there is an inadequate job division, weak internal control, irregular audit, and the like, then the conditions will be favorable for the employee to commits fraud (ibid.: 40).

O terceiro elemento do Triângulo da Fraude, a racionalização, está relacionado com a forma como os colaboradores justificam os seus atos ilegais e rotineiros, invocando o desconhecimento das regras aplicáveis ou alegando a prática sistemática, mas incorreta, na realização de determinadas tarefas. O mesmo autor acrescenta que, *[r]ationalization refers*

to the justification and excuses that the immoral conduct different from criminal activity (ibid.: 40).

2.4.2. A Fraude contabilístico-económica

A fraude contabilística consiste em falsificar ou alterar registos contabilísticos, omitir movimentações ou alterar as demonstrações financeiras das entidades. Neste âmbito surge a necessidade de referir dois conceitos fundamentais, que podem ser alvo de analogia à fraude, mas que têm significados distintos, ou seja: o erro e a irregularidade. Lourenço et al. (2008: 34-35) entende que um erro, no contexto contabilístico, é considerado como um ato fortuito, não intencional e que é provocado por descuido ou por falha técnica. Já a irregularidade é definida pelo mesmo autor, como uma prática intencional não dolosa, onde é obtido um determinado prejuízo, mas sem se verificar ilegalidade ou ilicitude, onde é muitas vezes provocada por desconhecimento técnico.

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: 17).

Quanto à fraude organizacional, podemos dizer que esta é praticada em benefício da própria entidade, por funcionários da mesma. Este tipo de fraude envolve muitas vezes a manipulação das demonstrações financeiras, que se traduz na apresentação de uma situação patrimonial com resultados adulterados. Nestes casos, a organização procura, através destes esquemas, iludir potenciais investidores ou mostrar resultados aos sócios que não correspondem à realidade (ibid.: 17).

Relativamente à fraude ocupacional ou fraude contra a empresa, a mesma é desencadeada a favor da pessoa que a cometeu, e podemos defini-la como «*[t]he use of one's occupation for personal enrichment through the deliberate misuse or misapplication of the employing organization's resources or assets*» (ACFE, 2014: 6).

2.4.2.1. A Fraude Ocupacional: the Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014

A *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) tem vindo já há vários anos a publicar estudos sobre a incidência da fraude e a sua deteção. O seu mais recente relatório publicado foi o *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse* em 2014, que se

baseou em 1483 casos de fraude ocupacional reportadas pelos *Certified Fraud Examiners*, em que através da análise destes casos se pode compreender como é que a fraude é cometida, como é detetada e como é que as organizações podem reduzir a vulnerabilidade ao risco.

A fraude ocupacional é neste momento um grande problema universal para os negócios a nível global, sendo que «*[t]he cost of fraud is the equivalent of a financial iceberg; some of the direct losses are plainly visible, but there is a huge mass of hidden harm that we cannot see*» (ibid.: 8). No que toca ao montante das perdas causadas pela fraude ocupacional em 2014, cerca de 54% dos casos em estudo apresentam perdas inferiores a 200.000 USD. Para valores superiores a 1.000.000 USD de perdas, são referidos aproximadamente 22% dos casos.

Importa fazer uma breve referência ao facto de este tipo de fraude ocorrer, segundo o Relatório da ACFE de 2014, em mais de 100 países. Na Tabela 2.1. que abaixo é apresentada, podemos verificar quais as principais regiões afetadas pela fraude ocupacional.

Tabela 2.1. Localização geográfica das organizações vítimas de fraude.

Region	Number of Cases	Percent of Cases	Median Loss (in U.S. dollars)
United States	646	48.0%	\$100,000
Sub-Saharan Africa	173	12.8%	\$120,000
Asia-Pacific	129	9.6%	\$240,000
Western Europe	98	7.3%	\$200,000
Eastern Europe and Western/Central Asia	78	5.8%	\$383,000
Canada	58	4.3%	\$250,000
Latin America and the Caribbean	57	4.2%	\$200,000
Southern Asia	55	4.1%	\$56,000
Middle East and North Africa	53	3.9%	\$248,000

Fonte: Adaptado de ACFE *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse* 2014.

Conforme se observa nesta tabela, existe uma clara evidência de que os Estados Unidos da América são a região onde existe uma maior percentagem de casos de fraude ocupacional com uma perda média de 100.000 USD.

De uma forma geral, e de acordo com o Relatório da ACFE, atrás enunciado, «*[...] occupational frauds can be classified into three primary categories: asset misappropriation, corruption and financial statement fraud [...]*» (ibid.: 10).

De seguida, é apresentado um gráfico, na Figura 2.3., que evidencia a percentagem de frequência da fraude ocupacional consoante a sua categoria.

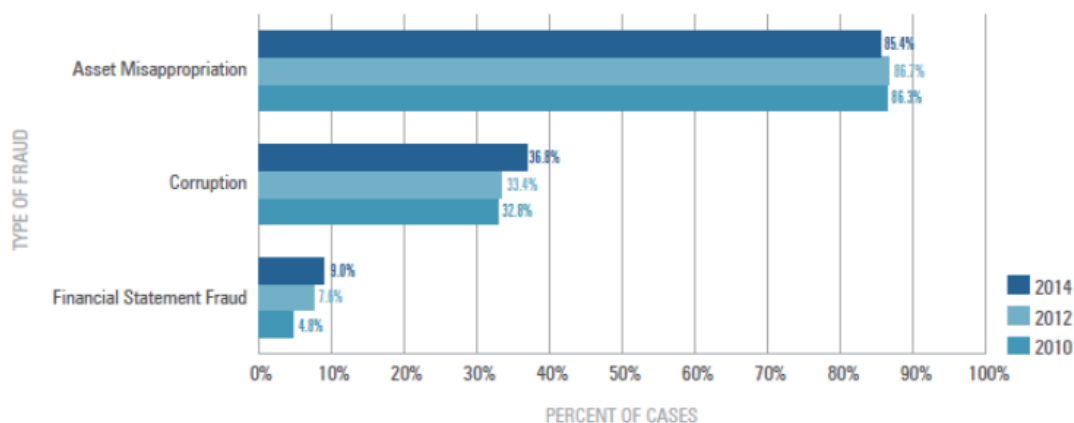


Figura 2.3. Frequência da fraude ocupacional por categorias.

Fonte: Adaptado de *ACFE Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014*.

Pela análise desta figura, podemos constatar que a apropriação indevida de ativos é a categoria que mais é afetada com esquemas de fraude, com uma percentagem em 2014 de 85,4%. Em comparação com os anos anteriores, podemos verificar que tem ocorrido um decréscimo, mas não muito acentuado. Já no que toca à corrupção e à fraude nas demonstrações financeiras, a sua percentagem é bastante inferior à verificada na apropriação de ativos. Contudo, nestas duas categorias tem-se verificado a tendência oposta, ou seja, desde 2010 que a percentagem de casos detetados tem aumentado.

Para uma melhor compreensão destas três grandes categorias, apresentamos, de seguida, a *Fraud Tree*, ilustrada na Figura 2.4.

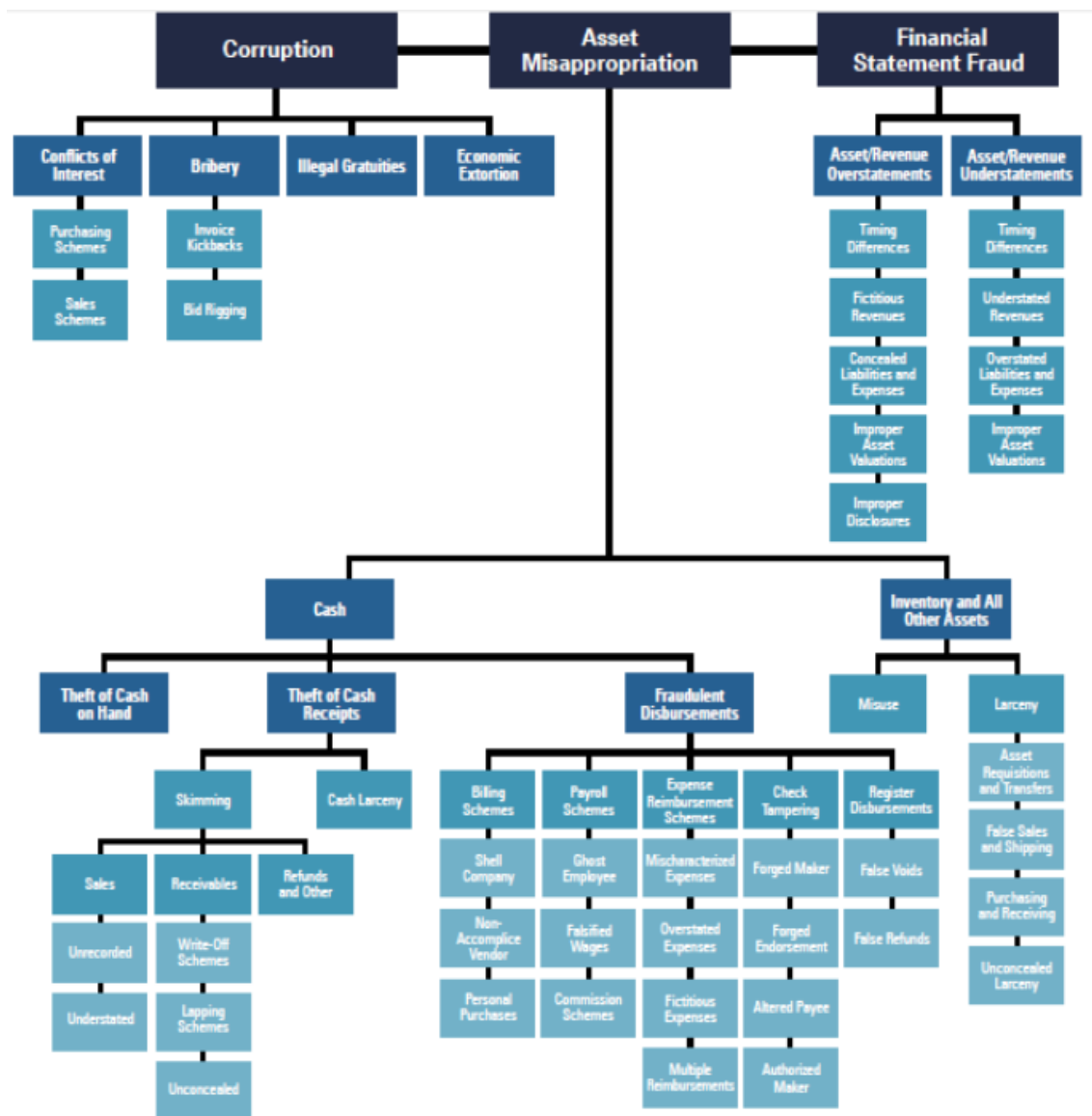


Figura 2.4. *Fraud Tree.*

Fonte: Adaptado de ACFE *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse* 2014.

No que concerne à corrupção, esta divide-se em várias subcategorias, tais como: o conflito de interesses, o suborno, gratificações ilegais e extorsão. Quanto à apropriação de ativos, podemos falar de dinheiro como também de inventários. Já na fraude às demonstrações financeiras, pode haver uma situação patrimonial mais favorável do que a realidade, ou pelo contrário, pode haver uma situação mais desfavorável, dependendo da intenção do agente fraudulento. É também importante referir que estes esquemas fraudulentos, para além de serem cometidos isoladamente, também são muitas vezes conjugados entre si, quer

isto dizer que, aproximadamente 30% dos casos analisados envolvem duas ou mais destas três categorias da fraude ocupacional, atrás identificadas.

De seguida, iremos aprofundar as três principais categorias presentes na *Fraud Tree*, mencionada na Figura 2.4., mostrando também as suas diversas subcategorias.

Em relação à categoria mais frequente na ocorrência da fraude ocupacional, ou seja, a apropriação indevida de ativos, segundo o *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014*, são apontadas nove subcategorias que representam formas específicas que os funcionários das empresas usam para a prática de esquemas fraudulentos. Este relatório aponta os esquemas de *check tampering*, *billing* e *non-cash misappropriations* como principais esquemas, cujo risco é mais elevado em termos de custo e de probabilidade de ocorrência combinada com outros tipos de esquemas. Com um risco mais reduzido, e com um menor custo de perda associado, surgem os esquemas relacionados com *payroll* (quando um funcionário exige o pagamento de horas extra, que na realidade não foram feitas), *cash larceny* (quando um pagamento já registado é roubado da caixa, como por exemplo, um funcionário que rouba o dinheiro ou cheques diariamente recebidos, sem que estes cheguem a ser depositados no banco); e *skimming* (que se traduz num esquema em que por exemplo um pagamento é roubado ainda sem ter sido registado na empresa).

No que toca ao *check tampering*, segundo o mesmo Relatório, trata-se de um esquema em que o agente fraudador rouba ao seu empregador cheques de diversas formas, ou seja, pode interceptá-los em qualquer momento do seu percurso até chegar ao banco, ou mesmo forjá-los ou alterá-los, por exemplo, um cheque destinado a um fornecedor é interceptado e é depositado na própria conta do agente fraudador. Este tipo de esquemas ocorre com mais frequência no setor dos serviços sociais, religiosos e de caridade (35%), e também no setor da construção civil (27,9%).

No âmbito dos esquemas de *check tampering*, de referir que em 2014, este género de esquemas foi o que levou mais meses a ser detetado, nomeadamente, em média, 26 meses, sendo mais frequente nas organizações com menos de 100 empregados, com uma percentagem de ocorrência de cerca de 22%. Já nas entidades de maior dimensão, a percentagem ronda os 7%, ou seja, torna-se mais fácil para o agente fraudador agir em entidades de menor dimensão, porque acaba sempre por existir um menor controlo interno, surgindo assim mais oportunidades para, neste caso concreto, haver desvio de cheques, e para que os esquemas sejam mais tardiamente descobertos. Nestes casos, o *check*

tampering está inserido no grupo de esquemas que são preparados, maioritariamente, apenas por única pessoa, sendo que os departamentos onde ocorrerem com mais frequência são, nomeadamente, o departamento financeiro (24,6%) e o de contabilidade (35,7%).

Outro dos tipos de esquemas com um risco mais elevado de frequência relacionado com a apropriação indevida de ativos, são os esquemas que envolvem a parte de *billing* (faturação), ou seja, trata-se de esquemas em que o funcionário faz com que o seu empregador lhe efetue um pagamento, mediante a apresentação de faturas falsas de bens ou serviços, para seu uso pessoal, como por exemplo, o empregado que adquire bens para uso pessoal, enviando uma fatura ao empregador para o respetivo pagamento.

Esta forma de abuso ocupacional ocorre maioritariamente em empresas de maior dimensão, em cerca de 28,7% dos casos. Nas empresas que apresentam uma dimensão inferior a 100 empregados, a percentagem de ocorrência de casos de fraude na área da faturação, chega aos 20,3%, segundo o Relatório mencionado.

Os esquemas relacionados com a faturação apresentam um elevado risco de ocorrência na maioria das indústrias, destacando-se com maior percentagem, a área da construção (34,9%), da educação (33,8%) e dos transportes (33,3%). Quanto aos departamentos onde mais é praticada fraude na faturação, o Relatório aponta a área da contabilidade, e a própria Administração executiva da entidade.

O último dos três principais tipos de esquemas, no âmbito da apropriação indevida de ativos, é o esquema denominado de *non-cash misappropriations*, que se traduz no roubo ou na má utilização de ativos não monetários por parte dos funcionários das organizações. Como exemplo desta situação podemos apontar o roubo de inventários de armazém ou ainda a quebra de confidencialidade de informações relacionadas com clientes.

Relativamente ao roubo de ativos não financeiros, este tipo de esquemas é considerado o que dura menos meses a ser detetado, ou seja, de 2010 para 2012, o número médio de meses diminuiu de 15 para 12 meses, sendo que em 2014 se manteve o mesmo número de meses. Podemos ainda fazer referência ao facto deste tipo de esquemas ser o mais frequente em entidades de maior dimensão, sendo que é mais vezes organizado por duas ou mais pessoas. Quanto aos tipos de indústria que são mais afetados pelo roubo de inventários, o Relatório menciona a área de *manufacturing*, e a área de comércio a retalho e de transportes. O departamento de vendas e o de compras são os que mais são utilizados para a prática de roubo de inventários.

A segunda categoria da *Fraud Tree* que passamos a apresentar de seguida é a corrupção, que de acordo com o *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014*, se trata de um esquema em que um funcionário de uma empresa usa a sua influência numa transação negocial violando o seu dever para com a sua entidade empregadora, por forma a obter um benefício direta ou indiretamente, como por exemplo, os esquemas relacionados com suborno ou conflito de interesses.

Segundo este Relatório, o Médio Oriente, o Norte de África e África Subsariana são as zonas do planeta mais afetadas pela corrupção. Conforme referido, os agentes fraudadores cometem muitas vezes esquemas ilícitos que envolvem dois ou mais tipos de esquemas de fraude ocupacional. A corrupção parece ser um dos casos em que há uma maior compatibilidade com outros tipos de esquemas, nomeadamente, com a apropriação indevida de ativos e com a fraude às demonstrações financeiras. Relativamente à duração média de deteção dos esquemas de corrupção, esta tem-se mantido nos 18 meses desde 2010, fazendo parte dos esquemas que demoram menos tempo a serem detetados.

Em relação à dimensão das organizações, a corrupção aparece no topo dos tipos de esquemas com maior ocorrência, quer nas pequenas entidades, com menos de 100 empregados, quer nas organizações de maior dimensão, conforme se pode observar na Figura 2.5.

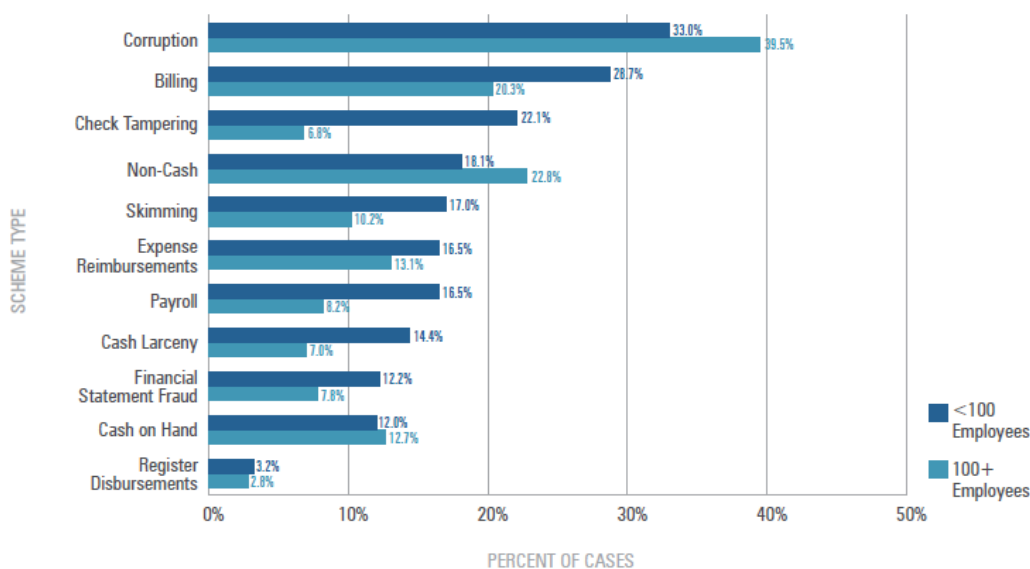


Figura 2.5. Tipos de esquemas por dimensão da organização.

Fonte: Adaptado de ACFE *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014*.

Com esta figura, podemos constatar que cerca de 40% dos casos de corrupção são detetados em organizações com mais de 100 empregados e 33% em entidades de pequena dimensão.

No que toca às indústrias que possuem um maior risco de ocorrência de corrupção, segundo o *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014*, podemos dizer que a corrupção é um esquema transversal e que acarreta risco em todas as indústrias, conforme podemos constatar na Figura 2.6.

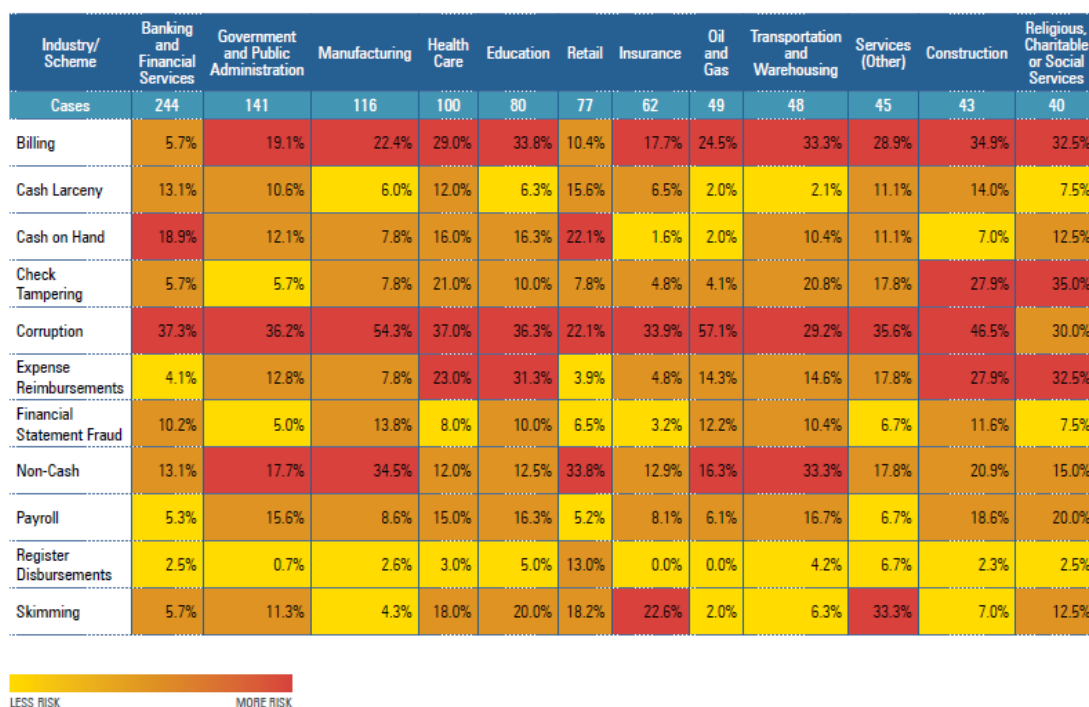


Figura 2.6. Frequência dos esquemas com base na indústria.

Fonte: Adaptado de ACFE *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014*.

Através desta figura, podemos verificar que apesar de o risco estar presente em todas as indústrias, as que apresentam uma maior percentagem de risco são a indústria do óleo e gás (57%) e *manufacturing* (54,3%).

Este Relatório também faz referência ao facto de a corrupção ser preparada maioritariamente por mais do que uma pessoa, com cerca de 57% dos casos identificados. No entanto, também existem esquemas de corrupção que são arquitetados apenas por uma única pessoa, onde a percentagem dos casos desce para 22%.

Os departamentos mais afetados com a corrupção são a área de compras e a própria Administração executiva da entidade, sendo, no entanto, todos os departamentos afetados com este tipo de esquema.

Por último, o tipo de fraude que ocorre com menos frequência, de acordo com o *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2014* é a fraude nas demonstrações financeiras, verificando-se uma tendência crescente desde 2010 até 2014. Apesar de, comparativamente com a corrupção e com a apropriação indevida de ativos, ser um tipo de fraude que ocorre com menos frequência, ou seja, cerca de 9% dos casos analisados em 2014, causa um elevado impacto financeiro, com uma perda média de 1 milhão de USD desde 2012.

Este tipo de fraude traduz-se num esquema em que um funcionário provoca, intencionalmente, distorções ou omissões relativamente à informação financeira que consta nos relatórios da entidade onde labora, como por exemplo, inflacionar os ativos da entidade e reportar receitas fictícias.

Relativamente ao tempo médio para se detetar este tipo de fraudes, desde 2012 que o número de meses se mantém, ou seja, 24 meses. Trata-se do terceiro tipo de fraude que mais tempo leva a ser detetado. É também importante fazer referência ao facto de que a fraude nas demonstrações financeiras é praticada com mais frequência em entidades de menor dimensão, com menos de 100 funcionários, como se pode verificar na Figura 2.5. Tipos de esquemas por dimensão da organização, já anteriormente mencionada no âmbito da corrupção.

As indústrias que são mais lesadas, embora não apresentem um risco elevado de ocorrência, no que toca à fraude nas demonstrações financeiras, segundo o Relatório analisado, são as indústrias do óleo e gás e de *manufacturing*. Comparativamente com a corrupção, as indústrias mais afetadas acabam por ser as mesmas, apenas com a diferença de que a percentagem de risco é menos elevada no caso da fraude nas demonstrações financeiras.

A própria Administração executiva da entidade acaba por ser o local onde a fraude nas demonstrações financeiras apresenta um risco mais elevado de ocorrência, com cerca de 26,3% dos casos, de acordo com a Figura 2.7., que a seguir é apresentada.

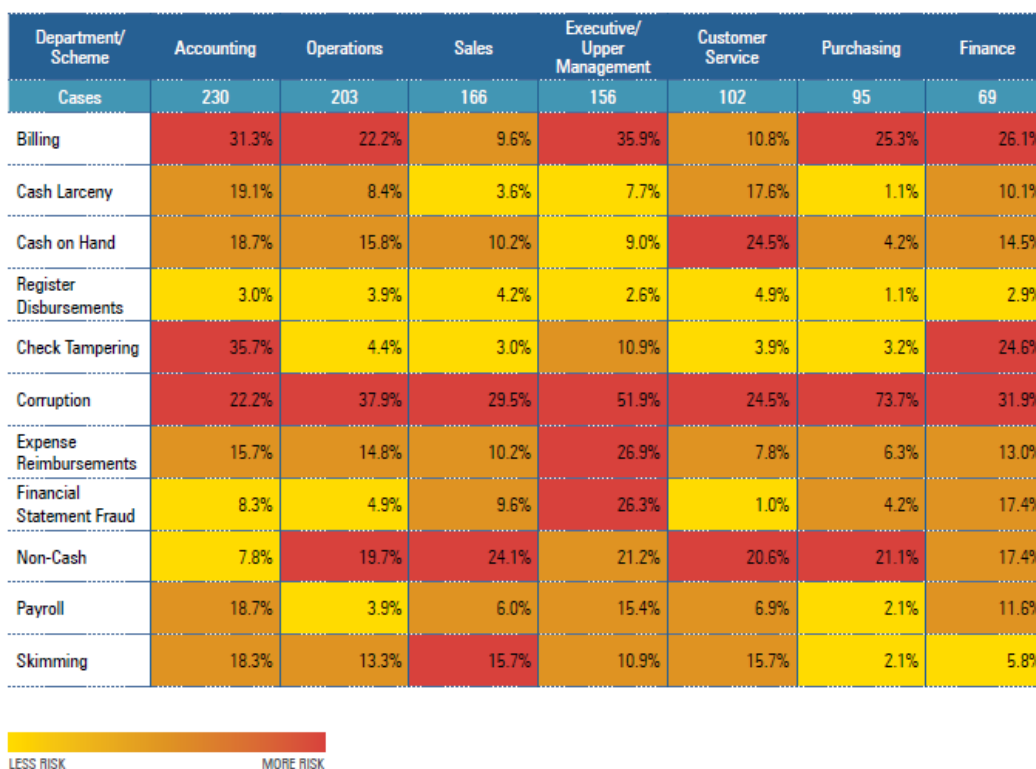


Figura 2.7. Frequência dos esquemas com base no departamento do autor da fraude.

Fonte: Adaptado de ACFE *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse* 2014.

Com a observação desta figura, podemos constatar que a própria Administração executiva da entidade, é, de uma forma transversal, o departamento que apresenta uma maior percentagem de risco associado à ocorrência de esquemas fraudulentos. Contudo, é no departamento de contabilidade que se regista um maior número de casos de fraude ocupacional, existindo mais risco nos esquemas de *check tampering* e de *billing*.

A concluir este tópico relativo à fraude, há que referir que tanto a fraude fiscal como a contabilística podem surgir associadas a diversos fatores e situações. Um dos principais fatores é precisamente a componente humana, ou seja, as diversas características do ser humano que levam certos indivíduos a violar alguns princípios éticos do seu comportamento individual (Wells, 2009: 489-490). Também associada ao fator humano, o mesmo autor afirma que a ganância é uma das características dos sujeitos fraudulentos e que é um fator determinante da fraude ocupacional.

A excessiva carga fiscal com que as empresas se deparam nos dias de hoje influencia a tentativa de fuga aos impostos. Quanto maiores forem os motivos que levam as organizações a implementarem esquemas para pagarem menos impostos e terem mais benefícios, maiores são as probabilidades de existência de fraudes e irregularidades praticadas (Lourenço et al., 2008: 35).

Relativamente aos agentes que podem fomentar a fraude, existem diversas entidades que a podem promover, de uma forma não intencional, devido ao seu posicionamento na organização económica nacional, que pode permitir, de forma inadvertida, que se criem condições para que as fraudes ocorram. Algumas destas entidades são por exemplo: os Bancos, as Finanças, os Tribunais e os próprios sócios e gerentes empresariais (ibid.: 36).

Não obstante a existência de um ambiente propício à verificação de fraudes, podemos identificar vários obstáculos ou entraves à prática das mesmas, nomeadamente: os Revisores Oficiais de Contas (ROC), os Técnicos Oficiais de Contas (TOC), atualmente denominados de Contabilistas Certificados, os auditores, o próprio controlo interno que tem o intuito de planear, gerir e fiscalizar os procedimentos administrativos da empresa de forma a detetar e diminuir o risco da ocorrência de fraudes, e também o próprio sistema judiciário (ibid.: 36).

As políticas proactivas sobre a fraude começam no facto de na gestão, nos auditores e nos investigadores de fraudes existir uma postura mais elevada, ou seja, expor as próprias fraudes. Ter uma postura mais elevada significa, também, assegurar que os controlos ocultos assim não o permanecem. Para o cumprimento desse objetivo é importante que os empregados saibam que estão a ser observados e que existem auditores atentos ao seu trabalho, dissuadindo-os de praticarem determinadas fraudes (Wells, 2009: 493-494).

É pertinente fazer uma breve referência à perspetiva futura da fraude. Em primeiro lugar, as organizações possuem cada vez mais uma tecnologia avançada, o que facilita, de certo modo, a prática de fraudes. Por outro lado, a falta de ética existente no seio das organizações, proporciona ou alicia os seus colaboradores a sentirem-se “tentados” à prática de um crime. É um dado assente que as fraudes nunca vão deixar de existir, nem nunca existirá uma forma de as conseguir impedir. A melhor forma de minimizá-las é apostar na prevenção, através do investimento em formações relativas à adoção de comportamentos éticos, que têm que ser administradas aos colaboradores de uma forma

sistemática, para que durante todo o seu percurso profissional não se sintam aliciados à prática de qualquer tipo de ilícitos.

É de igual forma interessante referir o desenvolvimento sustentável dentro das organizações, que muitas vezes não existe, ou existe de uma forma que se torna ineficaz, e que é extremamente importante para que a organização passe uma boa imagem para o exterior. É certo que agir de uma forma correta e, tendo por base a ética, dá bons resultados e proporciona um bom nível de negócios a longo prazo. A ética nos negócios significa a própria sobrevivência das organizações, tornando-se desta forma o passaporte para a sua sustentabilidade.

2.5. Burla Tributária

Após termos feito uma abordagem à fraude, tanto fiscal como contabilístico-económica, é importante fazer referência à burla tributária, como crime tributário comum. Este tipo de crime baseia-se essencialmente no não cumprimento das obrigações para com a Administração Tributária (fiscal e aduaneira) ou para com a Segurança Social.

No caso da burla tributária, o preceito que temos que mencionar é o art.º 87º do RGIT, onde estão explicitadas as características deste tipo de crime. Assim, segundo Alcântara Martins (2013: 31) podemos dizer que,

[e]ste tipo legal de crime ocorre quando alguém através de falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes ou outros meios fraudulentos, determinar a Administração Tributária a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.

Por isso, podemos deduzir que o meio para se atingir o objetivo é através de falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos (no caso da falsificação trata-se de documentos novos, mas no caso da viciação, são documentos já existentes em que se viciam os dados), ou ainda através de outros meios fraudulentos, em que existe uma desconformidade entre o documento e a realidade.

O objetivo da burla tributária é levar a um enriquecimento do agente ou de terceiros, pressupondo uma conivência entre ambos, mediante atribuições patrimoniais, ou seja, neste caso tem que haver um ato positivo.

Entende-se por documentos fiscalmente relevantes, livros, documentos e outros documentos informáticos e/ou eletrónicos, que são indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte (ibid.: 31).

Nos termos do n.º 2 do art.º 87º do RGIT, se a atribuição patrimonial for de valor elevado, a pena é de prisão de 1 a 5 anos para pessoas singulares e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas. Caso a atribuição patrimonial seja de valor consideravelmente elevado, a pena aplicada é de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas, conforme previsto no n.º 3 do art.º 87º do RGIT.

As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes, ou ainda a utilização de outros meios fraudulentos, com o objetivo de enriquecimento do agente ou de terceiros, não são puníveis autonomamente, de acordo com o previsto no n.º 4 do art.º 87º do RGIT.

Segundo Jesuíno Alcântara Martins, existe uma diferença notória entre o crime da fraude fiscal e a burla tributária, uma vez que na fraude fiscal «o agente, através da sua conduta ilícita visa diminuir as receitas tributárias ou os impostos a liquidar, na burla não existe diminuição das receitas tributárias, o que existe é a extorsão de valores do erário público» (ibid.: 32).

Como comparação entre estes dois tipos de crimes, podemos dizer que na burla tributária existe a preparação de um esquema com vista à obtenção de uma vantagem fiscal e à transmissão de informação que não corresponde à realidade. Assim, o contribuinte enriquece com o ato planeado de adulterar a informação. Na fraude, apenas ocorre uma mera omissão por parte do contribuinte no preenchimento das declarações fiscais. Não tem em vista a obtenção de vantagem fiscal, mas sim a omissão de informação. Neste caso, basta que haja um prejuízo para o Estado, sem que o contribuinte enriqueça com a ocultação da informação.

2.5.1. A Fraude Carrossel como forma de Burla Tributária

No contexto da burla tributária, uma das formas de falsificação e viciação de documentos fiscalmente relevantes, que levam ao enriquecimento do próprio agente ou de terceiros, é a fraude carrossel associada ao IVA que é apresentada de seguida. Este tipo de fraude caracteriza-se pelo

[...] aproveitamento que é feito por um sujeito passivo de fazer uma ou mais aquisições intracomunitárias tributadas com a alíquota zero e, depois de vender as mercadorias a um agente económico do mercado nacional, desaparece sem entregar ao Estado o IVA recebido pela venda, nem o devido pela aquisição intracomunitária (Guimarães, 2010: 981).

Neste estratagema existem vários intervenientes, nomeadamente: o *missing trader*, que é o agente económico que desaparece do circuito; o *buffer*, que é o adquirente intermédio, e cuja função é não tornar evidente a transação com o *broker*, que é quem deduz o IVA e reclama o reembolso do IVA que pagou pela transação mas que não foi pago pelo *missing trader*; e por fim, temos ainda a empresa de ligação, que é o sujeito passivo que está colocado noutro Estado membro, e que permite uma transação intracomunitária com alíquota zero, que se chama de *conduit company* (ibid.: 981-982).

Na fraude carrossel, o objetivo principal do *missing trader* é ficar com o dinheiro do IVA que é recebido pela venda interna, mas que não foi entregue ao Estado. Este interveniente tende a vender a mercadoria a um preço abaixo do valor de mercado, antes de ser detetado e antes de desaparecer do esquema. Este facto vai originar um conjunto de mercadorias a baixo preço que acaba por chegar ao mercado legal criando situações de concorrência desleal (ibid.: 982).

No domínio da legislação portuguesa, no que toca ao IVA, o legislador acabou por introduzir uma alteração ao art.º 72º do CIVA, alargando assim a responsabilidade solidária pelo pagamento do IVA aplicável ao adquirente, para o caso das operações simuladas. Com o aditamento, através da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, do art.º 72º-A é alargada a responsabilidade solidária aos sujeitos passivos que tenham ou devam ter conhecimento de circunstâncias de fraude. Atualmente é o n.º1 do art.º 80º do CIVA que contempla a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos, em que

[...] nas transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente são também responsáveis solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos [...] que tenham intervindo ou venham a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços desde que aqueles tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias.

Nestes casos, presume-se que o sujeito passivo tem conhecimento de que o imposto relativo às transmissões de bens ou prestações dos serviços não foi, ou não venha a ser

integralmente entregue nos cofres do Estado, sempre que o preço por ele devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência, isto é, inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores de circuito económico, de acordo com o n.º 3 do art.º 80º do CIVA.

Apresentadas as principais características da fraude carrossel, é altura de refletirmos um pouco sobre as principais fragilidades do sistema harmonizado de IVA, que levam a que se proporcionem mecanismos como o da fraude carrossel.

Sendo o IVA um imposto plurifásico, onde existe uma conta-corrente entre o Estado e o próprio contribuinte, acontece, muitas vezes, o contribuinte ficar com elevadas quantias a título de IVA na sua posse e que deverão ser entregues ao Estado, nos casos das aquisições de mercadorias intracomunitárias que são sujeitas à alíquota zero com o encaixe do IVA resultante da venda dessas mercadorias no mercado nacional. O agente económico que se encontra nesta posição acaba por desaparecer do circuito económico e fiscal, levando consigo esse dinheiro. Por norma, existe já uma empresa preparada para entrar neste circuito e continuar com o esquema de fraude. Com estes desaparecimentos, conclui-se que é o Estado que sai lesado de todo este esquema, e acaba por ser posto em causa todo o sistema de IVA (Guimarães, 2010: 984).

Tendo em conta que estamos a falar de um tipo de fraude organizada e cujo objetivo é obter indevidamente dinheiro de reembolso do IVA, este crime é praticado por peritos que dominam o sistema de tributação europeu, conhecendo bem as suas principais fraquezas. De referir como principais fragilidades do sistema harmonizado de IVA e que potenciam a fraude carrossel: a alíquota zero nas transações intracomunitárias; a fatura como documento contabilístico de desconto do imposto independentemente do seu efetivo pagamento; a demora na troca de informações por via do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES); e a inexistência de responsabilidade solidária do vendedor e do adquirente na obrigação de imposto face à sua falta, nas transações intracomunitárias (ibid.: 984-985).

Relativamente à primeira fragilidade enunciada, a alíquota zero nas transações intracomunitárias, é considerada uma solução técnica adequada e necessária à aplicação neutral do IVA nas relações económicas entre Estados com tributação no destino. Ao aplicar-se a alíquota zero às transações de venda intracomunitárias e alíquota normal ao Estado de destino, acaba por se conseguir a neutralidade da operação e a não discriminação

entre mercadoria nacional e comunitária, garantindo, por isso, a livre concorrência. Uma das soluções alternativas passava por tributar na origem, tornando a mercadoria sujeita a imposto logo no estágio de produção e entraria para o mercado interno já tributada. Esta solução implicaria que o custo do imposto fosse suportado pelo consumidor final do Estado de destino, correndo o risco de transformar o IVA num imposto sobre a produção e não sobre o consumo, o que onera e distorce a neutralidade da mercadoria no mercado, e consequentemente, a livre concorrência. Esta solução de tributar com alíquota zero a transação intracomunitária de venda e, por outro lado, a compra com a alíquota aplicável ao produto do Estado membro de destino garante a neutralidade, mas implica um acesso efetivo à informação qualificada e atempada por parte das Administrações Fiscais (ibid.: 985).

A segunda fragilidade apontada está relacionada com a fatura como documento contabilístico de desconto do imposto independentemente do seu efetivo pagamento, ou seja, a emissão de fatura pode dar lugar a crédito de IVA imediato, independentemente de se efetuar o pagamento da transação. Esta característica do sistema de IVA facilita a fraude na medida em que a emissão de uma fatura permite o reembolso imediato de IVA não pago, nomeadamente, por compensação em IVA que se detenha por via de outras transações. As faturas acabam por servir como instrumentos de encaixe financeiro, independentemente do efetivo pagamento das mesmas, levando a que se defenda que o reembolso ou o direito à dedução das faturas sujeitas a IVA só teria lugar desde que houvesse o encaixe efetivo do IVA após certificação de pagamento efetivo (ibid.: 986).

A demora na troca de informações também é uma das fragilidades apontadas ao sistema de IVA, no sentido em que o sistema de transações intracomunitárias pressupõe que haja um acesso rápido e útil à informação das transações e dos sujeitos passivos que as realizam. O esquema da fraude carrossel pressupõe que o acesso por parte das Administrações Tributárias ao incumprimento da obrigação de entrega por parte do *missing trader* se faz, em regra, seis meses após o facto. Seis meses acaba por ser demasiado tempo para a deteção de possíveis transações fraudulentas, permitindo que exista muito encaixe de dinheiro de imposto que depois não é entregue (ibid.: 986).

Por fim, importa referir a inexistência de responsabilidade solidária do vendedor e do adquirente na obrigação de imposto nas transações intracomunitárias, como uma questão que se traduz numa dificuldade para o combate à fraude carrossel. Embora se acredite que

a empresa adquirente já está inserida no circuito, esta prova é de difícil obtenção, uma vez que está em causa a liberdade de circulação de mercadorias (ibid.: 986-987).

Após fazer referência às diversas fragilidades que o sistema de IVA apresenta, é importante mencionar as formas que existem para se poder combater e prevenir a fraude. Desta forma, existe um conjunto de instrumentos comunitários que permite, caso sejam aplicados de uma forma eficiente, um combate mais eficaz à fraude carrossel, tais como a troca de informações, o programa FISCALIS, e as *Good Practices* previstas pelos peritos para combater este tipo de esquema fraudulento (ibid.: 987).

Relativamente à troca de informações e à cooperação administrativa entre as Administrações Fiscais, as regras aplicáveis foram inicialmente previstas no Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro de 2003. Este Regulamento tem sido diversas vezes alterado de modo substancial, uma vez que são necessárias novas alterações e reformulações. Assim, a versão mais recente que retrata a troca de informações, a cooperação administrativa e a luta contra a fraude no domínio do IVA é o Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010. Este documento prevê a troca de informações a pedido (art.º 7º a 9º), sem pedido prévio, também denominada de automática (art.º 13º) e espontânea (art.º 15º).

Através da elaboração trimestral do mapa recapitulativo que é entregue pelo sujeito passivo ao seu Estado, é feito um controlo para se detetar possíveis situações de fraude. Nesta declaração, são mencionadas as operações intracomunitárias identificando o sujeito passivo para quem se vendeu as mercadorias, os montantes das vendas e as respetivas datas. Esta declaração é cruzada, posteriormente, com a informação existente no sistema que é fornecida pelos outros Estados-Membros, para que se possam identificar as situações de desconformidade (ibid.: 988).

O prazo para o acesso a estes dados por parte de outra Administração Fiscal de um Estado membro é de três meses, e como a informação diz respeito sempre ao último trimestre pode levar até seis meses para se obterem dados de fraude. Este tempo é considerado excessivo na eficácia do combate à fraude carrossel, sendo aproveitado pelos agentes da fraude para maximizar o seu efeito de encaixe de dinheiro público, antes de desaparecerem (ibid.: 988).

Atualmente, a entrega da Declaração Recapitulativa já é feita, em regra, mensalmente, sendo que em determinadas situações a lei prevê o seu envio trimestral. Esta Declaração aplica-se exclusivamente às operações ocorridas a partir do início de janeiro de 2010.

Assim, segundo o Ofício Circulado n.º 30113, de 20 de outubro de 2009, a declaração atrás mencionada é enviada por transmissão eletrónica de dados, quando no período de referência tenham ocorrido transmissões intracomunitárias de bens e/ou prestações de serviços, nos seguintes prazos:

- até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações pelos sujeitos passivos enquadrados no regime normal de tributação, com periodicidade mensal; e enquadrados no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral, quando o total das transmissões intracomunitárias de bens a incluir na Declaração Recapitulativa tenha, no trimestre em curso ou em qualquer um dos trimestres anteriores, excedido o montante de 100.000 €;

- até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre a que respeitam as operações, pelos sujeitos passivos enquadrados no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral, quando o montante total das transmissões intracomunitárias de bens a incluir na Declaração Recapitulativa não exceda os 100.000 € no trimestre em curso ou em qualquer um dos quatro trimestres anteriores (Portugal, 2009: 3).

O Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, prevê a troca de informações automática quando

[...] se considera que a tributação tem lugar no Estado-Membro de destino e as informações fornecidas pelo Estado-Membro de origem são necessárias para a eficácia do sistema de controlo do Estado-Membro de destino; [...] um Estado-Membro tem motivos para crer que foi ou pode ter sido cometida no outro Estado-Membro uma infração à legislação em matéria de IVA; [...] existe um risco de perda de receitas fiscais no outro Estado-Membro (Regulamento, 2010: 5).

No entanto, este Regulamento também prevê a troca de informações de uma forma espontânea, no sentido de que

[a]s autoridades competentes dos Estados-Membros comunicam espontaneamente às autoridades competentes dos outros Estados-Membros as informações a que se refere o n.º 1 do artigo 13.º que não tenham sido comunicadas no âmbito da troca automática a que se refere o artigo 14.º de que tenham conhecimento e que entendam poderem ser úteis a essas autoridades competentes (ibid.: 6).

Desta forma, o Regulamento relacionado com a cooperação administrativa torna-se num mecanismo mais eficaz na luta contra a fraude carrossel, uma vez que a informação relevante é trocada de uma forma mais frequente.

No que toca ao programa comunitário FISCALIS 2020, os principais objetivos e prioridades têm em conta os problemas e os desafios que se anunciam para a próxima década no domínio fiscal. Este programa

[...] deverá continuar a desempenhar um papel essencial em áreas estratégicas, tais como a aplicação coerente da legislação da União no domínio da fiscalidade, a garantia do intercâmbio de informação, o apoio à cooperação administrativa e o reforço da capacidade administrativa das autoridades fiscais. Tendo em conta a dinâmica problemática dos novos desafios identificados, deverá ser dada mais ênfase ao apoio à luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e o planeamento fiscal agressivo (Regulamento, 2013: 25).

Este programa permite a troca de experiências entre os agentes da Administração Tributária dos vários países europeus, levando a que haja uma maior interação e conhecimento mútuo entre eles.

Outro dos instrumentos referidos que é utilizado como forma de combate à fraude carrossel são as *Good Practices* previstas pelos peritos internacionais, que se traduzem num conjunto de regras e conselhos de auditoria. Deste conjunto de regras e conselhos, destacam-se: a defesa da necessidade de uma relação institucional de cooperação entre as associações empresariais e as autoridades com competência tributária e de combate à fraude, e também a necessidade de garantir por via bancária os montantes de imposto que está em poder dos contribuintes (Guimarães, 2010: 990).

O mesmo autor refere ainda que uma boa metodologia de fiscalização preventiva ou repressiva da fraude passa pela identificação e verificação do fluxo das mercadorias e pelo fluxo dos pagamentos. No caso das prestações de serviços, passa pela verificação dos resultados dos serviços prestados, onde é feita uma avaliação da proporcionalidade entre os pagamentos feitos e o resultado e a dimensão do serviço. Daqui se conclui, que sem a verificação do fluxo real de pagamentos, não é possível exercer de uma forma eficaz a função de combate à fraude, existindo uma maior dificuldade em se atingir um bom resultado (ibid.: 990).

2.5.1.1. A jurisprudência do TJUE

No seguimento das formas de combate à fraude carrossel que foram apresentadas, é importante fazer referência à jurisprudência do TJUE que também tem vindo a ser relevante no combate a este tipo de fraude.

Assim, podemos dizer que a principal estratégia de combate à fraude carrossel está relacionada com a desconsideração da qualidade do sujeito passivo, bem como a desconsideração da operação sujeita a IVA, e ainda com a responsabilização dos sujeitos passivos que se relacionarem com o *missing trader*, para lhes imputar uma responsabilidade no pagamento do IVA, tentando, deste modo, evitar a perda de receita (ibid.: 994-995). De uma forma geral, podemos dizer que a jurisprudência a nível europeu se tem pronunciado sobre estas realidades em termos diferenciados.

No que concerne à desconsideração da qualidade de sujeito passivo, vamos analisar dois casos relacionados com esta temática que se tornaram importantes no âmbito europeu. O Caso 268/83 do TJUE, mais conhecido como o caso *Rompelman*, que teve lugar nos Países Baixos e o Caso C-110/94, também conhecido como o caso INZO.

Quanto ao Caso *Rompelman*, este está relacionado com o casal *Rompelman* que adquiriu um direito de propriedade futuro, onde está incluída uma fração de rés-do-chão com a função de sala de exposições. De acordo com a legislação holandesa, os adquirentes solicitaram a liquidação do IVA devido pela operação imobiliária, que é possível face à legislação dos Países Baixos e permitido também pela legislação europeia (ibid.: 995).

Este casal, que entretanto já tinha solicitado o tratamento como unidade empresarial, solicitou também o reembolso do montante pago a título de IVA, sendo que este reembolso acabou por ser recusado com o argumento de que ainda não existia atividade imobiliária, uma vez que a atividade de exploração da propriedade ainda não tinha começado. Esta questão acabou por ser submetida ao TJUE como questão prejudicial, tendo o Tribunal, com parecer favorável do Advogado-Geral, considerado que

[t]he acquisition of a right to the future transfer of property rights in part of a building yet to be constructed with a view to letting such premises in due course may be regarded as an economic activity within the meaning of Article 4 of the Sixth Directive. However, that provision does not preclude the tax administration from requiring the declared intention to be supported by objective evidence such as proof

that the premises which it is proposed to construct are specifically suited to commercial exploitation (Acórdão, 1985: 664).

Daqui podemos concluir que a inscrição como sujeito passivo, mesmo numa situação de atividade futura dá direito à dedução do IVA (Guimarães, 2010: 996).

Outros dos casos relevantes no âmbito da fraude carrossel é o caso INZO (Caso C-110/94), relacionado com a empresa INZO que entrou em liquidação antes de dar desenvolvimento à atividade que tinha programado.

Esta empresa tinha como objetivo fazer uma fábrica de dessalinização de água salgada e salobra para fornecer água potável à cidade de Ostende. Esta sociedade anónima foi constituída, contratou pessoal e arranjou um terreno para instalar a sua fábrica e escritórios. Posteriormente, encomendou um estudo para avaliar os custos e a viabilidade económica do projeto. Este estudo veio a revelar que o objetivo da empresa era economicamente inviável, tendo alguns dos sócios saído deste projeto, chegando mesmo a Assembleia Geral a votar a liquidação da sociedade (ibid.: 996).

Entretanto, esta sociedade já tinha pedido e obtido o reembolso do IVA gasto nas atividades que desenvolveu. Num processo de inspeção e face à inexistência de atividade económica geradora de IVA, a Administração Fiscal belga solicitou a entrega do IVA reembolsado, aplicando também uma coima, com a liquidação adicional de juros de mora (ibid.: 996).

A questão prejudicial apresentada ao TJUE foi a seguinte:

[d]eve ser considerada actividade económica, nos termos do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva IVA de 17 de Maio de 1977, a actividade de uma sociedade constituída com um objecto bem definido ('a investigação e o estudo, a instalação e exploração, a promoção de todo e qualquer processo para tratar, extrair e vender águas marinhas e salobras'), actividade que só se concretizou na simples encomenda e pagamento de um amplo estudo de rentabilidade relacionado com o processo a desenvolver e que demonstrou a falta de rentabilidade do mesmo, tendo como consequência imediata a liquidação da sociedade? (Acórdão, 1996: 875).

Por um lado, o Advogado Geral deste processo, Carl Otto Lenz, sustentou que a INZO nunca chegou a iniciar a sua atividade económica, nunca tendo, por isso, chegado a realizar operações tributáveis. A Administração Fiscal registou a sociedade como sujeito passivo,

atribuindo-lhe o direito de proceder a deduções, contudo a INZO apenas se limitou a mandar realizar um estudo de rentabilidade (Conclusões, 1995: §7).

Carl Lenz defendeu que neste caso concreto, não era possível aplicar a jurisprudência do caso *Rompelman*, uma vez que a sociedade não tinha chegado a iniciar a sua atividade económica, e desta forma, não poderiam ser considerados como atos preparatórios aqueles praticados pela sociedade, não sendo sujeito passivo no sentido de ter direito ao reembolso do IVA (Guimarães, 2010: 996). No §11 das suas Conclusões, é mencionado que no caso *Rompelman*, era evidente que a atividade económica já tinha começado, daí não se poder aplicar a jurisprudência deste processo no caso que se está a analisar.

O Advogado Geral refere, ainda, o princípio segundo o qual é sempre o consumidor final que paga o IVA, significando isto que se parte da ideia de uma cadeia de transações. O sujeito passivo que efetuou operações e fornece prestações a alguém, não se situa no fim da cadeia, e pode assim evocar o seu direito à dedução. O IVA só deve ser pago pelo consumidor final a que o sujeito passivo em questão fornece a prestação de serviço. Se neste caso, o sujeito passivo não efetua operações nem fornece prestações, ele acaba por ser na prática, um consumidor final. Como a INZO nunca exerceu nenhuma atividade económica, nem nunca efetuou qualquer operação tributável, isto significa que a sociedade deve ser tratada como um consumidor final que deve pagar o IVA (Conclusões, 1995: §32).

Desta forma, as Conclusões do Advogado Geral vão no sentido de que,

[u]ma actividade de uma sociedade que visa preparar uma actividade económica futura dessa sociedade não pode ser considerada como uma actividade económica, na acepção do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, quando se verificar que a referida sociedade foi dissolvida sem ter iniciado a sua actividade económica (ibid.: §41).

Contudo, a decisão do Tribunal não foi ao encontro da opinião proferida pelo Advogado Geral, uma vez que se concluiu que

[o] artigo 4.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos

impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que:

- quando a administração fiscal admitiu a qualidade de sujeito passivo do IVA de uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que daria origem a operações tributáveis, a encomenda de um estudo de rentabilidade para a actividade projectada pode ser considerada uma actividade económica na acepção desse artigo, mesmo que esse estudo tenha por objectivo analisar em que medida a actividade projectada é rentável, e que

- excepto no caso de situações fraudulentas ou abusivas, a qualidade de sujeito passivo do IVA não pode ser retirada a essa sociedade com efeitos retroactivos, quando, perante os resultados desse estudo, foi decidido não passar à fase operacional e colocá-la em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não deu origem a operações tributáveis (Acórdão, 1996: 879-880).

Esta exceção apontada nos casos de situações fraudulentas ou abusivas pode tornar-se bastante útil no combate à fraude carrossel, uma vez que a inscrição como sujeito passivo pode reportar-se a atividades futuras ou até mesmo à não atividade face a um estudo que determine a inviabilidade de uma programada intenção empresarial, sendo que tudo isto tem de resultar de situações reais, não podendo ser um mero artifício para executar operações fictícias, fraudulentas ou abusivas (Guimarães, 2010: 996-997).

Da análise deste caso, podemos concluir que a inscrição de uma entidade como sujeito passivo, dá aos seus titulares uma presunção de exercício regular de uma determinada atividade económica e de direito à dedução, mas não lhes dá este direito de forma ilimitada. É apenas em função de que a qualidade de sujeito passivo e o direito à dedução são utilizados de forma correta e para os fins previstos na lei, como a neutralidade, a livre concorrência e a não discriminação (ibid.: 997).

Quanto à desconsideração de uma operação sujeita a IVA, iremos abordar o Acórdão do TJUE 342/87, mais conhecido como o Caso *Genius Holding*. Este processo está baseado no facto de a firma *Genius Holding BV* ser empreiteira de montagens e fabrico de estruturas, recorrendo com frequência a subempreiteiros para executar as suas encomendas. Esta entidade foi sujeita a uma liquidação adicional, por ter deduzido do imposto sobre o volume de negócios de que era devedora, o IVA faturado por dois subempreiteiros (Acórdão, 1989: §3).

Segundo as regras do direito neerlandês, a dedução só é admitida quando o imposto mencionado na fatura é um imposto devido. De acordo com o regime de transferências que é aplicável nos Países Baixos às atividades em causa, com base no art.º 27º da Sexta Diretiva, o subempreiteiro não é devedor do IVA quanto às prestações efetuadas ao empreiteiro, sendo este imposto unicamente devido pelo empreiteiro sobre o montante que fatura ao dono da obra (ibid.: §5).

Ao TJUE foram então submetidas duas questões prejudiciais, nomeadamente:

- 1) O direito de efectuar a dedução prevista na sexta directiva abrange o imposto que é devido exclusivamente porque é mencionado na factura?
- 2) Em caso afirmativo, aquela directiva permite aos Estados-Membros excluïrem - sempre ou em certos casos especiais - o direito de efectuar a dedução de um tal imposto estabelecendo exigências relativas à factura? (ibid.: §6)

A estas questões, o TJUE vem pronunciar-se e vem referir que é preciso ter em consideração o disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 17º da Sexta Diretiva, de 17 de maio de 1977, que menciona que o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor «[...] o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo» (Sexta Diretiva, 1977: 66).

Segundo a alínea a) do n.º 1 do art.º 18º da Sexta Diretiva, para exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida nos termos do seu n.º 3 do art.º 22º, onde é exigido que na fatura se mencione claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente, e se for caso disso, a isenção. De acordo com estas disposições, a menção do imposto correspondente aos fornecimentos de bens e às prestações de serviços é um elemento da fatura, da qual vai depender o exercício do direito à dedução. Em consequência, este direito está excluído em relação a qualquer imposto que não corresponda a uma operação determinada quer porque o imposto é mais elevado que o legalmente devido, quer porque a operação em causa não está submetida ao IVA (Acórdão, 1989: §15).

A interpretação da alínea a) do n.º 2 do art.º 17º traduz-se na melhor interpretação que permite prevenir a fraude fiscal, que se tornaria mais fácil no caso de qualquer imposto faturado poder ser deduzido.

No respeitante às questões prejudiciais que foram colocadas, a resposta à primeira questão é no sentido de que «[...] o exercício do direito à dedução previsto na Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, não se estende ao imposto que é devido exclusivamente por estar mencionado na factura» (ibid.: §19). Face a esta resposta, não há lugar a responder à segunda questão prejudicial.

Através desta jurisprudência do TJUE, estabelecesse uma distinção entre imposto efetivamente existente e imposto meramente constante da fatura, dando assim poderes à Administração Fiscal para corrigir o que foi declarado na fatura. Esta jurisprudência é aplicável aos casos de faturas falsas ou que declaram a existência de IVA que nunca foi pago e, conseqüentemente, à fraude carrossel (Guimarães, 2010: 998).

Relativamente à responsabilização dos sujeitos passivos que se relacionarem com o *missing trader*, para lhes imputar uma responsabilidade no pagamento do IVA, surge o exemplo do Acórdão *Halifax* (Processo C-255/02), já mencionado quando fizemos referência ao planeamento fiscal abusivo à luz do Direito Europeu.

Este caso está essencialmente relacionado com o direito à dedução de IVA de uma instituição bancária, a *Halifax*, onde a grande maioria dos serviços que presta, cerca de 95%, é isenta de IVA, de acordo com o §12 do Acórdão atrás mencionado (Acórdão, 2006a: §12). Foi analisado o enquadramento do abuso de direito em IVA, tendo como objetivo principal impedir o exercício do direito à dedução do imposto no âmbito da montagem de operações imobiliárias.

Para que esta entidade conseguisse recuperar totalmente ou quase o imposto, foi montada uma estrutura mediante a interposição de entidades relacionadas com direito à dedução de IVA, através da celebração de diversos contratos com “manipulação” dos preços de construção e locação dos imóveis (Palma, 200-?: 67).

As questões prejudiciais apresentadas ao Tribunal de Justiça foram as seguintes:

- 1) a) Nas circunstâncias relevantes, as operações:
 - i) realizadas por cada participante com o único propósito de obter uma vantagem fiscal
 - e ii) sem qualquer objectivo empresarial independente, podem ser qualificadas para efeitos de IVA como prestações de serviços efectuadas pelas ou às participantes no exercício da respectiva actividade económica?

b) Nas circunstâncias relevantes, que factores devem ser tidos em conta para determinar a identidade dos destinatários dos serviços prestados pelos construtores independentes?

2) O princípio do abuso do direito, conforme foi desenvolvido pelo Tribunal de Justiça, implica que sejam indeferidos os pedidos das recorrentes de reembolso ou remissão do imposto a montante decorrentes da execução das operações relevantes? (Acórdão, 2006a: 1668-1669).

Após análise destas questões prejudiciais, o TJUE vem concluir que mesmo que as operações como as que estavam em causa tenham sido efetuadas com o único objetivo de obter uma vantagem fiscal, sem outro objetivo económico, constituem entregas de bens ou prestações de serviços e integram uma atividade económica, de acordo com as regras da Diretiva IVA, desde que preencham os requisitos objetivos em que assentam aqueles conceitos (ibid.: §60).

Quanto à segunda questão, o TJUE responde, dizendo que a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que se opõe ao direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante quando as operações em que esse direito se baseia forem constitutivas de uma prática abusiva. É também referido que a declaração da existência de uma prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa tenham como resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido pela Sexta Diretiva e pela legislação nacional que transpõe esta diretiva. Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objetivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal (ibid.: §85 e 86).

Relativamente à primeira questão, alínea b), o TJUE conclui que quando se verificar a existência de uma prática abusiva, as operações implicadas devem ser redefinidas de forma a reestabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva (ibid.: §98).

Após análise dos diversos Acórdãos que aqui foram expostos, podemos concluir que umas das principais estratégias para o combate à fraude carrossel se prende com a desconsideração da qualidade do sujeito passivo, assim como a desconsideração da operação sujeita a IVA. A par destas estratégias surge a responsabilização dos sujeitos passivos que se relacionarem com o *missing trader*, para lhes imputar uma responsabilidade no pagamento do IVA.

2.5.1.2. *Os Créditos de Carbono*

No âmbito dos esquemas de fraude carrossel é relevante referirmos uma das áreas onde se tem constatado que este tipo de fraude está a ser aplicado, isto é, nos Certificados de Emissões de Dióxido de Carbono, verificando-se que a recente incidência deste tipo de fraude está confinada ao mercado dos intangíveis. Com a necessidade de diminuição dos gases que causam efeito de estufa, devido à forte preocupação que se tem vindo a sentir no que toca ao aquecimento global, é cada vez mais importante criar mecanismos e estratégias que consigam conter estes efeitos nefastos para o meio ambiente, bem como todas as alterações climáticas.

Estas preocupações levaram à assinatura do protocolo de Quioto, onde os países desenvolvidos, sem desestabilizarem as suas economias, podem adquirir créditos referentes a projetos de redução de gases que causam o efeito de estufa, implantados noutros países, principalmente, em países em desenvolvimento (Moraes e Sousa, 2007).

O primeiro mecanismo criado para reduzir possíveis impactos económicos com as medidas de redução de poluentes, foi o sistema chamado de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo, no qual estão inseridas as Reduções Certificadas de Emissões, também chamadas de créditos de carbono, que posteriormente são colocados no mercado para que os países desenvolvidos, que possuem metas de redução a cumprir, possam adquiri-los (Faria, 200-?).

Estes certificados podem ser comercializados em bolsas de valores e de mercadorias, e acabam por proporcionar o “direito de poluir” dos países que apresentam um maior nível de industrialização (Gama e Vendruscolo, 2007?: 3).

Neste mercado de créditos de carbono, existem basicamente dois tipos de participantes: os compradores, que são as organizações ou os países que estão a emitir acima das suas metas de redução de emissões de gases que causam efeito de estufa, e os vendedores, que em geral, são organizações que apresentam projetos com certificados para a geração de redução das emissões dos referidos gases (ibid.: 9). Este comércio de carbono traduz-se num processo de compra e venda de quotas que permitem ao detentor de uma quota emitir o equivalente a uma tonelada de dióxido de carbono. Caso as emissões de um determinado país ou empresa, sejam mais baixas do que a sua quota, o excedente pode ser vendido. Todavia, se as emissões excederem os limites, terão que comprar uma quota adicional no mercado ou então diminuir a produção de gases que provocam o efeito de estufa.

Neste sentido, é referido por Wolf (2010: 403) que a fraude carrossel não é mais que «[...] *stealing VAT from the tax authorities. To that end, a supplier of goods or services charges VAT on his supplies, and collects the VAT from his customers. The supplier then embezzles the amounts of VAT, instead of remitting them to the tax authorities*».

Como exemplo prático deste tipo de fraude aplicado aos créditos de carbono, podemos referir um caso em que o estado francês saiu lesado em 283 milhões de euros. Dois dos acusados foram condenados em julho de 2016 a oito anos de prisão e a uma multa de um milhão de euros pelo Tribunal de Paris, pelo esquema fraudulento relativo à taxa de carbono (Pelissier, 2016).

Este esquema consistia em comprar quotas de emissão de dióxido de carbono em países estrangeiros e proceder depois à sua venda, em França, a um preço com IVA incluído, para depois se investir em fundos que iriam servir para uma nova operação. Desta forma, o IVA acabava por nunca ser pago ao Estado. Os arguidos tentaram minimizar o seu papel, garantindo que não tinham consciência da fraude, contudo, esta argumentação, não foi convincente para o tribunal (ibid.).

De uma forma geral, estes esquemas ocorrem quando os créditos de carbono são comprados num determinado país europeu e são depois importados para outro país sem o pagamento do IVA. Ao venderem estes créditos a terceiros, os agentes fraudadores cobram o imposto e desaparecem sem entregar este valor ao Estado.

Por isso, acredita-se que «[i]n the end, carousel fraud is a considerable loss for society as a whole and for naive businesses that find themselves caught in a fraudster's trap» (Wolf, 2010: 407-408).

Com base nestas situações de fraude carrossel associadas ao mercado dos créditos de carbono, podemos chegar à conclusão de que apenas com um limite nas emissões de dióxido de carbono, e não com compensações ou até mesmo com o comércio das licenças, é que se podem verificar reduções consideráveis dos gases que provocam o efeito de estufa.

2.6. Breve consolidação de conceitos

Como forma de finalizar a exposição teórica, é altura de sintetizar de uma forma breve os principais tópicos que foram desenvolvidos e que demonstram o propósito deste trabalho.

A complexidade da fiscalidade internacional tem apresentado um crescimento proporcional à globalização, resultando, cada vez mais, em práticas complexas e muito bem estruturadas de gestão de interesses dos grupos económicos, tendo como principal objetivo a minimização de encargos fiscais. Por isso, a tributação acaba por ser um tema estratégico à escala global, quer para os próprios países, quer para as empresas e também para os indivíduos.

Como as empresas tendem sempre a minimizar os seus encargos fiscais, isto leva a que se coloquem questões de justiça fiscal, na medida em que existe cada vez mais uma desvantagem competitiva, levando a que a concorrência leal seja afetada pelas distorções provocadas pela erosão da base tributária e pela transferência de lucros.

De acordo com estudos levados a cabo pela OCDE, é notório que não só uma carga fiscal elevada aplicada a uma base tributária estreita, como a falta de transparência e a instabilidade das leis fiscais, são as principais causas que levam os contribuintes a adotar comportamentos agressivos e abusivos. No âmbito deste tipo de comportamentos, há que referir novamente que existem não só comportamentos considerados legais, como também ilegais.

Por comportamentos legais, segundo Catarino et al. (2015: 48-49) entende-se que seja o planeamento fiscal, que se baseia numa escolha intencional de formas menos onerosas de tributação, ou seja, trata-se de uma opção totalmente lícita e legítima de escolher pagar menos impostos, e conseqüentemente, reduzir a carga fiscal.

Estes comportamentos legais podem ser analisados numa perspetiva abusiva ou agressiva. No que toca ao planeamento fiscal abusivo, de acordo com Caldas (2015: 26), podemos dizer que há uma violação direta da lei (espírito/objetivos da lei), uma vez que esses atos ou negócios que aproveitaram as imprecisões da lei fiscal deveriam ter sido tributados. Para afirmarmos que um determinado comportamento é abusivo, é necessário constatar, cumulativamente, um elemento objetivo, que resulta de um respeito meramente formal da norma fiscal que atribui direitos, e um elemento subjetivo, que se traduz na criação artificial de condições com a finalidade essencial e não apenas exclusiva de obter uma vantagem fiscal (ibid.: 48-49).

Relativamente ao planeamento fiscal agressivo, esse pode ser visto como um comportamento legal e admissível fiscalmente por parte do contribuinte, com vista a minimizar a sua carga fiscal, baseado numa não previsão por parte do legislador fiscal ou

em incongruências das normas fiscais (ibid.: 29). Esta minimização da carga fiscal resulta do aproveitamento de disparidades das normas fiscais e das lacunas geradas pela conexão dos diversos sistemas fiscais.

Quanto aos comportamentos ilegais, foi referida a evasão fiscal, que segundo Nuno Sá Gomes, pode ser feita uma distinção entre evasão fiscal lícita e ilícita. Na vertente lícita, pode haver evasão fiscal *intra legem*, *extra legem* e negócios dirigidos à poupança fiscal que estão previstos nas leis fiscais portuguesas anti abuso, ou seja, trata-se de negócios que ao mesmo tempo que são antijurídicos são também lícitos. Já no que concerne à evasão fiscal ilícita, podemos apelidar de evasão fiscal *contra legem*, que são autênticas infrações à lei fiscal.

Em tese geral, podemos apontar diversas causas que levam a uma minimização dos encargos fiscais, nomeadamente: a elevada carga fiscal, a complexidade associada à instabilidade e insegurança dos sistemas fiscais, bem como a aceleração do ritmo da produção legislativa.

Como forma de combate às práticas evasivas, é cada vez mais necessário que os países adotem medidas contra a corrupção e contra o branqueamento de capitais, que se fazem sentir, de uma forma cada vez mais frequente, em jurisdições privilegiadas como é o caso dos paraísos fiscais.

Todavia, acaba por haver uma enorme contradição, onde por um lado se pretende que os cidadãos paguem os seus impostos, mas por outro toleram-se cada vez mais práticas fraudulentas, como é o caso das sociedades *offshore* sediadas nos paraísos fiscais, que são palco de muitos comportamentos ilícitos, e sustentam as chamadas economias paralelas, desregulando, desta forma, o mercado da livre concorrência.

No âmbito dos comportamentos ilegais, surge também a fraude, como um dos comportamentos mais gravosos. A fraude fiscal baseia-se na obtenção de benefícios fiscais indevidos, ou na redução da carga fiscal por meios ilícitos. Existe fraude fiscal quando os contribuintes declaram rendimentos inferiores ao real, omitindo declarações ou recorrendo a expedientes meramente artificiais (Antunes, 2005: 14).

A fraude, para além da vertente fiscal, também pode ocorrer a nível contabilístico e económico. Nestes casos, estamos a falar de fraude organizacional e fraude ocupacional. No caso da fraude organizacional, podemos dizer que esta é praticada em benefício da

própria entidade, por funcionários da mesma. Já na fraude ocupacional, referimo-nos à fraude contra a empresa, desencadeada a favor da pessoa que a cometeu.

Um dos pontos fulcrais deste trabalho é a burla tributária e a forma como a mesma pode funcionar como um instrumento de planeamento fiscal abusivo. Desta forma, a burla tributária trata-se de um tipo de crime que se baseia, essencialmente, no não cumprimento das obrigações para com a Administração Tributária ou para com a Segurança Social. Estamos na presença deste tipo de crime, quando através de falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes houver um enriquecimento do próprio agente que está a cometer a burla, ou de terceiros, nos termos do previsto no art.º 87º do RGIT.

No nosso entender, associada à burla tributária, surge o conceito de fraude carrossel, como uma das formas de falsificação e viciação de documentos fiscalmente relevantes, que levam ao enriquecimento do próprio agente ou de terceiros. Este tipo de fraude, nomeadamente associada ao IVA, caracteriza-se por um aproveitamento efetuado por um sujeito passivo apostado em fazer uma ou mais aquisições intracomunitárias tributadas à taxa zero e, posteriormente vender as mercadorias a um agente económico do mercado nacional, desaparecendo sem entregar ao Estado o IVA recebido pela venda, nem o devido pela aquisição intracomunitária (Guimarães, 2010: 981).

A fraude carrossel acaba por se tornar, simultaneamente, numa forma de conduzir à prática de burla, bem como de fraude fiscal, através de um planeamento bastante sofisticado, por parte de todos os intervenientes. Com este novo mecanismo de fraude, em carrossel, há uma mudança de paradigma no que toca ao conceito de planeamento fiscal, uma vez que a definição a que estamos habituados é a definição de planeamento fiscal lícito, onde há uma escolha intencional de formas menos onerosas de tributação por parte dos contribuintes, ou seja, é uma opção totalmente lícita e legítima de escolher pagar menos impostos. No caso da fraude carrossel, existe uma clara intenção de enriquecimento à custa de dinheiro do erário público.

Com estes esquemas de fraude, é cada vez mais notório que existe um planeamento muito bem estruturado de todas estas operações, como é o caso da fraude nos créditos de carbono. Estes esquemas são feitos a nível global, com variados intervenientes a colaborarem entre si, numa enorme cadeia onde há uma intenção expressa de defraudar e enriquecer com o dinheiro do IVA que não é pago ao Estado.

Como forma de comprovar estas conclusões que acabámos de mencionar, e tendo por base o enquadramento teórico desenvolvido, é relevante analisar agora um caso prático, nomeadamente, um acórdão do Tribunal Central e Administrativo do Sul, que demonstra um esquema de fraude carrossel em IVA, associado à derrogação do sigilo bancário, no caso de haver indícios e suspeitas de fraude ou evasão fiscais.

3. Caso prático: Análise de Acórdão

Nesta fase da Dissertação, é chegada a altura de demonstrar a aplicação prática do tema que temos vindo a desenvolver. Nada melhor do que analisar um Acórdão relativo a um caso julgado pelos tribunais portugueses. Como tal, escolhemos o Processo n.º 05523/12 do Tribunal Central e Administrativo do Sul, que surge como recurso de uma decisão proferida pelo Tribunal de Primeira Instância, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, no âmbito da derrogação do sigilo bancário, devido ao facto de haver indícios de um esquema de fraude carrossel em IVA.

3.1. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 24 de abril de 2012 (Processo n.º 05523/12)

3.1.1. Enquadramento do caso

O caso em apreço tem origem num procedimento inspetivo externo, em que a Administração Tributária verificou vários factos que indiciaram a prática de condutas ilegítimas que visavam a não liquidação e a dedução indevida de IVA, relativa a um crime de fraude fiscal integrada num esquema em carrossel, que determinaram, desta forma, a instauração de um processo de inquérito.

Tendo a fundamentação sido baseada em tais indícios, foi autorizado, pelos funcionários da Inspeção Tributária devidamente credenciados, o acesso a todas as contas bancárias existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas, nas quais a empresa inspecionada fosse titular. Desta decisão, foi apresentado um recurso para o Tribunal Central Administrativo do Sul, uma vez que o Tribunal de Primeira Instância decidiu avançar com a derrogação do sigilo bancário.

Como questões primordiais deste caso, podemos apontar a discussão em torno do sigilo bancário, da fraude carrossel em sede de IVA, e ainda do art.º 103º do RGIT, que contempla o crime de fraude fiscal.

No que toca à primeira questão central enumerada, o que está em causa é a maior ou menor amplitude com que se delimita a área da tutela da norma impositiva do sigilo bancário, de acordo com o exposto no ponto 3 do Sumário do respetivo Acórdão (Acórdão, 2012: §3 Sumário). É notório que se caminha claramente no sentido de flexibilização das situações

em que o sigilo bancário é afastado por via administrativa, sempre que estejam em causa situações de suspeita de fraude, ou evasão fiscal, que sejam lesivas do erário público, colocando em causa não só as necessidades coletivas, como também os interesses dos particulares, devido à violação do princípio da igualdade e do dever fundamental de pagar impostos (ibid.: §4).

Relativamente à segunda questão, a fraude carrossel implica a existência de várias empresas, que, supostamente, realizam transações entre si, sendo que uma delas, por praticar transmissões intracomunitárias, não liquida o IVA. No entanto, deduz o IVA suportado nas supostas aquisições de bens, o que leva a uma permanente situação de crédito de imposto perante o Estado. Ou seja, há um aproveitamento da associação de operações em que o IVA é cobrado pelo fornecedor ao seu cliente (operações dentro do mesmo Estado-Membro) e de operações sem cobrança de IVA entre os contratantes (no âmbito de operações intracomunitárias). Esta associação permite a um sujeito passivo a aquisição de bens sem pré-financiamento do IVA e a faturação, em seguida, do IVA, ao abrigo de uma entrega interna desses bens. Posteriormente, este sujeito passivo desaparece (o *missing trader*) e não paga o IVA à Administração Fiscal, enquanto o comprador exerce o direito à dedução (ibid.: §6). Desta prática, concluímos que, não só não se paga, como se tenta recuperar impostos que nunca foram pagos, através de reembolsos.

Quanto à última questão deste caso, relaciona-se com a fraude fiscal, que está tipificada no art.º 103º do RGIT, sendo caracterizada pela prática de condutas ilegítimas, que visam a obtenção indevida de reembolsos suscetíveis de causar a diminuição das receitas tributárias, desde que a vantagem patrimonial não seja inferior a 15.000 €, porque, caso contrário, estamos a falar de uma contraordenação. De acordo com o n.º 1 do citado preceito, o meio pelo qual se pode praticar o crime de fraude fiscal pode ser através da celebração de negócios simulados quanto ao seu valor (ibid.: §7).

3.1.2. Principais factos

No caso em apreço, está em causa uma empresa sediada em Portugal, a que lhe vamos chamar de Empresa R, coletada pela atividade de comércio a retalho de relógios, artigos de ourivesaria e joalharia desde 2003, que obteve uma vantagem patrimonial ilegítima através da dedução indevida de IVA no valor de 79.789,50 €, pois há lugar a uma compra de mercadorias que não é explicada. Relativamente ao exercício de 2007, verificou-se que o principal cliente desta entidade é uma empresa de comércio por grosso de relógios pela

internet com sede em Itália, que será a Empresa B, tendo sido declaradas vendas intracomunitárias no valor de 444.695,49 €.

Na contabilidade da Empresa R, as faturas associadas às vendas para a Empresa B, com sede em Itália, estão dadas como recebidas, no ano de 2007, tendo por base vários depósitos bancários e um Contrato de Cessão de Créditos e Débitos. Destes recebimentos que foram contabilizados, constatou-se que a sua maioria correspondia a depósitos de múltiplos cheques, cuja média de valores por cheque rondava os 50,00 €, sendo estes depósitos feitos, por norma, à sexta-feira.

O recebimento com maior relevância tem como suporte documental um Contrato de Cessão de Créditos e Débitos celebrado a 27/02/2007, entre a Empresa C (empresa fornecedora de R com sede em Portugal), a Empresa B e a R, onde a Empresa C cedeu à Empresa B, sediada em Itália, o crédito que detém sobre a Empresa R, no valor de 459.739,50 €, para pagamento do seu débito, pelo preço de 379.950,00 €, aceitando todos os outorgantes as respetivas cessões.

Este montante de 379.950,00 €, previsto no contrato já mencionado, coincide com o somatório das faturas emitidas no dia 26/02/2007 (precisamente no dia anterior à data de celebração do contrato) pela Empresa R à Empresa B, nos montantes de 259.950,00 € e 120.000,00 €, respetivamente. Estas faturas correspondem ao total de 7.599 relógios ao preço unitário de 50,00 €.

A Empresa R contabilizou na sua escrita a aquisição à Empresa C de 7.599 relógios a 50,00 € cada, através de 5 faturas com data de 06/02/2007 e 26/02/2007, cujo pagamento foi contabilizado a 28/02/2007, tendo como suporte documental o respetivo Contrato. Já a Empresa C, apresentou no mesmo período de tributação, aquisições intracomunitárias de bens à Empresa B, no montante de 384.708,87 €.

Ora, com base nestes factos, pode concluir-se que a mercadoria a que se referem as vendas faturadas pela Empresa R à Empresa B são as que constam como adquiridas pela Empresa R à Empresa C, pelo valor de 459.739,50 €, que corresponde aos 379.950,00 € acrescidos de IVA no montante de 79.789,50 €.

Nenhum dos intervenientes nestas transmissões apurou imposto (IVA) a entregar ao Estado, tendo, para o efeito, contribuído as operações realizadas com a Empresa D, que esteve registada com a atividade de comércio a retalho de relógios, iniciando a sua atividade em 28/07/2005 e cessado em 15/10/2005, correspondendo a dois meses e meio de

atividade. No período de tributação em causa, foram encontrados débitos registados na contabilidade da Empresa R, por um valor fixo mensal de 3.483,00 €, tendo apenas como suporte documental meros documentos internos.

Como forma de a Empresa R, recorrente neste caso, poder comprovar a veracidade das transações comerciais, foi apresentada uma listagem das supostas mercadorias fornecidas à Empresa B. Contudo, esta listagem não associa as mercadorias às faturas que foram emitidas e devidamente identificadas no Relatório de Inspeção Tributária. Mais, a Empresa R não apresentou qualquer listagem da suposta mercadoria adquirida à Empresa C, donde se conclui que não comprovou minimamente a veracidade das operações comerciais registadas na contabilidade.

Face ao exposto, existem fortes indícios de que os vários sujeitos passivos identificados foram intervenientes num esquema de fraude em carrossel transnacional, tendo sido a Empresa R, o último elo nacional de uma cadeia de compras e vendas de relógios que se iniciou numa empresa italiana, passou por três empresas nacionais e voltou à empresa italiana inicial. Este estratagema levou a que a Empresa R obtivesse uma vantagem patrimonial ilegítima através da dedução indevida de IVA de 79.789,50 €.

3.1.3. Conclusões e análise crítica

Após ter sido feita a exposição dos principais factos relativos ao caso em apreço, há que referir ainda que cabia à empresa recorrente o ónus de contestar os factos enunciados para fundamentar a derrogação do sigilo bancário, sendo que, não utilizou este mecanismo.

De acordo com os n.ºs 1 e 2 do art.º 75º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé, não só as declarações dos contribuintes apresentadas, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, desde que não revelem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

Neste caso, os registos contabilísticos não facultaram à Inspeção Tributária o conhecimento claro e inequívoco quanto à situação tributária global da empresa recorrente.

Logo, se existem indícios da prática de crime em matéria tributária, significa que esse crime não está concretamente documentado na contabilidade, deixando esta de beneficiar

da presunção de veracidade, e ao mesmo tempo deixa também de constituir um registo fiável.

Isto é, passa a ser perfeitamente adequado aceder aos documentos bancários que estão na posse das respetivas instituições bancárias e sociedades financeiras, uma vez que a sua contabilidade já não é considerada como verdadeira e fiável.

Se o acesso direto a toda a informação protegida pelo sigilo bancário não faculta à Inspeção Tributária mais elementos do que aqueles que já foram acedidos, não se entende qual o interesse da recorrente em se opor à decisão de derrogação do sigilo bancário, nem tão-pouco se vislumbra o interesse em interpor o presente recurso, reagindo tão veemente contra uma decisão que ela própria considera de inútil e inócua (Acórdão, 2012: §30 Relatório).

Nestes termos, o Tribunal considerou improcedente o presente recurso, uma vez que a sentença recorrida não apresenta qualquer erro de julgamento, conforme alegado pela recorrente. Desta forma, foi autorizado que os funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, acessem a todas as contas bancárias existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas, relativamente às contas das quais a empresa inspecionada fosse titular.

Uma das principais questões levantadas com este caso concreto que acabámos de analisar, é a questão relacionada com a flexibilização das situações, em que o sigilo bancário pode ser afastado por via administrativa, por parte das autoridades fiscais, sempre que estejam em causa situações de suspeita de fraude ou evasão fiscais, lesivas do erário público, que colocam em causa a satisfação das necessidades coletivas, bem como os interesses dos próprios particulares, não só pela violação do princípio da igualdade como do dever fundamental de pagar impostos. Neste caso, o sigilo bancário acabou por ser levantado, uma vez que havia fortes indícios de que estava em causa um esquema de fraude carrossel em sede de IVA.

Relativamente à questão associada à definição de fraude carrossel, importa referir que, conforme o Relator deste Acórdão, Joaquim Condesso, afirma, «[a] fuga e fraude fiscais são hoje um fenómeno de contornos cada vez mais sofisticados, sendo comuns os casos de facturas falsas, de não entrega dos montantes liquidados a terceiros ou da “fraude carrossel” do IVA» (Acórdão, 2012: Enquadramento Jurídico). Desta forma, podemos

dizer que este tipo de fraude associada ao IVA cria graves distorções de concorrência que favorecem os operadores desonestos.

Como é sabido, e de acordo com o que está exposto no Acórdão analisado, no sistema de IVA, nas transações intracomunitárias as mercadorias circulam isentas de imposto, tendo o sujeito passivo direito à dedução do imposto suportado a montante (transmissões intracomunitárias de bens com isenção que confere o direito à dedução do imposto suportado), o que dá azo a possíveis abusos deste regime.

De uma forma geral, a fraude do tipo carrossel, implica a existência de várias empresas que, supostamente, realizam transações entre si, sendo que uma delas, por praticar transmissões intracomunitárias de bens, não liquida o IVA. No entanto, deduz o IVA suportado nas supostas aquisições de bens, o que origina, de uma forma ilegítima, uma permanente situação de crédito de imposto perante o Estado. Por isso, o elemento fundamental da fraude carrossel consiste no aproveitamento da associação de operações em que o IVA é cobrado pelo fornecedor ao seu cliente (geralmente no âmbito de operações dentro do mesmo Estado-Membro) e de operações em que não há cobrança de IVA entre os contratantes (em geral no âmbito de operações intracomunitárias). Esta situação permite que um sujeito passivo possa adquirir bens sem um pré-financiamento do IVA, e faturar, de seguida, o IVA ao abrigo de uma entrega interna destes bens. Posteriormente, este sujeito passivo desaparece, o qual é chamado de *missing trader*, e não paga o IVA à Administração Fiscal, enquanto o comprador dos bens exerce o seu direito à dedução.

Esta tipologia de fraude tem como principal consequência para o Estado defraudado, uma dedução de imposto que não é financeiramente suportada por uma prévia entrega de imposto liquidado. Ou seja, podemos concluir que não só não se paga, como se tenta recuperar impostos que nunca foram pagos, através de reembolsos.

Por isso, se considera que a fraude carrossel

[...] representa uma grave ameaça ao sistema IVA na medida em que aproveita a estrutura de reembolsos e a necessidade de neutralidade do sistema tributário, na sua relação de funcionamento com o sistema económico, para defraudar o sistema de receitas públicas e encaixar dinheiro público (Guimarães, 2010: 1000).

No caso analisado, deve concluir-se que existem fortes indícios de que a sociedade recorrente se inseriu num esquema de fraude em carrossel, da qual foi o último elo nacional, ao efetuar uma dedução indevida de IVA no valor de 79.789,50 €, constante das faturas de compras de relógios à Empresa C, após declarar a venda dos mesmos à empresa italiana, enquanto transação intracomunitária, evocando a isenção de IVA. Mais há a acrescentar, uma vez que esta sociedade não faz sequer prova da existência real das operações envolvidas nestas transações, relativamente à entrega física das mercadorias.

Quanto à questão que se prende com o facto de este esquema poder ser considerado como um esquema de fraude fiscal à luz do art.º 103º do RGIT, que é a principal questão que nos importa analisar no âmbito do trabalho que foi desenvolvido ao longo desta Dissertação, em primeiro lugar é importante lembrar que, segundo o n.º 1 do art.º 103º do RGIT, constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas 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. São formas de incorrer no crime de fraude fiscal: a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração ou das declarações apresentadas; a ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser relevados à AT; e ainda a celebração de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Do exposto anteriormente, podemos inferir que os indícios mencionados são típicos da prática de um crime de fraude fiscal por parte da sociedade recorrente, sendo que, se considera como negócio simulado a alegada venda à empresa italiana, obtendo esta uma vantagem patrimonial indevida relativa ao IVA deduzido no montante de 79.789,50 €.

Ou seja, segundo o Relator Joaquim Condesso, conclui-se deste caso que se encontram preenchidos os pressupostos da derrogação do sigilo bancário consagrados na alínea a) do n.º 1 do art.º 63º-B da LGT, onde é estipulado que

[a] administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras [...], sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos: a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária [...].

Relativamente às características deste tipo de ilícito se incluírem no conceito de fraude fiscal, à luz do art.º 103º do RGIT, porque visam não só o não pagamento da prestação tributária, como a obtenção indevida de reembolsos que causam a diminuição de receitas tributárias, estamos claramente de acordo nesta aceção, na medida em que se verificam as condições consagradas no mencionado artigo. Não só estamos perante uma ocultação de factos que devem constar na contabilidade, e a entidade recorrente não ter conseguido explicar muitas das transações que efetuou, como também existe a celebração de um negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, que se traduziu na alegada venda à empresa italiana, obtendo daí uma vantagem patrimonial indevida relativa ao IVA deduzido.

Julgamos que podemos ir mais além e considerar que é defensável a tese de enquadrar esta conduta como uma forma de burla tributária, de acordo com o plasmado no art.º 87º do RGIT, uma vez que através da falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes, a sociedade recorrente neste processo, conduziu a Administração Tributária a efetuar atribuições patrimoniais, das quais resultou um enriquecimento da própria sociedade, com o montante recebido pela dedução indevida de IVA.

Consideramos que o principal objetivo da burla tributária é o enriquecimento do próprio agente ou de terceiros, pressupondo, claramente, a conivência entre ambos. Desta forma, uma das principais diferenças entre o crime de fraude fiscal e de burla tributária é que, na fraude, o agente, através de condutas ilícitas, e omitindo informação relevante, tem como principal objetivo a diminuição das receitas tributárias ou dos impostos a liquidar, ou seja, o fim a atingir é sempre pagar o menos possível, sem haver nenhuma espécie de enriquecimento. No caso da burla, «[...] não existe diminuição das receitas tributárias, o que existe é a extorsão de valores do erário público» (Alcântara Martins, 2013: 32), existindo um enriquecimento do agente com dinheiro do Estado, através de esquemas cujo objetivo fundamental é a obtenção de vantagens fiscais através da adulteração de informação relevante.

Neste contexto, podemos considerar que este esquema de fraude em carrossel se enquadra melhor no conceito de burla tributária do que no de fraude fiscal, pois há, evidentemente, um enriquecimento da própria entidade recorrente, não se limitando a reduzir a sua carga fiscal por meios ilícitos.

Conforme já mencionado, todo o planeamento fiscal tem como principal objetivo a minimização da carga fiscal associada a uma maximização da poupança fiscal, através da obtenção de vantagens fiscais. A poupança fiscal é considerada como um objetivo comercialmente válido, de acordo com as conclusões que se retiraram da análise do Acórdão *Cadbury Schweppes* (Caldas, 2015: 110).

Contudo, o planeamento fiscal acaba por se tornar abusivo, transformando-se num comportamento prejudicial, onde importa ter em conta os seus próprios limites no que toca à ilicitude.

Neste domínio do planeamento fiscal abusivo, podemos dizer que não há uma violação direta da norma, mas apenas do seu espírito, obtendo-se uma vantagem fiscal que resulta de um negócio artificial, ou seja, sem justificação económica, e que não foi desejado pelo legislador fiscal. Este tipo de comportamento não é permitido, uma vez que coloca em causa todo o ordenamento jurídico-tributário como um sistema de partilha de encargos tributários.

No nosso entender, como a fraude carrossel se pode caracterizar como um esquema que se enquadra no crime de burla tributária, e como esta requer um planeamento bastante sofisticado e bem estruturado, podemos concluir, através do caso prático que explanámos, que a burla tributária pode funcionar como um instrumento de planeamento fiscal abusivo.

4. Conclusão

Após o estudo do tema proposto e subsequente análise de um caso prático, iremos, de forma sintética, abordar as principais conclusões que conseguimos extrair, e que se relacionam com os comportamentos abusivos dos contribuintes em geral, que propiciam a fuga aos impostos, bem como as ideias-chave que revelaram o propósito desta investigação.

Um dos objetivos primordiais a que nos propusemos traduziu-se na pesquisa e tratamento dos mais variados conhecimentos e competências técnicas, relacionados com as temáticas em discussão, alicerçados na doutrina dominante e na abordagem científica, consolidados por reputados autores especializados em matérias fiscais, bem como na jurisprudência e respetiva legislação aplicável. A presente Dissertação permitiu-nos, deste modo, desenvolver o *know-how* necessário para perceber a abordagem às práticas abusivas na área fiscal, que se transformou num tema de forte discussão e impacto, não só a nível nacional como a nível global, sendo considerado como uma problemática cada vez mais preocupante na atualidade.

Com vista a minimizar os riscos financeiros e as repercussões no âmbito do sistema fiscal, e consequentes efeitos traduzidos na economia em geral, é necessário que as organizações empresariais, os investidores, e inclusive os governos dos próprios países, se sintam sensibilizados e capazes de enfrentar uma realidade que assola os regimes tributários a nível internacional, traduzindo-se na erosão da base tributável dos contribuintes e na transferência indevida de lucros. Há que ter consciência que todas as políticas nacionais, mais concretamente, as políticas fiscais, que venham a ser adotadas, não podem ser concebidas de uma forma isolada, sem ter em consideração as consequências e a ligação com as políticas vigentes noutros países.

Para que se possa harmonizar as políticas fiscais de todas as jurisdições, é importante que exista uma atitude proactiva de sistemática cooperação, por forma a tornar eficaz o combate e os efeitos da dupla não tributação ou tributação reduzida, nos respetivos sistemas. A cooperação em geral é imprescindível, como instrumento comunitário, e no que respeita à fiscalidade, é de fulcral importância, uma vez que qualquer decisão que venha a ser tomada nesta área, no seio da UE, é exigido que a mesma seja proferida com recurso à unanimidade.

Na fase empírica do estudo procurámos fazer um levantamento dos principais comportamentos abusivos, apresentando as suas características e fazendo uma distinção entre as condutas inseridas no âmbito da legalidade e aquelas que exorbitam estes limites.

No que concerne ao tema central deste trabalho, cabe-nos referir que um dos principais crimes tributários vigentes no ordenamento fiscal português é a burla tributária, que se caracteriza, essencialmente, pelo não cumprimento das obrigações para com a Administração Tributária ou para com a Segurança Social. Podemos afirmar que estamos perante este tipo de crime, quando, através de falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos, considerados fiscalmente relevantes, existir um enriquecimento ilícito do próprio agente ou de terceiros, conforme consagrado no art.º 87º do RGIT.

Associado a este conceito de burla, surge, no nosso entender, a fraude carrossel, que se define como um aproveitamento efetuado por um sujeito passivo, apostado em fazer aquisições intracomunitárias tributadas à taxa zero, e, posteriormente, proceder à venda das respetivas mercadorias a um agente económico presente no mercado nacional, desaparecendo do circuito, sem entregar ao Estado o IVA recebido pela venda, nem o que é devido pela aquisição intracomunitária.

Relativamente às principais diferenças entre fraude fiscal e burla tributária, podemos referir que na fraude, o agente, através de uma conduta ilícita, visa diminuir as receitas tributárias ou os impostos a liquidar, tendo como objetivo primordial pagar menos impostos; enquanto na burla, existe uma extorsão de valores do erário público, não se verificando uma diminuição das receitas tributárias, mas sim um enriquecimento do sujeito passivo que adotou o comportamento fraudulento, através do roubo, de uma forma despudorada, das receitas fiscais pertencentes aos Estados.

Por outro lado, nos termos proferidos no Acórdão que foi explanado, verificou-se na situação *sub judice* que um esquema de fraude em carrossel se podia inserir no âmbito do crime de fraude fiscal, conforme consagrado no art.º 103º do RGIT, uma vez que constituem este tipo de crime as condutas ilegítimas que visam a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária, ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem uma diminuição das receitas tributárias. Neste caso concreto, sustentou-se a existência das condições consignadas no citado artigo, uma vez que, para além de ter lugar uma ocultação de factos que deveriam estar presentes na contabilidade, constatou-se, concomitantemente, a

celebração de um negócio simulado, traduzido numa alegada transmissão intracomunitária, obtendo-se, através deste mecanismo uma vantagem patrimonial indevida relativa ao IVA deduzido.

Na nossa opinião, julgamos ser sustentável a ideia de se considerar viável o enquadramento da referida conduta, a fraude carrossel, como uma forma de burla tributária, de acordo com o preceituado no art.º 87º do RGIT, tendo em conta que, através da falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes, a sociedade mencionada no caso em apreço, conduziu a Administração Tributária a efetuar atribuições patrimoniais, resultando este comportamento num enriquecimento ilícito da referida entidade. Daqui deduzimos que a tipologia da fraude carrossel é passível de poder vir a tornar-se, por um lado, numa prática inserida no âmbito da fraude fiscal, e por outro, caracterizar-se no conceito de burla tributária, em virtude de ocorrer uma evidente intenção de enriquecimento à custa de dinheiros públicos.

A temática sobre planeamento fiscal assenta na minimização da carga fiscal associada a uma maximização da poupança, ao nível dos impostos, através da obtenção de diversas vantagens fiscais. Este conceito de poupança fiscal contém, na sua génese, pressupostos comercialmente válidos, que propiciam a escolha intencional de mecanismos de tributação menos onerosos, tratando-se de uma opção totalmente lícita e legítima de optar pelo pagamento de menos impostos.

No entanto, o planeamento fiscal pode tornar-se abusivo, na medida em que, embora não se verifique uma violação direta do preceituado na norma fiscal, mas apenas no seu espírito, obtém-se, na prática, uma vantagem fiscal resultante de um negócio artificial, que carece de justificação económica, e que não foi concebido nem desejado pelo próprio legislador fiscal. Este comportamento coloca em causa o equilíbrio de todo o ordenamento jurídico-tributário, como um sistema de partilha equitativa de encargos tributários, e consequente justiça fiscal.

Tendo por base as características da fraude carrossel podemos depreender que esta requer um planeamento bastante arquitetado e sofisticado de todas as operações envolvidas, revelando a conivência entre todos os intervenientes, que colaboram entre si, numa cadeia de cumplicidades a nível global.

Conforme mencionámos, o crime de fraude carrossel pode classificar-se, no nosso entendimento, como um esquema de burla tributária, e como tal, requer um planeamento

fiscal muito eficaz e bem estruturado. Desta forma, concluímos que, tendo como fundamento a análise que efetuámos ao proferido no Acórdão em apreço, e aos argumentos aduzidos ao longo do trabalho, a burla tributária pode funcionar como um instrumento de planeamento fiscal abusivo.

Registamos, a concluir, que a presente investigação nos propiciou uma forte sensibilização e tomada de consciência, para a necessidade urgente de virem a ser adotadas medidas preventivas, através dos intervenientes responsáveis em matéria fiscal, que visem impedir, por um lado, a ineficácia do combate à fraude e evasão fiscal, e por outro, que a existência de comportamentos abusivos se perpetuem no futuro. Estes mecanismos traduzir-se-ão na garantia de uma maior justiça fiscal contributiva, e na diminuição das desigualdades existentes. A prossecução destes objetivos conduzirá, indubitavelmente, a que o Estado se torne mais sustentável.

Verificou-se, conforme oportunamente abordado, a necessidade de existir uma cooperação mútua mais eficaz, entre os Estados, no combate prioritário à fraude fiscal, como uma realidade presente ao nível económico. Deste modo, defendemos que o percurso a seguir no combate à fraude carrossel passa por um reforço da cooperação administrativa e pela permanente troca de informação entre os diversos Estados-Membros, tendo em conta que o sistema fiscal depende, em última instância, da credibilidade e veracidade dos elementos facultados pelos contribuintes, aquando da apresentação das respetivas obrigações declarativas.

Por último, o combate contra as práticas abusivas em matéria fiscal e a consequente diminuição das desigualdades, a nível global, assenta numa tomada de decisões conjunta de vários intervenientes, tais como: a Administração Fiscal, os responsáveis pelo poder legislativo, as entidades empresariais e a sociedade em geral como um todo.

A este propósito, refere Soares (2004: 13), que «[h]á, na sociedade portuguesa, uma evidente consciência do estado da situação fiscal e da necessidade de mudança», que, na nossa perspetiva, implica uma maior consciencialização dos princípios éticos em que se baseia o sentido de cidadania.

Julgamos, desta forma, que o pagamento de impostos, e a responsabilidade fiscal, se consideram, para além de uma obrigação, um dever de cidadania ativa e responsável, por permitir ao Estado obter recursos financeiros que visam a satisfação das necessidades coletivas, fundamentais ao normal funcionamento da sociedade.

Referências Bibliográficas

- ABDULLAHI, Rabi'u; MANSOR, Noorhayati - Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**. E-ISSN 2225-8329. (out. 2015) 38-41.
- ABREU, Carlos Pinto de; SOUSA, Luís Milagres e - **Planeamento Fiscal Agressivo e Abusivo - As Novas Regras e os Novos Deveres**. [Em linha]. (jun. 2008). [Consult. 27 fev. 2016] Disponível em: http://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=31634&idc=8351&idsc=21852&ida=66750
- ACFE - ASSOCIATION of Certified Fraud Examiners - **Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse**. [Em linha]. (2014). [Consult. 02 out. 2015]. Disponível em: <http://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>
- ACÓRDÃO do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 14 de fevereiro de 1985 - D. A. Rompelman and E. A. Rompelman-Van Deelen / Minister van Financiën (Processo 268/83)**. [Em linha]. (fev. 1985). [Consult. 27 jul. 2016]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61983CJ0268&from=EN>
- ACÓRDÃO do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 13 de dezembro de 1989 - Genius Holding BV/ Staatssecretaris van Financiën (Processo C-342/87)**. [Em linha]. (dez. 1989). [Consult. 28 jul. 2016]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db25518cd20d9d409bb6f9e5954b7d5f0e.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLc390?text=&docid=95727&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=597271>
- ACÓRDÃO do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 29 de fevereiro de 1996 - Intercommunale voor zeewaterontziltling (Inzo) / Belgische Staat (Processo C-110/94)**. [Em linha]. (fev. 1996). [Consult. 27 jul. 2016]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d5f512eea387724b9abc7ef57bd2d911db.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuNbxr0?text=&docid=99866&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7867>

ACÓRDÃO do Tribunal de Justiça de 14 de dezembro de 2000 (pedido de decisão prejudicial do Bundesfinanzhof - Alemanha) - Emsland-Stärke GmbH/ Hauptzollamt Hamburg-Jonas (Processo C-110/99). [Em linha]. (dez. 2000). [Consult. 26 mar. 2016]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?docid=45444&pageIndex=0&doclang=PT&dir=&occ=first&part=1&cid=1195661>

ACÓRDÃO do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 21 de fevereiro de 2006 (pedido de decisão prejudicial do VAT and Duties Tribunal - Reino Unido) - Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd / Commissioners of Customs & Excise (Processo C-255/02). [Em linha]. (fev. 2006a). [Consult. 26 mar. 2016]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1199839>

ACÓRDÃO do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de setembro de 2006 (pedido de decisão prejudicial de Special Commissioners of Income Tax – Reino Unido) - Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd / Commissioners of Inland Revenue (Processo C-196/04). [Em linha]. (set. 2006b). [Consult. 24 abr. 2016]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db59f0bf58c61f4a26bedbfca4594cab9.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKc3v0?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=76414>

ACÓRDÃO do Tribunal Central Administrativo do Sul de 24 de abril de 2012 - Processo n.º 05523/12. [Em linha]. (abr. 2012). [Consult. 08 out. 2016]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/30e3373e5919a39c802579f000485dc3?OpenDocument>

ACÓRDÃO do Centro de Arbitragem Administrativa de 01 de setembro de 2014 (Processo n.º 62/2014-T). [Em linha]. (set. 2014). [Consult. 29 set. 2015]. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=62&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=487

ALCÂNTARA MARTINS, Jesuíno - **Infracções Fiscais**. Sebenta da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. 2013.

- AMORIM, Catarina Ferreira - Cláusula geral anti abuso - Reflexões e aplicação à realidade empresarial. **Revista Revisores e Auditores**. Depósito Legal n.º 12197/87. 64 (2014) 42-49.
- ANTUNES, Francisco - **A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português** [Em linha]. Verbo Jurídico, 2005. [Consult. 22 out. 2013]. Disponível em: http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/evasao_fraudefiscal.html.
- BAKER, Philip - Improper use of tax treaties, tax avoidance and tax evasion. In TREPILKOV, Alexander; TONINO, Harry; HALKA, Dominika - **United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries**. [Em linha]. New York: United Nations, 2013. [Consult. 27 fev. 2016]. Disponível em: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf. E-ISBN 978-92-1-056252-2.
- BARRADAS, João Carlos - **Política do “offshore”**. [Em linha] (abr. 2016). [Consult. 28 mai. 2016]. Disponível em: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/joao_carlos_barradas/detalhe/politica_do_offshore.html
- CALDAS, Marta - **O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?**. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6047-7.
- CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco, coords. - **Lições de Fiscalidade, Vol. II - Gestão e Planeamento Fiscal Internacional**. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6089-7.
- CIVA - **Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado**.
- COMMISSION of the European Communities - **Taxation in the European Union - Report on the development of tax systems**. (COM (96) 546 final). [Em linha]. (out. 1996). [Consult. 26 mar. 2016]. Disponível em: [http://aei.pitt.edu/38300/1/COM_\(96\)_546_final.pdf](http://aei.pitt.edu/38300/1/COM_(96)_546_final.pdf)
- COMMITTEE of Experts on International Cooperation in Tax Matters - **Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties**. [Em linha]. (out. 2011). [Consult. 25 mar. 2016]. Disponível em: http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Add1_Tax%20Evasion.pdf

COMUNICAÇÃO da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu - A aplicação de medidas anti abuso na área da tributação direta - na UE e em relação a países terceiros. (COM (2007) 785 final). [Em linha]. (dez. 2007). [Consult. 28 set. 2015]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0785&from=PT>

COMUNICAÇÃO da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho - Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais. (COM (2012) 722 final). [Em linha]. (dez. 2012). [Consult. 24 abr. 2016]. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf

CONCLUSÕES do Advogado-Geral Carl Otto Lenz apresentadas em 23 de novembro de 1995 (Processo C-110/94) [Em linha]. (nov. 1995). [Consult. 27 jul. 2016]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dc84a35c3d0ac348e7a070bbbb6edb6616.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuNa3n0?text=&docid=99735&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=49155>

CONCLUSÕES do Advogado-Geral Miguel Poiares Maduro apresentadas em 7 de abril de 2005 (Processo C-255/02) [Em linha]. (abr. 2005). [Consult. 26 mar. 2016]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=60293&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1199839>

CONCLUSÕES do Advogado-Geral Philippe Léger apresentadas em 2 de maio de 2006 (Processo C-196/04) [Em linha]. (mai. 2006). [Consult. 30 abr. 2016]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dd9140c4aa7b3b4cce84a1bde0bf785448.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuQc3z0?text=&docid=56602&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=96722>

COURINHA, Gustavo Lopes - Elementos da Cláusula Geral Anti-Abuso. In **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão**. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-402-185-0. pp. 163-202.

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário.

DECRETO-LEI n.º 29/2008. **D.R. I Série**. 39 (25-02-2008) 1205-1210

- DELOITTE & ASSOCIADOS - **Observatório da Competitividade Fiscal 2015**. [Em linha]. (mai. 2015). [Consult. 20 fev. 2016]. Disponível em: <http://deloitteobservatoriofiscal.com/downloads/deloitte-observatorio-fiscal-2015.pdf>
- DESPACHO n.º 14592/2008. **D.R. II Série**. 101 (27-05-2008)
- DESPACHO n.º 11873/2009. **D.R. II Série**. 95 (18-05-2009)
- FARIA, Caroline - **Créditos de Carbono**. [Em linha]. [200-?]. [Consult. 11 set. 2016]. Disponível em: <http://www.infoescola.com/geografia/creditos-de-carbono/>
- FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de - Sistemas Fiscais e Princípios de Tributação. In **Fiscalidade**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-3139-2. pp. 61-78.
- GAMA, Álvaro Henrique Barreto; VENDRUSCOLO, Maria Evanice - **Mercado de Créditos de Carbono: instrumento financeiro em prol do desenvolvimento limpo e sustentável**. [Em linha]. [2007?] [Consult. 10 set. 2016]. Disponível em: <http://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/12.pdf>
- GONÇALVES, Nuno; PIMENTA, Carlos - **As Facetas da Fraude. Cinco Anos de Crónicas na Visão**. V. N. Famalicão: Edições Húmus, 2014. ISBN 978-989-755-082-9.
- GUERREIRO, Pedro Santos - **A aranha dentro da teia**. [Em linha]. (abr. 2016). [Consult. 10 abr. 2016]. Disponível em: <http://leitor.expresso.pt/#library/expressodiario/04-04-2016/caderno-1/temas-principais/a-aranha-dentro-da-teia>
- GUIMARÃES, Vasco Branco - O combate à fraude carrossel em IVA e a Jurisprudência do TJCE. In **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha Vol. II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-404-147-6. pp. 979-1003.
- LGT – Lei Geral Tributária.**
- LOURENÇO, Manuel; SARMENTO, Manuela - A fraude contabilística e o ambiente empresarial. **Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas**. ISSN 1645-9237. 103 (2008) 34-37.

MACHADO, Jónatas; COSTA, Paulo Nogueira da - A Minimização dos Encargos Fiscais. In **Curso de Direito Tributário**. 2.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. ISBN 978-972-32-2093-3.

MINISTÉRIO das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais - **Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal**. [Em linha]. (out. 2009). [Consult. 05 mar. 2016]. Disponível em: <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5447566e4c304e5054533831513039474c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764d6d5a6c4d6a51324d3251745a5442684d7930304f544a6b4c574a6b4e7a59744e6d59785a6a41345a474a6c4d6a55314c6e426b5a673d3d&fich=2fe2463d-e0a3-492d-bd76-6f1f08dbe255.pdf&Inline=true>

MORAES, Renê Rodrigues; SOUSA, Sílvio Araújo - **Créditos de Carbono**. [Em linha]. (out. 2007). [Consult. 10 set. 2016]. Disponível em: http://geocotidiano.xpg.uol.com.br/textos/credito_carbono.htm

NOGUEIRA, João Félix - Abuso de Direito em Fiscalidade Direta: a emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto**. [Em linha]. (2009) 233-299. [Consult. 27 mar. 2016]. Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/53215/2/49886.pdf>

OCDE - **Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning**. [Em linha]. Paris: OCDE Publishing, 2011a. [Consult. 23 abr. 2016]. Disponível em: http://www.uscib.org/docs/Corporate_Loss_Utilisation_through_Aggressive_Tax_Planning.pdf. ISBN 978-92-64-11921-5.

___ **Glossary of Tax Terms**. [Em linha]. [Consult. 26 mar. 2016]. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

___ **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros** [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2014. [Consult. 14 set. 2015]. Disponível em: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt. ISBN 978-92-64-20779-0.

___ **Study into the Role of Tax Intermediaries.** [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2008. [Consult. 10 abr. 2016]. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. ISBN 978-92-64-04179-0.

___ **Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure.** [Em linha]. Paris: OECD Publishing, 2011b. [Consult. 17 abr. 2016]. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>.

PALMA, Clotilde Celorico - **O IVA e a jurisprudência comunitária - Análise de Acórdãos do TJUE.** [Em linha]. [200-?]. [Consult. 07 ago. 2016]. Disponível em: <http://www.oa.pt/upl/%7B966b6849-4532-4709-830b-b69d6ce1ecbc%7D.pdf>

PAZ FERREIRA, Eduardo [et al.] - **Conferência: Crise, Justiça Social e Finanças Públicas.** Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4103-2.

PELLISSIER, Jean-Paul - **Suspeitos de fraude com Taxa de Carbono condenados a oito anos.** [Em linha]. (jul. 2016). [Consult. 13 set. 2016]. Disponível em: <http://www.dn.pt/sociedade/interior/suspeitos-defraude-com-taxa-de-carbono-condenados-a-oito-anos-5271141.html>

PIMENTA, Carlos - **Esboço de Quantificação da Fraude em Portugal.** V. N. Famalicão: Edições Húmus, 2009. ISBN 978-989-8139-08-5.

PORTARIA n.º 1466-C/2001. **D.R. I Série B.** 300 (21-12-2001)

PORTUGAL. Direção-Geral dos Impostos. Gabinete do Subdiretor-Geral - **Ofício-Circulado n.º 30113. 2009-10-20, Proces. 0024 2009089.** IVA - Declaração Recapitulativa.

RECOMENDAÇÃO da Comissão de 6.12.2012 - No que se refere a medidas destinadas a encorajar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governação em matéria fiscal. (C (2012) 8805 final). [Em linha]. (dez. 2012a). [Consult. 24 abr. 2016]. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_pt.pdf

RECOMENDAÇÃO da Comissão de 6.12.2012 - Relativa ao Planeamento Fiscal Agressivo. (C (2012) 8806 final). [Em linha]. (dez. 2012b). [Consult. 24 abr. 2016]. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pt.pdf

REGULAMENTO (UE) n.º 904/2010 do Conselho. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 268 (07-10-2010) 01-18

REGULAMENTO (UE) n.º 1286/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho. **Jornal Oficial da União Europeia**. L 347 (11-11-2013) 25-32

RGIT – Regime Geral de Infrações Tributárias.

RIBEIRO, Nuno Sampayo - Fim do *laissez-faire* fiscal. **Jornal de Economia do Expresso**. ISSN 0870-1970. (19 set. 2015) 30E.

SALDANHA SANCHES, José Luís - Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites. **Ciência e Técnica Fiscal**. ISSN 0870-340XP. 398 (2000) 28-29.

SANTOS, António Carlos dos - Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. [Em linha]. (2010) 227-266. [Consult. 06 mar. 2016]. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12001/1/2010_art_acsantos.pdf

SEXTA DIRECTIVA (77/388/CEE) do Conselho. **Jornal Oficial das Comunidades Europeias**. L 145 (17-05-1977) 54-93

SOARES, Domitília Diogo - **Percepção Social da Fiscalidade em Portugal**. Coimbra: Almedina, 2004. ISBN 978-972-40-2213-0.

VENTINHAS, António - **Há muitos portugueses com offshore no Delaware, nos Estados Unidos**. [Em linha]. (abr. 2016). [Consult. 23 abr. 2016]. Disponível em: <http://www.pressreader.com/portugal/jornal-de-not%3%adcias/20160410>

WELLS, Joseph T. - Fraude e abuso ocupacionais. In **Manual da Fraude na Empresa**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3757-8. pp. 487-502.

WOLF, Redmar - The Sad History of Carbon Carousels. **International VAT Monitor. IBFD, Your Portal to Cross-Border Tax Expertise**. [Em linha]. (nov/dez 2010). 403-408. [Consult. 29 out. 2016]. Disponível em: [http://www.empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/No.6%20A-4\(1\).pdf](http://www.empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/No.6%20A-4(1).pdf)

XAVIER, Alberto - Elisão Fiscal e Elementos de Conexão. In **Direito Tributário Internacional**. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-3048-7. pp. 351-484.