

## O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS. O CASO PORTUGUÊS

**José de Campos Amorim**

Professor Coordenador de Direito Fiscal do ISCAP

**Área temática:** F) Sector Público

**Palavras-chave:** fraude, evasão, imposto, planeamento, receita.

# O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS. O CASO PORTUGUÊS

## Resumo

Para fazer face à fraude e evasão fiscais, os Estados adotaram várias medidas ao nível do direito interno e internacional. A administração fiscal não está totalmente desarmada para fazer face às situações de elisão fiscal ou de planeamento fiscal abusivo e aos casos de fraude ou evasão fiscal, conforme tipificados no Regime Geral das Infrações Tributárias e Aduaneiras. Uma utilização mais eficaz das medidas existentes permitiria, contudo, um melhoramento significativo dos resultados neste domínio. Compete aos Estados promover uma relação baseada na confiança entre os contribuintes e a administração fiscal e reverter a relação de subalternização sistemática entre os sujeitos passivos e ativos.

**Palavras-chave:** fraude, evasão, imposto, planeamento, receita.

## Citação

*O maior Jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos. Não há tributo mais pesado que o da morte, e contudo todos o pagam e ninguém se queixa; porque é tributo de todos.*

Padre António Vieira, Sermão de Santo António, Lisboa, na Igreja das Chagas, 1642.

## Introdução

Os Estados foram obrigados a rever os seus sistemas fiscais tradicionais para fazer face ao fenómeno da fraude e evasão fiscais, não apenas por causa e os próprios contribuintes participarem em esquemas de planeamento fiscal abusivo, elidindo o pagamento de impostos, mas também em razão de certos países adotarem medidas de concorrência fiscal desleal ou criar regimes fiscais preferenciais, constituindo assim um fator de distorção e de injustiças.

Os Estados tem vindo assim a adotar várias iniciativas em ordem a reagir permanente e eficazmente contra estas práticas ilícitas. O legislador português tem, para o efeito, introduzido na sua legislação uma cláusula geral e cláusulas especiais antiabuso destinadas a reprimir a fraude e evasão fiscais, mas também implementou outras medidas, tais como o levantamento do sigilo bancário e a troca de informações entre os Estados.

Do lado das instâncias internacionais, a OCDE, em particular, desenvolveu um trabalho significativo no sentido de eliminar as distorções provocadas pelos paraísos fiscais e pelos regimes fiscais prejudiciais dos países membros e de países terceiros. A União Europeia tem igualmente tomado iniciativas nesta matéria, entre as quais se aponta o Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas, aprovado em 1 de dezembro de 1997 pelo Conselho da União

Europeia e pelos Ministros das Finanças dos Estados membros<sup>1</sup>, salientando-se aqui as diversas iniciativas da Comissão relativamente à eliminação dos diferentes níveis de tributação no âmbito da Comunidade<sup>2</sup>.

É neste contexto que iremos tratar da fraude e evasão fiscais, começando por uma apreciação geral deste fenómeno. Posteriormente evidenciaremos algumas das formas mais comuns de combate da fraude e evasão fiscais. Dada a extensão das medidas optamos por efetuar uma abordagem genérica das várias questões. Por isso, centrar-nos-emos apenas naquelas que se têm vindo a generalizar e com maior relevo. A abordagem que aqui fazemos não entra forçosamente nos vários aspetos que a legislação e a doutrina obrigam a considerar.

## **1 – Conceito de fraude e evasão fiscais**

Não existe no Regime Geral das Infrações Tributárias e Aduaneira (RGITA) uma definição do conceito de evasão e fraude fiscais. Contudo, a fraude fiscal representa, em sentido lato, todo o conjunto de crimes tributários, previstos nos art. 87.º a 107.º do RGIT, que consistem nos crimes tributários comuns (burla tributária, frustração de créditos, associação criminosa, desobediência qualificada, violação de segredo), nos crimes aduaneiros, nos crimes contra a segurança social, nos crimes fiscais (fraude, fraude qualificada, abuso de confiança); mas também nas contraordenações tributárias, consagradas nos art. 108.º a 129.º do RGIT, que representam contraordenações aduaneiras (descaminho, introdução irregular no consumo (...)) e contraordenações fiscais (recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita, falta de entrega da prestação tributária, violação de segredo fiscal, falta ou atraso de declarações (...)). A fraude fiscal, em sentido restrito, está prevista no art.º 103.º do RGIT, que determina que “constituem fraude fiscal...as condutas ilegítimas tipificadas 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 (...)”. A cada um destes crimes e contraordenações estão associados factos típicos, ilícitos, culposos e puníveis.

## **2 - Planeamento fiscal *legem, extra legem e contra legem***

---

<sup>1</sup>) União Europeia, Código de Conduta, fiscalidade das Empresas, Lisboa, CEF, 2000.

<sup>2</sup>) Neste sentido, veja-se a Comissão Europeia, «Para um mercado interno sem obstáculos fiscais. Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da União Europeia. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, Bruxelas, 23-10-2001, COM (2001) 582», publicada em CTF, nº 404, Outubro-Dezembro 2001, pp. 151-225 (164) que salienta a necessidade de eliminação dos regimes fiscais preferenciais prejudiciais dentro da Comunidade, em ordem a conseguir uma maior redução da elevada disparidade fiscal existente.

Distintamente do conceito de evasão e fraude fiscais, praticam outro tipo de fuga aos impostos através do planeamento fiscal *intra legem*, *extra legem* ou *contra legem*.

O planeamento fiscal *intra legem* consiste na prática de atos de poupança fiscal, de planeamento fiscal lícito ou de gestão fiscal, designado na terminologia anglo-saxónica por *tax planning*. A poupança fiscal é um direito do contribuinte que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica (art.º 61, n.º1 da Constituição da República Portuguesa). As próprias leis tributárias incentivam à poupança fiscal: normas de exclusão tributária, deduções específicas, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação (vg. a zona franca da Madeira).

O planeamento fiscal *extra legem* corresponde a todo o tipo de atos de elisão fiscal (do latim *elidere*, eliminar, suprimir) ou de evitação fiscal - *tax avoidance*, na terminologia anglo-saxónica – traduz-se na “intenção manifesta de tornear o ordenamento jurídico-tributário...” (Saldanha Sanches, 2000). Consiste na utilização de expedientes para fugir à previsão legal e, por conseguinte, na realização de negócios jurídicos fiscalmente menos oneroso. Para impedir esta quebra de receitas, recorre-se a métodos de interpretação das leis, presunções fiscais (ex.: letras e livranças, avaliação indireta), normas antiabuso e conceitos jurídicos. É o caso, por exemplo, da transferência de domicílio para um país de tributação mais reduzida (elisão subjetiva) ou da realização de um contrato de doação em vez de um contrato de compra e venda ou ainda da transformação de uma empresa em nome individual em sociedade por quotas (elisão objetiva).

Para fazer face a estas situações, o legislador português elaborou uma lista de esquemas de planeamento fiscal abusivo, através do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro, alguns dos quais foram entretanto desatualizados:

- **Esquema D1 - Utilização de uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS) como veículo para a integração de ativos no património de uma sociedade residente em território português:** para combater este esquema, o n.º 10 do art. 73.º do CIRC impede o aproveitamento abusivo do regime da neutralidade fiscal aplicado às fusões;

- **Esquema D2 - Criação artificial de menos-valias no âmbito do apuramento dos resultados da partilha de uma sociedade para poder deduzi-las aos lucros tributáveis de um ou mais dos períodos de tributação posteriores:** este esquema já não se aplica com a entrada em vigor do art. 51.º-C do CIRC que dita a dedução ao lucro tributável das mais e menos-valias resultantes da transmissão onerosa de partes sociais;

- **Esquema D3 – Aplicação do regime de eliminação de dupla tributação económica aos lucros distribuídos por sociedade residente em país terceiro, mediante a interposição de uma sociedade residente na UE, originando uma dupla não tributação de lucros distribuídos e o apuramento de menos-valias artificiais:** deste esquema resulta um aproveitamento abusivo do art. 51º do CIRC;

- **Esquema D4 - Criação de uma estrutura de financiamento intragrupo recorrendo a veículos constituídos para o efeito:** através deste esquema, os lucros gerados por

uma empresa instrumental localizada num paraíso fiscal são distribuídos a uma sociedade sediada em Portugal, com vista a que esta possa beneficiar da eliminação de dupla tributação económica. Este esquema está associado ao caso Jerónimo Martins;

- **Esquema D5 – Prestação de garantias através de sucursal financeira exterior, constituída na ZFM:** a vantagem fiscal resulta da prestação de garantias através de uma sucursal financeira internacional sujeita a um regime de tributação mais favorável;

- **Esquema D6 - Aproveitamento dos benefícios da Diretiva 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho, em matéria de retenções na fonte sobre royalties:** as empresas criam esquemas para tirar proveito dos benefícios previstos na Diretiva;

- **Esquema D7 - Venda de bens seguida da celebração de contrato de locação com o vendedor:** este esquema permite um aproveitamento da dedução dos prejuízos fiscais, acrescido da dedução das rendas de *leasing* pela vendedora e das depreciações do ativo pela adquirente;

- **Esquema D8 - Operação de aumento de capital de uma sociedade residente, realizada previamente à alienação de partes sociais para reduzir a tributação das mais-valias;**

- **Esquema D9 - Cedência de ramo de atividade para aproveitar a dedução de prejuízos fiscais:** estamos perante um esquema de aproveitamento abusivo de prejuízos fiscais por parte de uma sociedade e a criação abusiva de gastos através da depreciação de ativos por uma outra sociedade;

- **Esquema D10 - Aproveitamento abusivo de convenção para evitar a dupla tributação:** através de criação artificial de estabelecimentos estáveis para poder beneficiar das vantagens das convenções para evitar a dupla tributação;

- **Esquema D11 - Encargos de financiamento de uma operação de aquisição das partes de capital de uma sociedade, suportados pela entidade adquirida:** a vantagem fiscal reside na redução abusiva do lucro tributável mediante a dedução dos gastos incorridos com o financiamento, mas cujo efeito é hoje muito limitado com o artigo 67.º do CIRC;

- **Esquema D12 - Operação de titularização de créditos futuros:** com a antecipação das receitas através da titularização de créditos futuros e aproveitamento dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores para que a operação de titularização de créditos futuros não seja efetivamente tributada. É o caso da Sonaecom;

- **Esquema D13 - Utilização abusiva da figura da doação:** que permite reduzir, através do reporte de prejuízos fiscais, o lucro tributável gerado pela variação patrimonial positiva na empresa.

Quanto ao planeamento fiscal contra legem, este resulta da prática de atos ilícitos (na terminologia anglo-saxónica de *tax evasion*) atentatórias dos dispositivos legais em vigor e que resultem em todo o tipo de crime ou de contraordenações tipificados no RGITA. É o caso, por exemplo, da emissão de faturas falsas, apropriação de impostos retidos, falsificação de documentos, simulação de negócios, etc. Podemos dar aqui o exemplo da simulação de doação em vez do contrato de compra e venda ou do contrato de comodato (contrato gratuito, empréstimo de um bem) em vez de um contrato de arrendamento.

Todas estas práticas estão sujeitos a determinados tipos de penas previstas no RGITA, de acordo com a natureza da infração tributária praticada. Para fazer face a estes crimes ou contraordenações, o legislador nacional criou uma cláusula geral antiabuso (art.º 38.º da Lei Geral Tributária), cláusulas específicas antiabuso nos vários códigos, bem como reforçou o disposto estabelecido no Regime Geral das Infrações Tributárias e Aduaneiras.

### **3. Impostos em falta?**

Face às situações em causa, importa analisar o montante dos impostos em falta. De acordo com o Relatório de atividades desenvolvidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras apresentado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, a estimativa do valor tributário da fraude fiscal terá ascendido em 2015 a cerca de € 123.735.053,55 o que corresponde a um aumento de 4,5% sobre os resultados estimados em 2014<sup>3</sup>.

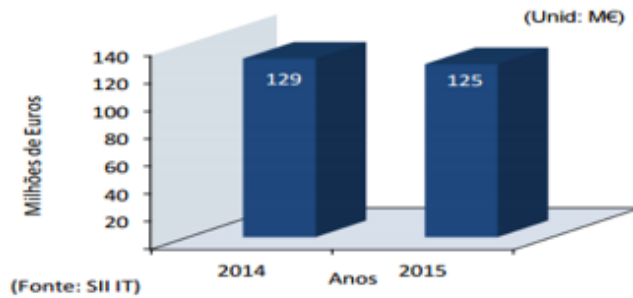
Neste relatório são apresentados, entre outros dados, os valores das regularizações voluntárias dos impostos, o montante dos impostos em falta, bem como as importâncias cobradas coercivamente e as correções inspetivas tributárias. No que se refere às regularizações voluntárias, destaca-se um valor substancial de regularizações voluntárias dos impostos nos últimos anos, apesar de um ligeiro decréscimo do valor das regularizações no ano de 2015 comparativamente com 2014, que se traduz num maior incumprimento das obrigações fiscais. Relativamente aos impostos detetados em falta, é de salientar o montante elevado de imposto em falta em matéria de IVA, seguido do IRS e do IRC conforme tabela a seguir<sup>4</sup>. Em relação ao montante da cobrança coerciva, depois de ser verificar um abrandamento nas regularizações voluntárias em 2015, o Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2014 dá conta de um ligeiro aumento da cobrança coerciva em detrimento da ação inspetiva. Tal resultado se deve a um menor número de inspeções e ter abrandado no controlo aos grandes contribuintes, mas, em contrapartida, estas geraram maiores correções fiscais.

---

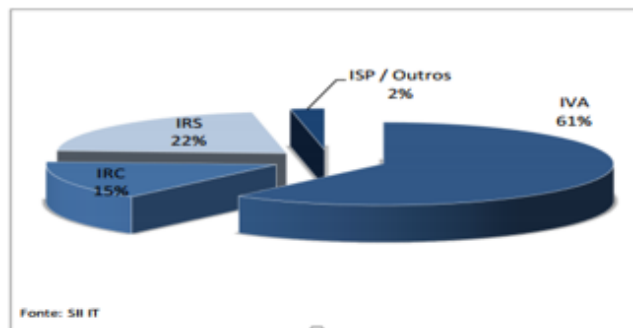
<sup>3</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio\\_de\\_Combate\\_a\\_Fraude\\_e\\_Evasao\\_Fiscal\\_2015\\_GSEAF.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio_de_Combate_a_Fraude_e_Evasao_Fiscal_2015_GSEAF.pdf), p. 29.

<sup>4</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio\\_de\\_Combate\\_a\\_Fraude\\_e\\_Evasao\\_Fiscal\\_2015\\_GSEAF.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio_de_Combate_a_Fraude_e_Evasao_Fiscal_2015_GSEAF.pdf), p. 115-116.

## Valor das regularizações voluntárias ao imposto (M€)



## Impostos detetados em falta, por tipo



## Cobrança coerciva e correções inspetivas tributárias

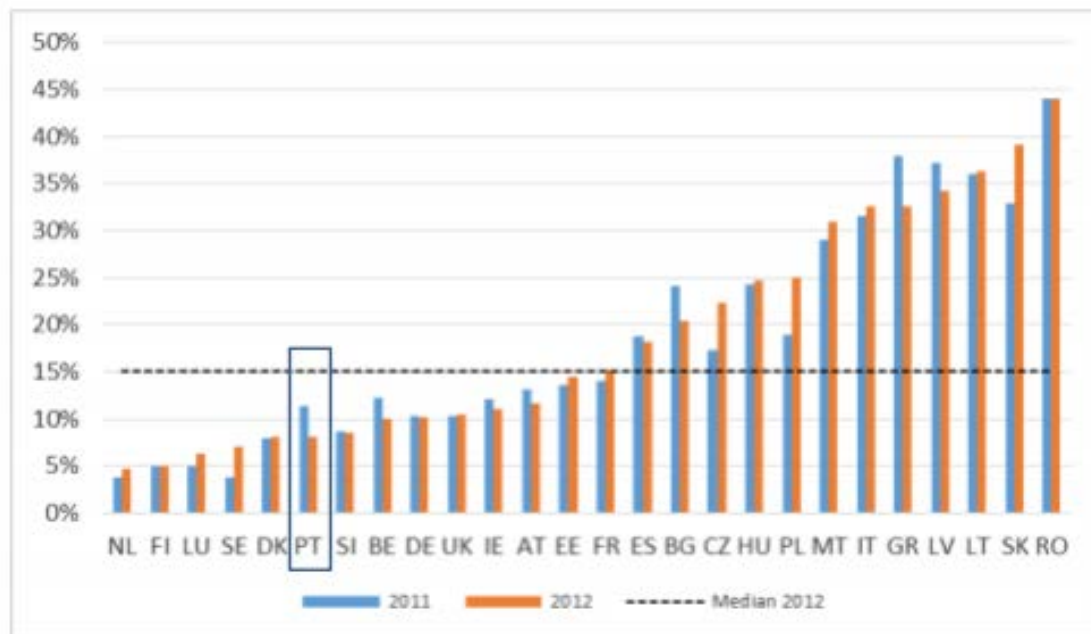
Indicadores	2014	2015	2016		
	Realizado	Realizado	Meta	Valor crítico	Peso
1. Cobrança coerciva (milhões de euros)	1.147,6	1.286,9	[1.000;1.200]	1.322	50%
2. Correções inspetivas tributárias e aduaneiras (milhões de euros)	1.546,1	1.438,8	[1.200;1.500]	1.700	50%

Fonte: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio\\_de\\_Combate\\_a\\_Fraude\\_e\\_Evasao\\_Fiscal\\_2015\\_GS\\_EAF.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio_de_Combate_a_Fraude_e_Evasao_Fiscal_2015_GS_EAF.pdf)

Apesar do IVA representar em Portugal um maior taxa de evasão fiscal, a nível dos países da União Europeia, Portugal está abaixo da média da União Europeia, conforme

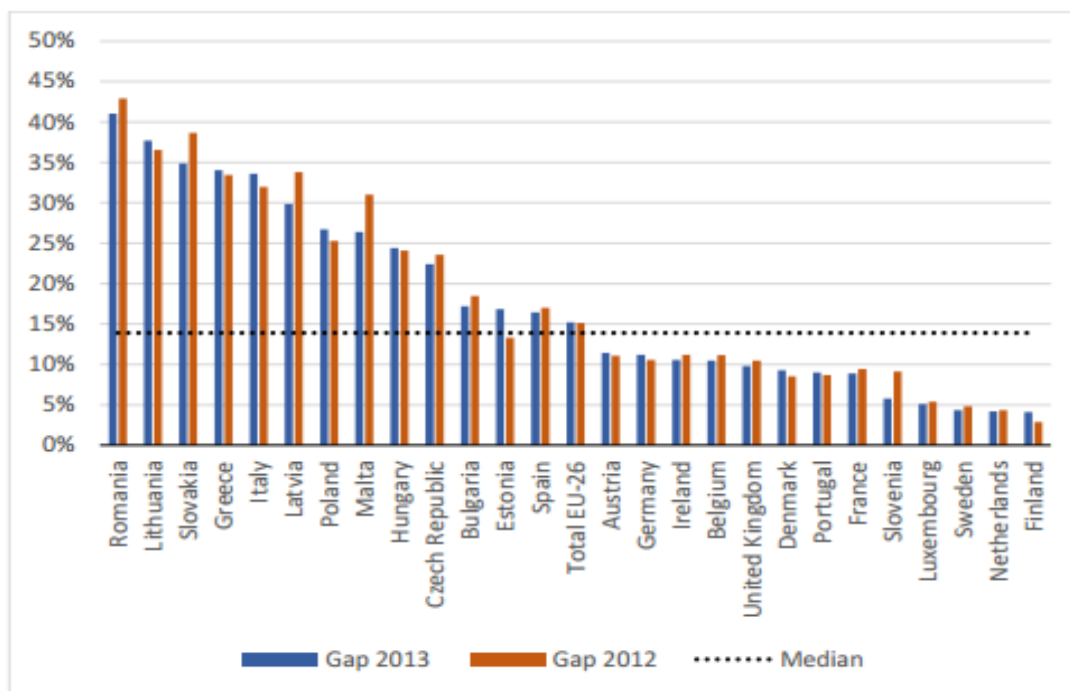
dados referentes aos anos de 2011-2012 e 2012-2013. Com a introdução do sistema do e-fatura e com o mecanismo de cruzamento da informação, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2013, é de admitir que Portugal venha a melhorar o seu posicionamento face aos restantes Estados-membros.

### Nível de evasão fiscal em IVA nos 26 países da UE, 2011-2012



<http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2015/07/20150701-mf-rel-fraude-evasao-fiscal-2014.pdf>

### Nível de evasão fiscal em IVA nos 26 países da UE, 2012-2013





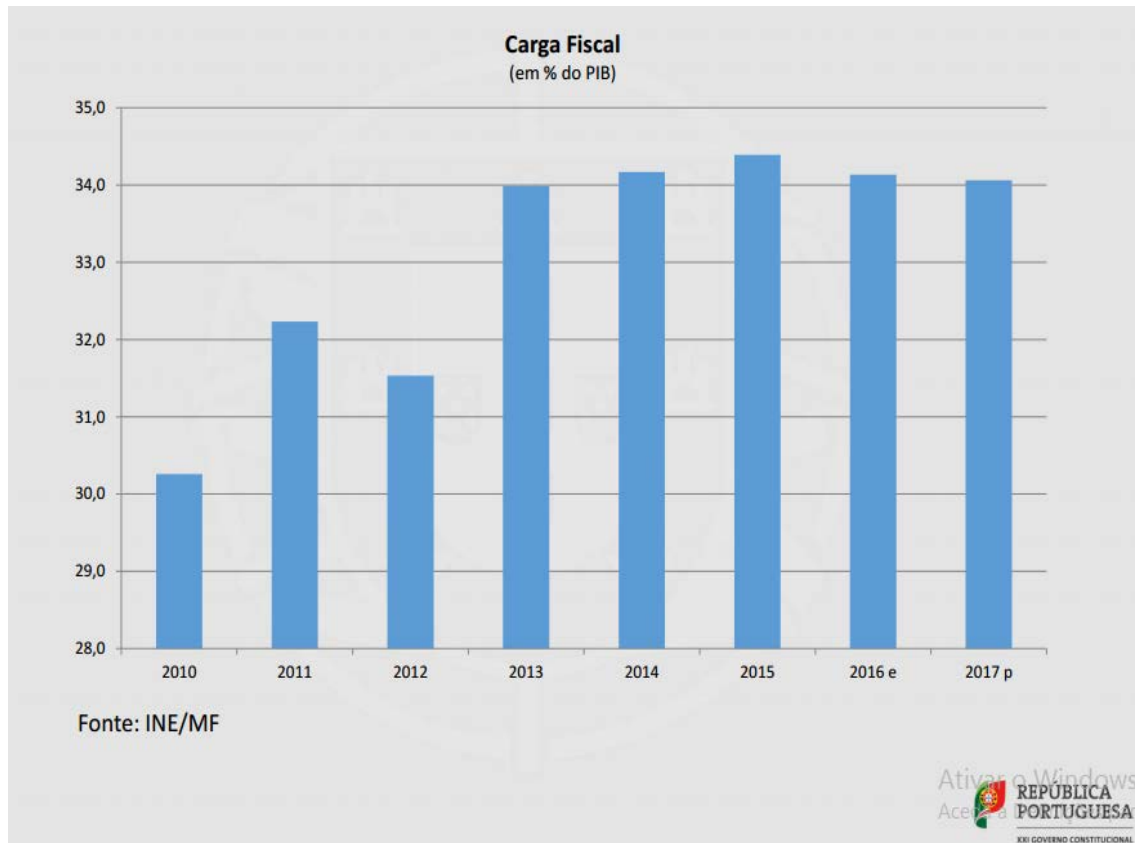
Fonte:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_gap2013.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf)

### 3. Principais causas de fraude e evasão fiscais

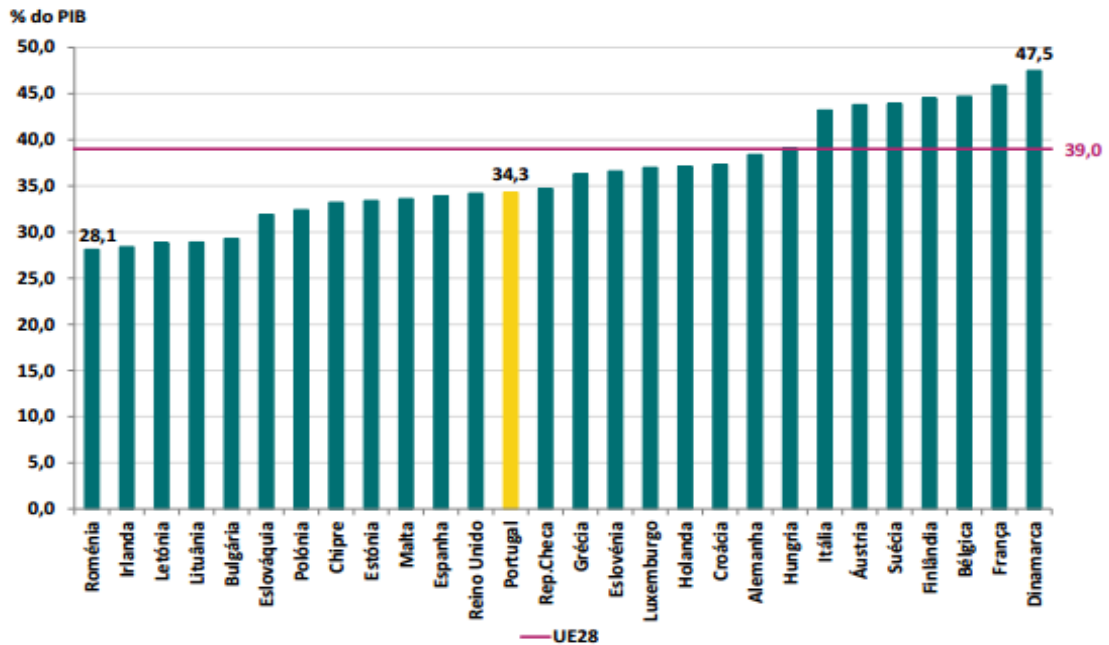
Com este elevado nível de evasão fiscal, apontamos todo um conjunto de fatores que contribuem para este fenómeno, entre os quais se destaca a elevada carga fiscal, a falta de equidade fiscal, a intensidade e complexidade da lei fiscal, a ineficiência da Administração Pública, fatores sócio-económicos, demográficas e comportamentais, a economia paralela (atividades consideradas "ilegais", "informais" ou "subterrâneas"), o sentimento de impunidade relativamente à prática de crimes económico-financeiros e a morosidade da administração fiscal e dos tribunais.

Relativamente à carga fiscal, esta representa 34,3% do PIB em 2015, o que situa Portugal abaixo da média da União Europeia, sendo de destacar aqui o peso significativo da carga fiscal sobretudo nos países nórdicos.

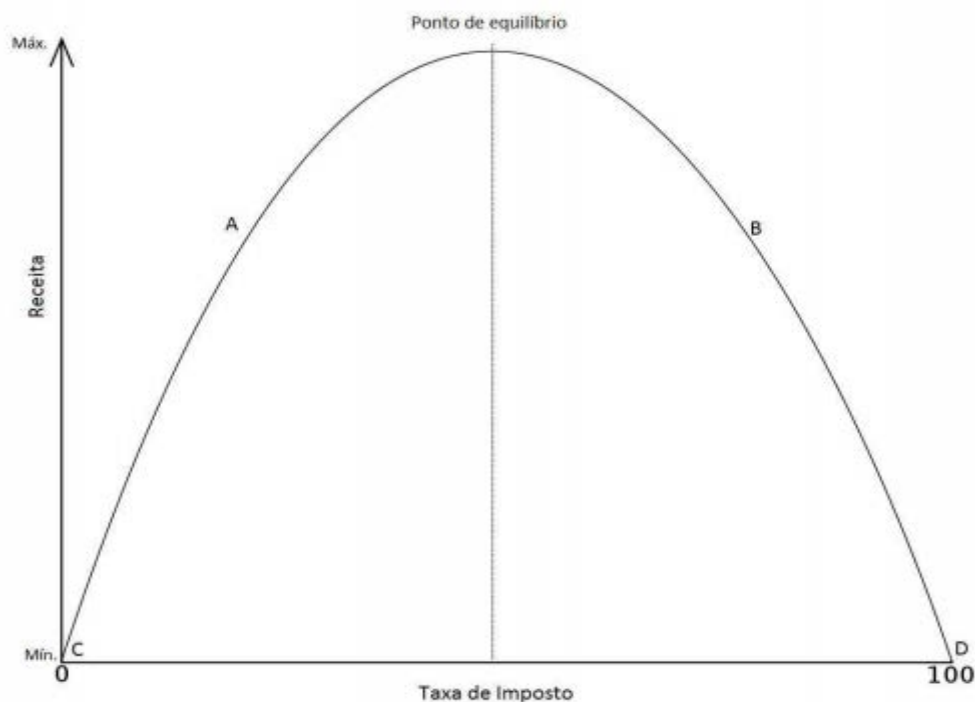


**INE - Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2015**

Gráfico 2 – Carga fiscal dos países da União Europeia, em 2015



Este montante elevado da carga fiscal tem, contudo, os seus limites, na medida em que o aumento das taxas de imposto pode produzir um aumento da receita fiscal, mas também pode, por outro lado, resultar numa descida da mesma quando se observa a curva de Laffer. Existe um ponto de equilíbrio a partir do qual o aumento das taxas pode ter um efeito contraproducente em termos de receitas fiscais.



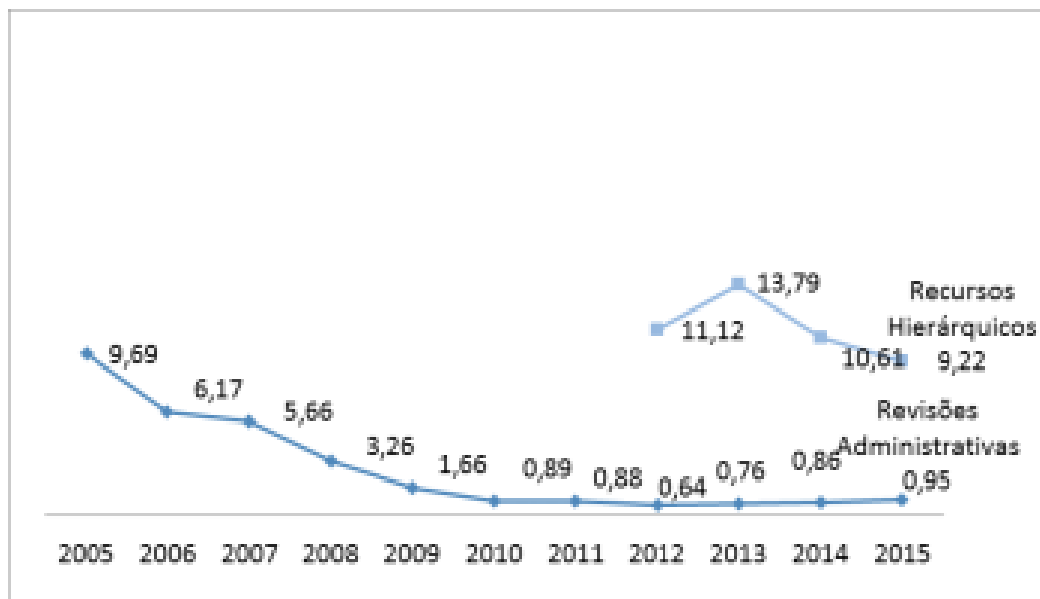
**Figura 1 – Curva de Laffer**

Uma das outras causas da fraude e evasão fiscais resulta da falta de equidade fiscal que se tem verificado em relação ao regime de tributação de alguns tipos de rendimentos. Este critério equidade fiscal exige que os contribuintes com igual capacidade contributiva paguem igual imposto (equidade horizontal) e que contribuintes com maior capacidade contributiva paguem mais (equidade vertical). Ora, sucede que nem sempre esta equidade se verifica, como acontece no caso, por exemplo, de um acionista e um administrador de uma sociedade receberem um rendimento de 100.000 €, sendo os dividendos do acionista tributados à taxa liberatória de 28% e o trabalho prestado pelo administrador sujeito às taxas geral e adicional de solidariedade de 50,5%. Esta é uma das situações que não revela grande equidade fiscal.

Ainda a salientar nas causas de fraude e evasão fiscais o impacto da economia paralela ou da economia não registada na economia do país. Segundo o OBEGEF (Observatório de Economia e Gestão de Fraude da Faculdade de Economia do Porto), a economia paralela representa cerca de 27,29% do PIB em 2016, a percentagem mais elevada desde 2010. Este nível de economia paralela é alarmante face à média da OCDE, que é fixada em 16,4%. Com a introdução do sistema do e-fatura e do SAF-T PT - Ficheiro Normalizado de Exportação de Dados este ficheiro deverá facilitar a recolha em formato eletrónico dos dados fiscais relevantes no combate à fraude e evasão fiscais.

A morosidade da administração tributária e dos tribunais tributários tem igualmente contribuído para a fraude e evasão fiscais. Com a morosidade da administração tributária em decidir os procedimentos administrativos, os contribuintes são incentivados a não cumprir as suas obrigações fiscais e praticar evasão fiscal.

## Tempo médio de conclusão dos procedimentos administrativos (em meses)



Fonte: Extraído do SICAT em 11-01-2016

Quanto à morosidade dos tribunais administrativos e fiscais, o número de processos pendentes nos tribunais administrativos e fiscais de 1.ª instância aumentou 10,3% durante o ano de 2015, num total de 75.372. Em matéria fiscal, entraram 24.808 processos em 2015 e findaram 19.164. O total de processos pendentes era de 53.510 em 2015. Segundo a Direção-Geral da Política de Justiça (DGPJ) do Ministério da Justiça, o tempo que seria necessário para concluir todos os processos que estão pendentes no final de um determinado período é de 1.019 dias para os processos fiscais<sup>5</sup>. Resulta que em muitas situações, por causa da morosidade dos tribunais, dá-se a prescrição dos mesmos crimes e contraordenações fiscais. Com a criação dos tribunais tributários arbitrais, criou-se uma alternativa que permite resolver em parte o problema da morosidade da justiça, dando a possibilidade de os conflitos entre os contribuintes e a autoridade tributária serem resolvidos através de arbitragem quando discordam de certas decisões da autoridade tributária.

Vejamos agora alguns dos fatores socioeconómicos, demográficas e comportamentais que podem contribuir para a fraude e evasão fiscais. Destacam-se aqui a idade, o género, a escolaridade, a fonte de rendimento, o sentimento de injustiça fiscal, a atitude do indivíduo face aos bens públicos, o grau de aversão ao risco, a instabilidade social, as taxas elevadas dos impostos,

<sup>5</sup>[http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej\\_pt/destaques4485/sections/siej\\_pt/destaques4485/movimento-processual-nos6404/downloadFile/file/Resultados%20TAF%202015\\_20160428.pdf?nocache=1461926602.93](http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/sections/siej_pt/destaques4485/movimento-processual-nos6404/downloadFile/file/Resultados%20TAF%202015_20160428.pdf?nocache=1461926602.93)

a complexidade e a ineficiência do sistema fiscal no combate à fraude e evasão fiscais. Todos estes fatores foram desenvolvidos na teoria económica sobre a evasão fiscal, que terá surgido em 1972 com a publicação do artigo “Income tax evasion: A theoretical analysis”, por Allingham e Sandmo, sendo que o modelo original (A-S model) foi a seguir desenvolvido e completado por Yitzhaki (1974). A relação entre a *tax morale* (moralidade fiscal) e a evasão fiscal foi objeto de um maior desenvolvido por Torgler e Schneider em 2007. Todos estes fatores têm um impacto na economia não registada e na evasão fiscal. A questão que se põe é de saber se, por um lado, há muita evasão fiscal ou se há muito cumprimento fiscal?<sup>6</sup>

Ainda a refriir, entre outras causas de fraude e evasão fiscais, o sentimento de impunidade relativamente à prática de crimes económico-financeiros. Em 2015, por exemplo, foram concluídos 35 inquéritos, dos quais 26 com proposta de acusação, cumpridas 265 buscas e realizadas 211 ações de pesquisa e vigilância. Foram constituídos 325 arguidos e, destes, à detenção de 22 que, presentes à autoridade judiciária competente, viria a ser aplicada a medida de coação mais gravosa, a prisão preventiva, a 4 arguidos<sup>7</sup>. O número reduzido de penas aplicáveis acaba por não ter um efeito dissuasivo e repressivo desejável sobre os contribuintes faltosos e reforça o sentimento generalizado de impunidade.

## **4. Medidas de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras**

### **4.1. Atuação da inspeção tributária**

A autoridade tributária exerce, através dos seus serviços de inspeção tributária, um controlo interno e externo em vários setores de intervenção. A nível interno, a autoridade tributária tem vindo a exercer um controlo especial sobre a emissão e a comunicação de faturas, sobre as obrigações fiscais em sede de IRS, IVA e IRC e sobre a aplicação das medidas transversais. Também, a nível externo, a autoridade tributária estabeleceu, entre outras medidas, um Plano de Ações Externas Locais, de Promoção e Apoio ao Cumprimento Voluntário (PAELAC) em julho de 2014, destinado a combater a fraude e a evasão fiscais.

### **4.2. Áreas auditadas**

A autoridade tributária tem vindo a adotar determinadas medidas nas áreas com maior impacto fiscal. Tais medidas foram adotadas nas seguintes situações:

- Reporte, reembolso e isenção de IVA (nas operações sobretudo de crédito de imposto à exportação ou transmissão intracomunitária de bens;

---

<sup>6</sup> James Alm and Benno Torgler (2012), *Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality*, Tulane Economics Working Paper Series, <https://pdfs.semanticscholar.org/751f/3d8aeb1341c676d70532d2c043cea7cd6cf.pdf>

<sup>7</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0/Relatorio\\_de\\_Combate\\_a\\_Fraude\\_e\\_Evasao\\_Fiscal\\_2015\\_GSEAF.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0/Relatorio_de_Combate_a_Fraude_e_Evasao_Fiscal_2015_GSEAF.pdf), p. 29.

- Sistema do E-Fatura (1 de janeiro de 2013): divergências no e-fatura resultantes da não emissão de faturas e na liquidação e dedução do IVA;
- Benefícios fiscais (em especial, os benefícios fiscais em sede de IRS, IRC e IVA);
- Sociedades de transparência fiscal (controlo declarativo);
- Rendimentos obtidos no estrangeiro (crédito de imposto por DTI);
- Documentos de transporte (obrigatoriedade de comunicação eletrónica para as empresas com volume de negócios igual ou superior a 100.000€ no ano anterior);
- Entradas e saídas de mercadorias do território aduaneiro da União Europeia;
- Cessações oficiosas de atividade para evitar a realização de operações através de esquemas fraudulentos;
- Residentes não habituais: divergências declarativas face à informação cadastral;
- “Vistos Gold”: aquisição de imóveis e investimentos efetivamente realizados;
- Setores de atividade com características especiais: hotelaria e restauração, reparação de automóveis, reparação de motociclos e cabeleireiros;
- Sujeitos passivos que apresentam divergências nos montantes das retenções na fonte de IRS/IRC constantes no Modelo 10 e nas Declarações de Retenção;
- Controlo declarativo dos sujeitos passivos que beneficiaram do sistema de incentivos ao investimento e desenvolvimento empresarial - SIFIDE (I&D);
- Reinvestimento das mais-valias de imóveis;
- Plano de devedores estratégicos através do Plano de Acompanhamento e Gestão Integrada de Devedores Estratégicos (PAGIDE) com vista à ação de cobrança dos grandes devedores;
- Acordos prévios de preços de transferência;
- Alojamento local: prestação de serviços de alojamento a turistas;
- Arrendamento: ausência de celebração de contratos;
- Pagamento de royalties, juros e dividendos a empresas estrangeiras;
- Representantes diretos e indiretos dos importadores/exportadores: incumprimentos declarativos e existência de várias dívidas fiscais;
- Inventários iniciais e finais: operação Stocks em 2014 destinado a combater a manipulação do valor dos inventários;
- Organizações sem fins lucrativos: irregularidades nas isenções de IRC e nas obrigações declarativas;

- Rendimentos das atividades artísticas e de espetáculos: falta de entrega de IRS/IRC retidos na fonte relativamente aos honorários de artistas não residentes;
- Transmissões intracomunitárias de bens: operadores não registados ou cujo número de identificação para efeitos de IVA cessou;
- Aquisições intracomunitárias de bens: cruzamento dos valores declarados com os constantes no sistema VIES;
- Importações e exportações de bens sujeitos a impostos especiais do consumo.

#### **4.3. Cruzamento da informação com as obrigações de terceiros (aplicação de gestão de divergência)**

Para prevenir e corrigir as divergências de informações, os sujeitos passivos devem, para além das declarações periódicas de rendimentos, comunicar à autoridade tributária determinados tipos de modelos.

Destacamos aqui alguns dos modelos com especial relevância em matéria de IRS e IRC:

- Modelo 3 de IRS: o qual permite o cruzamento de informações com a Declaração Mensal de Remunerações (DMR) (rendimentos do trabalho dependente, incluindo os rendimentos dispensados de retenção na fonte, os rendimentos isentos e ainda os excluídos nos termos dos artigos 2.º, 2.º-A e 12.º do CIRS), a declaração Modelo 10 (relação dos titulares de rendimentos e das retenções na fonte);
- Modelo 22 do IRC: possibilita o controlo dos prejuízos fiscais e dos benefícios fiscais dedutíveis;
- Modelo 19 do IRC: integra planos de opção, de subscrição, de atribuição ou outros em benefício de trabalhadores;
- Modelo 38 do IRC: obriga à declaração das transferências financeiras efetuadas pelos sujeitos passivos (emitidas pelas instituições de crédito e sociedades financeiras) para entidades localizadas em paraísos fiscais (em conformidade com o art. 63.º-A da LGT);
- Modelo 39 do IRC – contém os rendimentos e retenções à taxa liberatória (de acordo com o disposto na al. b) do n.º 12 do art. 119.º do CIRS);
- Modelo 40 do IRC – refere o valor dos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito (entrega deste Modelo pelas instituições de crédito e sociedades financeiras);
- SAF-T PT - Ficheiro Normalizado de Exportação de Dados (exportação de faturas, documentos de transporte e recibos emitidos, num formato legível e comum, independentemente do programa utilizado, sem afetar a estrutura interna da base de dados do programa ou a sua funcionalidade). Este ficheiro

facilita a recolha em formato eletrónico dos dados fiscais relevantes por parte dos inspetores/auditores tributários.

#### **4.4. Atuação no âmbito penal**

Em matéria de luta contra a fraude e evasão fiscais, a autoridade tributária tem estabelecido uma linha de cooperação com várias entidades. Existe uma cooperação entre a ATA e a Polícia Judiciária, através do Grupo Permanente de Ligação, sediado na Unidade de Informação Financeira da Polícia Judiciária do Departamento Central da Polícia Judiciária, que pode fornecer infrações tributárias de maior gravidade, do branqueamento de capitais e da criminalidade tributária (D-L nº 304/2002, 13-12).

Também intervém no âmbito penal a Secção Central de Investigação do Branqueamento e Infrações Tributárias da Policia Judiciária (2006) para investigar os crimes tributários de valor superior a € 500.000,00 (Lei n.º 49/2008, de 27-08).

Há ainda a destacar nesta área o papel da PGR (Procuradoria-Geral da República) que tem cooperado com a ATA no combate à criminalidade organizada de âmbito nacional e internacional. Nesta matéria, importa salientar as competências especializadas do Departamento Central de Investigação e Ação Penal da PGR e o seu contributo indispensável na luta contra a criminalidade organizada.

Entre a ATA e a GNR, foi estabelecida uma cooperação institucional que passa pela Unidade de Ação Fiscal (UAF) da GNR, que se tem revelado de uma importância fundamental na atividade de investigação criminal no contexto da luta contra a fraude e evasão fiscais.

#### **4.5. Cooperação administrativa em matéria fiscal**

A cooperação administrativa em matéria fiscal está a ser desenvolvida a nível interno e internacional.

No plano interno, destacam as ações conjuntas da ATA com a GNR, PSP, ASAE, Autoridade para as Condições do Trabalho (ACT), Segurança Social e Inspeção Geral das Atividades Culturais (IGAC).

No plano internacional, importa destacar os acordos de cooperação com as instituições internacionais, nomeadamente a União Europeia e a OCDE:

- União Europeia (OLAF - Organismo Europeu de Luta Antifraude, DG TAXUD – Direção Geral da Fiscalidade e União Aduaneira), Organização Mundial das Alfândegas, EUROPOL (contrafação, segurança dos produtos alimentares, estupefacientes, produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo).

O regime de troca de informações da União Europeia foi recentemente atualizado:



(i) Diretiva (UE) 2015/849, de 20 de maio de 2015, relativa ao branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que deverá ser transposta até 26 de junho de 2017. Esta diretiva visa combater o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo, prevenindo a utilização abusiva dos mercados financeiros para estes fins. A diretiva é aplicável ao setor financeiro e a determinados outros setores, como os advogados, os prestadores de serviços de jogo e os comerciantes de bens (por exemplo, pedras e metais preciosos) quando lidam com pagamentos em numerário de montante igual ou superior a 10 000 €.

(ii) Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações em matéria fiscal. A Resolução da AR n.º 118/2016, 27-06, previa a sua transposição até 31-12-2016. Até ao momento a mesma ainda não foi transposta<sup>8</sup>.

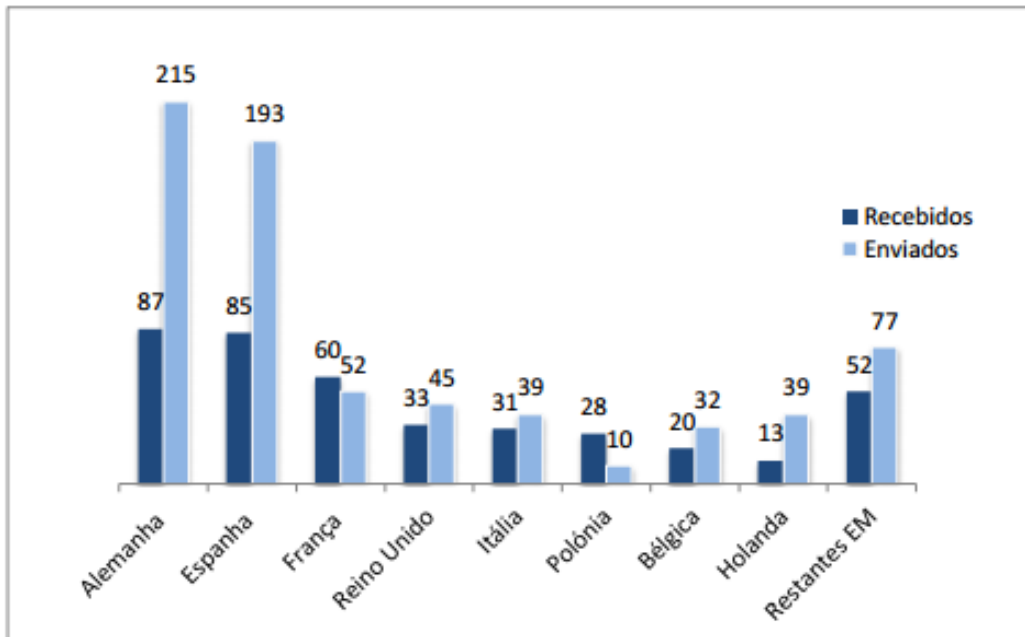
### Troca de informação com outras administrações fiscais em matéria de impostos sobre o rendimento em 2015

PAÍS OU TERRITÓRIO	TROCA DE INFORMAÇÃO DO ANO 2015			
	A PEDIDO		ESPONTÂNEA	
	OUTRO ESTAD.	NOSSO ESTAD.	OUTRO ESTAD.	NOSSO ESTAD.
	N.º PROCESSOS			
AFRICA DO SUL	1			
ALEMANHA	8	20	42	2
ARGENTINA	2			
ÁUSTRIA	11	7	1	
BÉLGICA	1	7	2	
BRASIL		4		1
CABO VERDE		1		
CANADÁ	2			2
CHINA		2		
DINAMARCA			1	1
ESLOVÉNIA			1	
ESPAÑA	20	18	5	7
ESTADOS UNIDOS AMÉRICA		4		5
FINLÂNDIA			1	
FRANÇA	67	22	3	1
GIBRALTAR		4		
GRÉCIA	1			
HOLANDA	5	8	5	8
HONG KONG		2		
HUNGRIA	2	1		
ÍNDIA	1			
IRLÂNDIA	4	4		1
ISLÂNDIA	2	1		
ITÁLIA	9	2	1	1
LITUÂNIA	1	1		
LUXEMBURGO	3	6	1	
NORUEGA	30		3	1
POLÓNIA				
REINO UNIDO	3	6		4
REPÚBLICA CHECA		1	1	
ROMÉNIA				1
RÚSSIA	1			
SUÉCIA			1	
SUIÇA		14		1
TURQUIA		1		
UCRÂNIA	1			
URUGUAI	2			
<b>TOTAL</b>	<b>177</b>	<b>136</b>	<b>68</b>	<b>36</b>

<sup>8</sup><http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c3246795a5868774d546f334e7a67774c336470626e4a6c635639775a584a6e6457353059584d7657456c4a535339775a7a4d7a4e7a4d7465476c70615330794c6e426b5a673d3d&fich=pg3373-xiii-2.pdf&Inline=true>.

## Troca de informação em matéria de IVA

### Número de pedidos de informação recebidos e enviados por EM



Fonte: DSIFAE/CLO

- OCDE, existe também um programa de troca de informações, que foi lançado em da OCDE:

OCDE lançou em 15-07-2014 um programa de troca de informações financeiras, intitulado *Common Reporting Standard (CRS)*, prevendo a participação de todos os Estados, incluindo os “paraísos fiscais”:

- 54 países, incluindo todos os países da União Europeia menos a Áustria, vão trocar informações a partir de setembro de 2017 (reporte será referente a contas em existência a 31 de dezembro de 2015 e a novas contas abertas a partir de 1 de janeiro de 2016);

- 47 países, incluindo o Mónaco, a Suíça e o Brasil, vão trocar informações a partir de setembro de 2018 (reporte será referente a contas em existência a 31 de dezembro de 2016 e a novas contas abertas a partir de 1 de janeiro de 2017)<sup>9</sup>.

É de destacar, por último, a cooperação com os EUA, com a introdução em 2010 nos EUA da legislação FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) (em vigor desde 01-01-2014), que prevê um modelo de troca de informações automática entre países. O FATCA institui obrigações de troca de informação de contas financeiras entre diversos países e os EUA. No caso de Portugal, foi publicada a resolução da Assembleia da República n.º 183/2016, de 5 de agosto, que

<sup>9</sup> Fonte: <http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf>

aprova o acordo de troca de informações automáticas com os EUA – “*Intergovernmental Agreement*” (IGA).

## **5. Normas antiabuso**

### **5.1. Normas internas**

Para combater as situações de fraude e evasão fiscal, foram criadas normas antibuso na legislação fiscal.

Na Lei Geral Tributária, vigora a norma geral antiabuso no art.º 38º, n.º 2 da LGT, com o propósito de tornar “ineficazes os atos ou negócios jurídicos...dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos ...”. Para tal, devem ser preenchidos três pressupostos:

- a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;
- a utilização de meios artificiosos ou fraudulentos;
- o abuso de formas jurídicas.

Esta cláusula visa todo o tipo de atos ou negócios jurídicos levados a cabo com o objetivo de obter, por meios artificiosos ou fraudulentos, uma vantagem fiscal. Esta cláusula foi aplicada no caso Jerónimo Martins SGPS<sup>10</sup> em que a sociedade tentou eliminar a carga fiscal, transformando os juros sujeitos a tributação em dividendos dedutíveis.

Para além desta cláusula geral antibuso, é de referir as normas específicas antibuso em sede de IRS, IRC e IVA.

No caso do IRS, destaca-se o art.º 16.º n.º 6 (em matéria de residência), o art.º 18.º (relativo aos rendimentos obtidos em Portugal), o art. 43.º n.º 5 (referente às mais-valias, na contraparte da operação em paraíso fiscal), e o art. 73.º n.º 6 (taxas de tributação autónoma).

Em sede de IRC, existem várias normas específicas antiabuso, entre as quais apontamos o art.º 23.º-A (encargos não dedutíveis), o art.º 49.º, n.º 10 (Instrumentos financeiros derivados), o art.º 51.º, n.º 10 (eliminação da dupla tributação económica), o art.º 73.º, n.º 10 (exclusão de neutralidade fiscal nas operações de fusão, cisão e entrada de ativos, quando estas operações tenham como principal ou principais objetivos a evasão fiscal), o art.º 63.º (preço de transferência é o «preço que seria acordado entre empresas independentes, relativamente a operações idênticas ou similares, no mercado livre» (OCDE) (critério do preço de plena concorrência ou «arm's length price»)), o art.º 64.º (correção do valor dos bens imóveis), o art.º 66.º (transparência fiscal internacional), o art.º 67.º (gastos de financiamento) e o art.º 88.º (tributação autónoma).

---

<sup>10</sup> TCA, Processo n.º 04255/10, 15 de fevereiro de 2011.

Em matéria de IVA, apenas salientamos o art.º 19, n.º 3 e 4 (direito à dedução no caso de uma operação simulada) e o art. 80.º (responsabilidade solidária dos sujeitos passivos).

Além destas referências, estão ainda previstas outras normas antiabuso em sede de IMI, IMT e na LGT. No CIMI, temos como cláusula específica antiabuso o art.º 112.º, n.º 4 do CIMI (taxa de 7,5%), no CIMT, destacamos a norma específica do art.º 17.º n.º 4 do CIMT (taxa de 10%).

No âmbito da LGT, apontamos o art. 63.º-B da LGT (levantamento do sigilo bancário: indícios de crime, indícios da falta de veracidade da declaração, acréscimos patrimoniais não justificados, impossibilidade de comprovação e quantificação direta da matéria coletável...) e o art.º 89º-A da LGT (manifestações de fortuna).

## 5.2. Medidas internacionais

A nível internacional, a OCDE aprovou uma série de medidas, entre as quais se destaca o Relatório da OCDE de 1998, intitulado “Concorrência Fiscal Prejudicial - um tema global emergente”<sup>11</sup>, que qualifica os paraísos fiscais de acordo com certos critérios específicos relacionados com a criação de taxas de tributação efetivas nulas ou mínimas, a falta de transparência (permanência do sigilo bancário), a falta de cooperação ou ausência de troca de informações e a prática de atividades fictícias ou sem valor acrescentado (“*booking centres*”).

Com base nestes critérios, a OCDE estabeleceu uma classificação entre os países cooperantes (com declaração de compromisso (“*commitment letter*”) e os não cooperantes: medidas sancionatórias (“*defensive measures*”).

Atualmente, existem jurisdições que cooperam (caso tenham celebrado pelo menos 12 ADTs com um EM da OCDE) e que fazem parte da lista branca, jurisdições que se comprometeram em cooperar, que integram a lista cinzenta, e jurisdições que não cooperam e que estão numa lista negra.

Mais recentemente, foi aprovado o Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE/G20 (2013), destinado a combater a erosão da base tributária e a deslocalização do lucro das empresas para jurisdições com uma tributação mais baixa ou mais favorável. Entre as várias ações previstas no Plano BEPS, destacam-se as seguintes:

- *Ação n.º 2 - Assegurar que as entidades duplamente residentes (dual resident companies) não sejam utilizadas para obter benefícios indevidos;*

---

<sup>11</sup> OECD, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, Paris, OECD, 1998. Do relatório «Concorrência Fiscal Prejudicial - um tema global emergente» ressaltam-se três aspetos: a) a cooperação dos paraísos fiscais; b) a eliminação das práticas fiscais prejudiciais dos países membros; e c) o acordo para a troca de informações. Ver ainda António Carlos dos Santos/Clotilde Celorico Palma, «A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial», CTF, n.º 395, Julho-Setembro 1999, pp. 9-36.

- Ação n.º 3 - *Reforçar a troca de informações em matéria fiscal;*
- Ação n.º 4 - *Evitar a qualificação abusiva de certas operações destinadas à obtenção de vantagens fiscais ilegítimas;*
- Ação n.º 5 - *Combater as práticas fiscais prejudiciais, incentivando à prevalência da substância real em detrimento dos negócios fictícios;*
- Ação n.º 6 - *Prevenir a utilização abusiva dos tratados internacionais com vista a obter benefícios fiscais ilegítimos (treaty shopping: criação de sociedades num determinado Estado, com visto a transferir para esse Estado um rendimento que normalmente é auferido por uma pessoa domiciliada num terceiro Estado e que, indevidamente, vai usufruir das vantagens da respetiva convenção);*
- Ação n.º 7 - *Impedir a criação artificial de estabelecimentos estáveis e garantir a aplicação efetiva das normas relativas a preços de transferência;*
- Ação n.º 12 - *Solicitar a divulgação de esquemas de planeamento fiscal agressivo, designadamente em matéria de preços de transferência.*

A nível da União Europeia, foram adotadas algumas medidas, entre as quais se destacam o Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas, aprovado em 1997 pelo Conselho da União Europeia; a proposta de regras comuns de cálculo dos lucros das multinacionais destinado a criar uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS) para as sociedades com um volume de negócio superior a 750 M €, que passam a ser tributadas no país onde obtenham os seus lucros<sup>12</sup>; e a proposta de criação de uma Procuradoria Europeia a partir da Eurojust constituída por um corpo de magistrados descentralizado da União Europeia dotado de competência exclusiva para investigar e julgar autores de fraudes lesivas do orçamento da União Europeia (Comunicação da Comissão ao PE, Conselho, CES e CR, COM/2013/0532 final)<sup>13</sup>.

## **6. Outras medidas de luta contra a evasão e a fraude fiscais**

### **6.1. Medidas dissuasivas**

Os Estados tem adotadas outras medidas de combate à fraude e evasão fiscal. É o caso das medidas dissuasivas de publicitação da lista dos devedores, como instrumento persuasivo de regularização das dívidas fiscais (Lei nº 60/2005, 30-

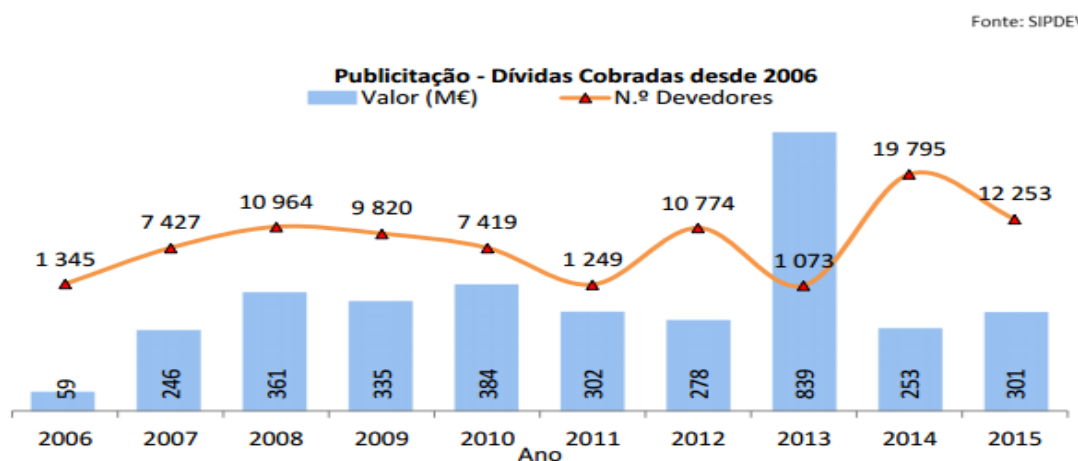
---

<sup>12</sup> As sociedades que operem em mais do que um Estado-membro da UE só terão de apresentar uma única declaração fiscal para o conjunto das suas atividades na UE, em vez de ter de cumprir diferentes regras em cada Estado-membro em que opere.

<sup>13</sup> Constituída por um corpo de magistrados descentralizado da União Europeia dotado de competência exclusiva para investigar, processar judicialmente e levar a julgamento os autores de fraudes lesivas do orçamento da União Europeia.

12), cuja evolução da cobrança de dívidas induzida pela publicitação da lista de devedores é notável nestes últimos anos.

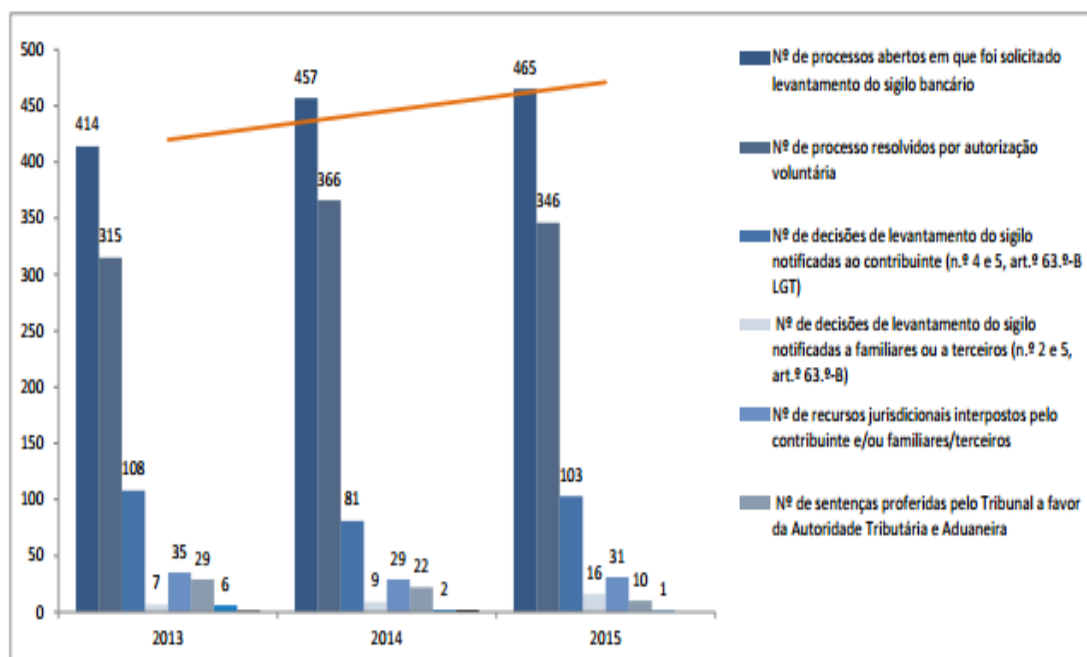
### Evolução anual da cobrança de dívidas induzida pela publicitação da lista de devedores (2006-2015)



Importa também aqui referir o recurso aos métodos indiretos previstos no art. 87.º da LGT aplicável nos casos de regimes simplificados de tributação, de impossibilidade de comprovação e quantificação direta da matéria coletável, de desvio significativo da matéria coletável apurado para menos e sistemáticos resultados negativos ou nulos, de afastamento do rendimento declarado em IRS face às manifestações de fortuna evidenciadas e de acréscimo patrimonial de valor superior a 100.000€.

O levantamento do sigilo bancário é também uma forma de combater a evasão fiscal na medida na medida em que permite o acesso às contas bancárias dos contribuintes, através do levantamento do sigilo bancário, e assim pode ajudar à detetar situações de evasão e de fraude tributárias. Apesar de o acesso da administração fiscal à informação estar protegido pelo sigilo bancário e depender de autorização judicial, a lei admite expressamente a sua derrogação pela própria administração (art. 63.º, n.º 2, da LGT) ou contribuinte (art. 146.º-A do CPPT), cabendo à administração tributária o ónus da prova da veracidade da declaração do contribuinte (art. 74 da LGT). Da tabela seguinte, observa-se um número cada vez maior de processos de levantamento de sigilo bancário.

## Derrogação do sigilo bancário



Fonte: AT

De salientar ainda a responsabilidade de certas classes de profissionais (advogados, contabilistas, consultores, gestores...), que detenham informação privilegiada e que estão obrigados a denunciar todo o tipo de indício ou da prática efetiva de atos ou negócios de evasão e fraude fiscais (Decreto-Lei n.º 29/2008, 25/02), bem como devem informar o Procurador-Geral da República da prática de branqueamento de capitais (art.º 7.º da lei n.º 11/2004, 27/03).

Por último, o combate à fraude e evasão fiscais também passa pelo agravamento de sanções: sanções de natureza preventiva (o vencimento de todas as prestações), reconstitutiva (anulação dos atos ou negócios ilegais, v.g. simulados), compulsória (juros de mora), compensatória (juros compensatórios), indemnizatória e punitiva (coimas, multas e penas de prisão).

## Conclusão

Existem todo um conjunto de medidas internas e internacionais destinadas a combater o fenómeno da fraude e evasão fiscais. Muitas delas produziram efeitos positivos em termos de cobrança de receitas fiscais. Mas é reconhecidamente impossível tipificar todas as formas de luta contra a fraude e evasão fiscais, sendo, no entanto, possível apresentar alguns dos métodos tradicionais.

A administração fiscal não está propriamente desarmada para fazer face às situações de evasão fiscal. Uma utilização mais eficaz das medidas existentes permitiria, contudo, um melhoramento significativo dos resultados neste domínio.

O combate à evasão e fraude fiscais não reside apenas na criação de novas leis, mas sim na sua coerência e eficiência. Das várias medidas apresentadas, importa destacar a nível interno as normas antiabuso e a nível internacional as medidas destinadas a reforçar a troca de informações.

Para além destas medidas, os Estados deve promover uma relação baseada na confiança e na ética entre os contribuintes e a administração fiscal, reduzir os tempos de resposta da administração fiscal aos cidadãos e empresas e reverter a subalternização sistemática dos direitos dos contribuintes ao objetivo central da maximização das receitas tributárias.

## Bibliografia

- Campos, Diogo Leite, “Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal”, em *Problemas Fundamentais de Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999.
- Collins, Maurice H., “Evasion and avoidance of tax at the international level”, em *European taxation*, vol. 28 - 1988, n.º 9, p. 294.
- Courinha, Gustavo Lopes, *A cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Contributos para a sua compreensão, Almedina 2004.
- Doggart, Caroline, “Paraísos Fiscais e os seus usos”, Ed. Vida económica, 2ª ed., 1998.
- Faria, Maria Teresa Barbot Viega, “Paraísos fiscais: normas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal”, CTF, nº 409-410, Jan.-Junho de 2003.
- Gomes, Nuno Sá, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.ª edição revista, atualizada e ampliada, Rei dos Livros 2000.
- IFA, Relatório Geral do Congresso da IFA de 2001, “Limits on the use of low tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXVIb, 2001.
- Leitão, Luís Manuel Menezes, “A evasão e a fraude fiscal face à interpretação da lei fiscal”, *Fisco*, nº 32, Junho 1991.



- Leitão, Luís Manuel Menezes, “Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal”, em *Fisco*, nºs 107-108, Março de 2003.
- Leitão, Luís Manuel Menezes, “O controlo e combate às práticas tributárias nocivas”, *CTF*, Jan.-Junho de 2003, nº 409-410.
- OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Paris, 1987
- OCDE, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, Paris, OECD, 1998.
- OCDE, « Les paradis fiscaux: mesures prises pour éviter leur utilisation abusive par les contribuables », em OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Paris, 1987.
- Sanches, José Luís Saldanha, O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo: a IV directiva sobre as contas das sociedades e as normas do balanço fiscal, publicado em <http://www.fd.ul.pt/>.
- Santos, António Carlos/Palma, Clotilde de Celorico, “A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial”, em *CTF*, nº 395, Julho-Setembro de 1999.
- Silva, Isabel Marques da, “Regime Geral das Infracções Tributárias”, *Cadernos IDEFF*, n.º 5, Almedina, 2006.
- Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1993.