

# ***Offshores: Dinheiro, verdades e mentiras***

*Rui Marques*

Mestre em Direito e Economia, pela Faculdade de Direito de Lisboa  
Membro do Conselho Económico e Social [2003-2009]

*Joaquim Miranda Sarmiento*

Professor Auxiliar de Finanças no ISEG/Universidade de Lisboa; Ph.D. in Finance (Tilburg University)

*«Paraíso: um sítio onde os maus deixam de nos aborrecer com os seus assuntos pessoais, e os bons ouvem atentamente quando contamos os nossos».*

AMBROSE BIERCE (1842-1914)

Bastas vezes se alude a *offshores* ou paraísos fiscais, urgindo uma compreensão fiscal desta temática, tantas vezes ofuscada por ideias (mal) expostas. Eis o mote para deixarmos alguns modestos subsídios, desde logo quanto à conceptualização, a listagem feita pelo Estado Português, as restrições fiscais existentes (com destaque para o IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), as transferências bancárias e a sua comunicação obrigatória, o prazo especial de caducidade do direito de liquidação de

imposto, as providências e procedimentos cautelares e a impugnação pauliana como meios de garantia da cobrança do crédito tributário e os crimes fiscais (fraude fiscal qualificada, frustração de créditos) sem esquecer o pedido de indemnização civil pelos seus danos.

*In fine*, estaremos em posição de, ainda que em traços necessariamente abreviados, inferir sobre a real finalidade da constituição e manutenção de sociedades *offshore*, atentos os vários constrangimentos legais hoje previstos na lei, seja em Portugal, seja ao nível da União Europeia e da OCDE.

## **1. Os conceitos**

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), o conceito de “paraíso fiscal” (*tax haven*), no sentido clássico refere-se a um país que impõe um imposto baixo ou inexistente, e é usado pelas sociedades para evitar impostos que de outra forma seriam pagos em um país de alta tributação. Tem as seguintes características-chave: nenhum imposto ou imposto meramente nominal, falta de troca efectiva de informações, de transparência no funcionamento das disposições legislativas ou administrativas<sup>1 2 3</sup>.

---

<sup>1</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Glossary of Tax Terms*, 2017.

<sup>2</sup> Vide sobre o tema: A OCDE, A Concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: novas formas de discriminação fiscal?, Clotilde Celorico Palma, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 403 Julho-Stembro de 2001. A OCDE e o combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial: ponto de situação e perspectivas de evolução, Clotilde Celorico Palma, *Fiscalidade* n.º 16 Outubro de 2003. “Aspectos fundamentais na Acções de Controlo das Administrações Tributárias – Paraísos fiscais: formas de utilização de combate à evasão fiscal, Centro Interamericano de Administrações Tributárias, conferência Técnica., Maria Teresa Barbot Veiga de Faria.

<sup>3</sup> A definição de Paraíso Fiscal (ou “off-shore”), deve, em Leitão (1993), ser, essencialmente, efectuada nas diversas legislações por comparação com o sistema fiscal doméstico. Tal consubstancia-se através do uso de expressões como “regime fiscal privilegiado” (França), ou “país submetido a um regime de tributação notavelmente mais vantajoso” (Bélgica). LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2003). O Controlo e

Segundo ANDRÉ BEAUCHAMP, trata-se de «um país ou um território que atribua a pessoas, físicas ou colectivas, vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável do que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre sucessões»<sup>4</sup>.

Os elementos essenciais de um “off-shore” são identificados quer em Doggart (2003), quer pela OCDE (Tabela 1).

**Tabela 1 – Principais características de um “off-shore”**

OCDE (1998)	Doggart (2003)
Tributação nula ou insignificante dos rendimentos. Contudo, esta condição por si só não é suficiente, sendo necessário igualmente:	Existência de impostos baixos ou a sua ausência em, pelo menos, uma importante categoria de rendimento
Vigência de disposições legislativas ou de práticas administrativas que impeçam o intercâmbio eficaz de informações para fins fiscais com outros governos	Estabilidade política
Falta de transparência quanto às disposições legais ou administrativas	Especialização em termos empresariais
Ausência de actividades económicas substanciais	Outras características importantes que variam de acordo com as necessidades de um “fugitivo fiscal”

É uma prática generalizada os beneficiários (*beneficial owners*)<sup>5</sup> da criminalidade tributária respaldarem-se em sociedades domiciliadas num paraíso fiscal e, não menos

Combate às Práticas Tributárias Nocivas, Conferência Técnica – “Aspectos Fundamentais nas Acções de Controlo das Administrações Tributárias”, Setembro – Outubro de 2003.

<sup>4</sup> ANDRÉ BEAUCHAMP, *Guide Mondial des Paradis Fiscaux*, Ed. Grasset, Paris, 1981, p. 39. No mesmo sentido, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, in *Colóquio sobre a Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, CEF, 1993, pp. 316 e ss.

<sup>5</sup> O beneficiário é a pessoa que desfruta dos benefícios reais de ser proprietário, mesmo que o título de propriedade esteja em nome de outrem [Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Glossary of Tax Terms*, 2017]. Segundo a Directiva (UE) 2015/849, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Maio, «a pessoa ou pessoas singulares que, em última instância, detêm a propriedade ou o

importante, aonde possam estar protegidos por uma maior confidencialidade, exponenciada pela prestação de serviços fiduciários<sup>6</sup> e pelo sigilo bancário e fiscal. O que incrementa as dificuldades na averiguação (*disclosing*) das operações tituladas por sociedades *offshore* e seus intervenientes<sup>7</sup>.

Não raro, existem situações em que a propriedade ou controlo são exercidos através de uma cadeia de propriedade ou através de outra forma de controlo que não seja o controlo directo. Entre a entidade<sup>8</sup> e a pessoa singular que detém a propriedade ou o seu controlo são interpostas uma ou várias outras entidades que podem, por sua vez, estar domiciliadas em várias jurisdições. Com o intuito de manter, quanto à estrutura societária, a confidencialidade (ou opacidade) relativamente à pessoa singular que, na verdade, detém a propriedade ou o seu controlo (*ultimate beneficial owner*).

A Directiva (UE) 2015/849, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Maio de 2015<sup>9</sup>, destinada a fazer face à ameaça do branqueamento de capitais, impondo medidas de diligência quanto à clientela, onde se destaca a verificação da identidade do cliente e do beneficiário efectivo, antes do estabelecimento de uma relação de negócio ou da realização da operação ou, excepcionalmente, durante esse estabelecimento. Vindo as informações suficientes, exactas e actuais sobre os beneficiários efectivos a ser conservadas num registo

---

*controlo do cliente e/ou a pessoa ou pessoas singulares por conta de quem é realizada uma operação ou actividade».*

<sup>6</sup> Por isso, via de regra, a dita sociedade surge domiciliada num território sujeito ao *common law*, mas não constante na “lista negra” (ex: Irlanda ou Reino Unido).

<sup>7</sup> RUI MARQUES, *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, *Vida Económica*, 2016, pp. 158-159.

<sup>8</sup> Pessoa colectiva ou entidade sem personalidade jurídica (*legal arrangement*).

<sup>9</sup> Seguindo a revisão de Fevereiro de 2012 operada nas Recomendações pelo Grupo de Acção Financeira (GAFI), de que Portugal é membro desde 1990.

central em cada Estado-Membro (ex: registo comercial) e podendo ser consultadas em tempo útil pelas autoridades competentes em cada Estado e entre Estados<sup>10</sup>.

Assim, o *disclosure* da informação sobre a identidade dos beneficiários efectivos das estruturas societárias, a par do fim das acções ao portador e da proibição dos *corporate directors* (pessoas colectivas gestoras de uma sociedade), tendo de permeio a troca de informações e a derrogação do sigilo bancário, a que todos os Estados-Membros estão obrigados, vai trazer ganhos na inspecção tributária e, em particular, no domínio da investigação criminal. Mas, também, nas execuções fiscais, pelo rastreamento de activos dos devedores fora do território português.

## 2. A extensa “lista negra” em Portugal

Por meio do aditamento pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, do artigo 63.º-D<sup>11</sup>, a Lei Geral Tributária (LGT) dispõe sobre «*Países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável*». Impondo que uma lista seja aprovada, por portaria, pelo membro do Governo responsável pela área das Finanças (n.º 1).

Segundo o n.º 2, do artigo 63.º-D, da LGT, na elaboração da lista devem ser considerados, nomeadamente, os seguintes critérios: a) inexistência de um imposto de

---

<sup>10</sup> Os Estados-Membros comprometeram-se a pôr em vigor as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à Directiva até 26 de Junho de 2017. No entanto, antecipando-se, no Reino Unido, desde 16 de Abril de 2016 que todas as empresas estão obrigadas a possuir um registo das pessoas que detêm um controlo significativo sobre a empresa (*PSC Register*), que fica disponível para consulta pública *on-line*<sup>10</sup>. *Small Business, Enterprise and Employment Act 2015 (The Act)*. Cfr. RUI MARQUES, *Lembrando o Bom Samaritano: O novo registo público dos beneficiários efectivos das sociedades*, Revista de Direito das Sociedades, Ano VIII, n.º 3, Faculdade de Direito de Lisboa, 2016, pp. 83-105.

<sup>11</sup> Aditado pela Lei n.º 37/2010, de 2 de Setembro.

natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60% da taxa de imposto prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC<sup>12</sup>; b) As regras de determinação da matéria colectável sobre a qual incide o imposto sobre o rendimento diverjam significativamente dos padrões internacionalmente aceites ou praticados, nomeadamente pelos países da OCDE; c) Existência de regimes especiais ou de benefícios fiscais, designadamente isenções, deduções ou créditos fiscais, mais favoráveis do que os estabelecidos na legislação nacional, dos quais resulte uma redução substancial da tributação; d) A legislação ou a prática administrativa não permita o acesso e a troca efectiva de informações relevantes para efeitos fiscais, nomeadamente informações de natureza fiscal, contabilística, societária, bancária ou outras que identifiquem os respectivos sócios ou outras pessoas relevantes, os titulares de rendimentos, bens ou direitos e a realização de operações económicas.

Trata-se da “lista negra” aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro (porventura, a mais extensa da União Europeia), em cuja parte preambular se diz que *«Tendo em conta as dificuldades em definir “paraíso fiscal” ou “regime fiscal claramente mais favorável”, o legislador nacional, na esteira das orientações seguidas por outros ordenamentos jurídico-fiscais, optou, nuns casos, por razões de segurança jurídica, pelo sistema de enumeração casuística e, noutros, por um sistema misto, estando, no entanto, ciente de que tais soluções obrigam a revisões periódicas dos países, territórios ou regiões que figuram na lista»*.

---

<sup>12</sup> Isto é, 21%, desde a redacção introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.

Pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro, havia sido introduzida uma primeira alteração com eliminação do seu âmbito<sup>13</sup> de aplicação da República de Chipre<sup>14</sup> e do Grão-Ducado do Luxemburgo<sup>15</sup>, ambos Estados-Membros da União Europeia. Mais recentemente, pela Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de Dezembro, vieram a ser eliminados, do âmbito de aplicação da lista, Jersey<sup>16</sup>, Ilha de Man<sup>17</sup> e Uruguai<sup>18</sup>. Acresce, que esta

---

<sup>13</sup> Nos termos do n.º 3 do artigo 63.º-D, da LGT, os países, territórios ou regiões que constem da lista podem solicitar ao membro do Governo responsável pela área das finanças um pedido de revisão do respectivo enquadramento nessa lista, com base, nomeadamente, no não preenchimento dos critérios previstos no n.º 2. Valendo apenas para o futuro tais alterações (n.º 4).

<sup>14</sup> O Estado Português considerou ter ao seu dispor os mecanismos previstos na actual Directiva n.º 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de Dezembro, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro, bem como os instrumentos estabelecidos na Directiva n.º 2008/55/CE, do Conselho, de 26 de Maio, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas. Neste domínio, as obrigações de assistência mútua entre administrações tributárias dos Estados membros da União Europeia haviam sido significativamente reforçadas com a futura transposição da Directiva n.º 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de Fevereiro.

<sup>15</sup> A sua inclusão do Grão-Ducado do Luxemburgo na lista referia-se apenas às «*sociedades holding no sentido da legislação luxemburguesa que se rege pela Lei de 31 de Julho de 1929 e pela Decisão Grão-Ducal de 17 de Dezembro de 1938*». No entanto, o Grão-Ducado do Luxemburgo veio a revogar a referida legislação, pelo que se considerou necessário rever a inclusão desse Estado membro na lista.

<sup>16</sup> Membro do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para efeitos Fiscais e que de acordo com a avaliação realizada por esse organismo da OCDE, foi considerado «largely compliant». Jersey assinou com Portugal, em Londres em 9 de Julho de 2010, um Acordo para Troca de Informações em Matéria Fiscal com Portugal, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 41/2011, em 21 de Janeiro de 2011, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 24/2011 de 17 de Março. Acresce que esta jurisdição aderiu plenamente ao Acordo Multilateral das Autoridades Competentes para a Troca Automática de Informações de Contas Financeiras, celebrado ao abrigo da Convenção relativa à Assistência Mútua em Matéria Fiscal da OCDE, adoptada em Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988, conforme revista pelo Protocolo de Revisão à Convenção relativa à Assistência Mútua em Matéria Fiscal, adoptado em Paris, em 27 de Maio de 2010.

<sup>17</sup> Membro do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para efeitos Fiscais e que de acordo com a avaliação realizada por esse organismo da OCDE, foi considerado «compliant». A Ilha de Man assinou com Portugal, em Londres em 9 de Julho de 2010, um Acordo para Troca de Informações em Matéria Fiscal com Portugal, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 51/2011, em 21 de Janeiro de 2011, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 29/2011 de 21 de Março. Acresce que esta jurisdição aderiu plenamente ao Acordo Multilateral das Autoridades Competentes para a Troca Automática de Informações de Contas Financeiras, celebrado ao abrigo da Convenção relativa à Assistência Mútua em Matéria Fiscal da OCDE, adoptada em Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988, conforme revista pelo Protocolo de Revisão à Convenção relativa à Assistência Mútua em Matéria Fiscal, adoptado em Paris, em 27 de Maio de 2010.

<sup>18</sup> Membro do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para efeitos Fiscais e que de acordo com a avaliação realizada por esse organismo da OCDE, foi considerado «largely compliant». Com o Uruguai

eliminação não traduz de forma automática a desconsideração da jurisdição em causa do âmbito das restantes normas anti-abuso dispersas pelo sistema tributário português que contenham critérios materiais adicionais alternativos à mera presença na lista (via de regra, a eliminação da dupla tributação económica <sup>19</sup> de lucros e reservas distribuídos ou a imputação de rendimentos de entidades não residentes *offshore*), critérios materiais que foram reforçados pelas alterações legislativas introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro) <sup>20</sup>.

---

está em vigor uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Património, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 77/2011, em que se inclui uma norma sobre troca de informações em matéria fiscal (artigo 27.º). Acresce que esta jurisdição aderiu plenamente ao Acordo Multilateral das Autoridades Competentes para a Troca Automática de Informações de Contas Financeiras, celebrado ao abrigo da Convenção relativa à Assistência Mútua em Matéria Fiscal da OCDE, adoptada em Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988, conforme revista pelo Protocolo de Revisão à Convenção relativa à Assistência Mútua em Matéria Fiscal, adoptado em Paris, em 27 de Maio de 2010.

<sup>19</sup> A dupla tributação jurídica ocorre quando o mesmo facto tributário fica sujeito a imposto duas vezes, uma no país onde o rendimento é gerado, isto é, no país da fonte dos rendimentos, a outra no país da residência do beneficiário onde o rendimento é declarado. Na prática o que acontece é que os rendimentos encontram-se sujeitos a retenção na fonte no momento do recebimento como quando o mesmo é declarado como rendimento dos beneficiários no país da residência.

Assim, nas situações em que os sujeitos passivos tenham incluído no lucro tributável, para além dos rendimentos gerados no país de residência, rendimentos auferidos no estrangeiro, a eliminação da dupla tributação será feita, nos termos do artigo 91º do CIRC através da atribuição de um crédito de imposto que consiste numa das seguintes formas, e que corresponde à de menor valor:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos brutos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos diretos ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

<sup>20</sup> Actualmente, os listados são: Andorra, Anguilha, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Ascensão, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Bolívia, Brunei, Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou), Ilhas Cayman, Ilhas Cocos o Keeling, Ilhas Cook, Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Ilhas Falkland ou Malvinas, Ilhas Fiji, Gâmbia, Grenada, Gibraltar, Ilha de Guam, Guiana, Honduras, Hong Kong, Jamaica, Jordânia, Ilhas de Queshm, Ilha de Kiribati, Koweit, Labuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Ihas Maldivas, Ihas Marianas do Norte, Ilhas Marshall, Maurícias, Mónaco, Monserrate, Nauru, Ilhas Natal, Ilha de Niue, Ilha Norfolk, Sultanato de Oman, Ilhas do Pacífico não compreendidas nas anteriores, Ilhas Palau, Panamá, Ilha de Pitcairn, Polinésia Francesa, Porto Rico, Qatar, Ilhas Salomão, Samoa Americana, Samoa Ocidental, Ilha de Santa Helena, Santa Lúcia, São Cristóvão e Nevis, São Marino, Ilha de São Pedro e Miguelon, São Vicente e Grenadinas, Seychelles, Suazilândia, Ilhas Svalbard (arquipélago Spitsbergen e ilha Bjornoya, Ilha de Tokelau,



Ademais, são igualmente considerados países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável aqueles que, ainda que não constem da lista, não disponham de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60% da taxa de IRC (21%), sempre que, cumulativamente, os códigos e leis tributárias o refiram expressamente e existam *relações especiais*<sup>21</sup> entre pessoas ou entidades aí residentes e residentes em território português (artigo 63.º-D, n.º 5)<sup>22</sup>. A menos que os países, territórios ou regiões correspondam a Estado-Membro da União Europeia ou a Estado-Membro do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia (n.º 6).

A “lista negra” tem relevância em sede de vários impostos<sup>23</sup>, entre os quais o IRC, que adiante veremos com mais detalhe.

O Estado Português tem celebrado com alguns “paraísos fiscais” várias Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento <sup>24</sup>, onde se incluem disposições sobre troca de informações.

---

Tonga, Trinidad e Tobago, Ilha Tristão da Cunha, Ilhas Turks e Caicos, Ilha Tuvalu, República de Vanuatu, Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América, República Árabe do Iémen.

<sup>21</sup> Nos termos da alínea h), do n.º 4, do artigo 63.º, do Código do IRC, considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre: uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade residente residente ou domiciliada numa jurisdição *offshore* constante da lista.

<sup>22</sup> Este n.º 5 foi aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro.

<sup>23</sup> Por exemplo: n.º 3 do artigo 16.º do Código do IRS; alínea b) do artigo 26.º, n.º 7 do artigo 41.º e n.º 8 do artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais; n.º 3 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo; artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril; n.º 4 do artigo 2.º e n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 219/2001, de 4 de Agosto; n.º 7 do artigo 9.º e n.º 3 do artigo 112.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, e n.º 4 do artigo 17.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

<sup>24</sup> (Andorra, Bahrain, Barbados, Emiratos Árabes Unidos, Hong Kong, Koweit, Panamá, Qatar, São Marino, Sultanato de Oman), bem como Acordos para Troca de Informações em Matéria Fiscal (Andorra, Antigua e Barbuda, Belize, Bermudas, Dominica, Guernsey, Gibraltar, Ilhas Cayman, Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Turcas e Caicos, Libéria, Santa Lúcia e São Cristóvão e Nevis)

### 3. A não dedutibilidade de gastos e a tributação autónoma em IRC

Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal *offshore*<sup>25</sup>, ou cujo pagamento seja efectuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a *operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*<sup>26</sup> [artigo 23-º-A<sup>27</sup>, n.º 1, alínea r), do Código]. A Autoridade Tributária e Aduaneira notifica o sujeito passivo para produção da prova, sendo fixado um prazo não inferior a 30 dias (n.º 8).

O mesmo se aplica às importâncias indirectamente pagas ou devidas, a qualquer título, às referidas pessoas singulares ou colectivas não residentes, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino. Sendo de presumir esse conhecimento quando existam *relações especiais* entre o sujeito passivo e tais pessoas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento àquelas pessoas (n.º 7).

Acresce que, não conseguindo o sujeito passivo provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes em paraíso fiscal listado, ou cujo pagamento

---

<sup>25</sup> Pela redacção dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, o território pode estar ou não incluído na “lista negra” (artigo 63-º-D, n.ºs 1 e 5, da LGT). Acrescentou-se também as importâncias cujo pagamento seja efectuado em contas abertas em instituições financeiras residentes ou domiciliadas em jurisdição *offshore*.

<sup>26</sup> Numa derrogação da presunção de veracidade e de boa-fé (artigo 75-º, n.º 1, da LGT) e que obrigaria a que a Administração devesse fazer a necessária produção de prova (artigo 74-º, n.º 1), havendo pois uma inversão do ónus probatório.

<sup>27</sup> Aditado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que republicou o Código do IRC.

seja efectuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, são ainda objecto de *tributação autónoma* (artigo 88.º), a uma taxa de 35%<sup>28</sup> ou de 55%<sup>29</sup> (n.º 8)<sup>30</sup>.

Também não são dedutíveis para efeitos fiscais (isto é, aceites como gastos do período de tributação) os encargos suportados com a transmissão onerosa de *instrumentos de capital próprio*<sup>31</sup>, qualquer que seja o título por que se opere, de entidades com residência ou domicílio em jurisdição *offshore* (n.º 3).

O legislador permite que seja aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição de determinados *activos intangíveis*<sup>32</sup> (elementos da *propriedade industrial* - marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada – e *goodwill*<sup>33</sup> adquirido numa concentração

---

<sup>28</sup> Despesas não documentadas.

<sup>29</sup> Despesas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola ou que auferam rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo, ou seja, não sujeitos a IRC (artigo 7.º).

<sup>30</sup> Na redacção da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro.

<sup>31</sup> Quotas ou acções.

<sup>32</sup> São activos não monetários identificáveis sem substância física. No entanto, podem estar contidos numa substância física – exs: disco compacto (*software* de computadores), documentação legal (licença ou patente) ou filme –, devendo as entidades utilizar o seu juízo de valor em caso de activos que incorporem elementos tangíveis e intangíveis. O seu tratamento contabilístico vem prescrito na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 6, tendo por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 38.

<sup>33</sup> Representa «o intangível mais intangível de todos» (ANA MARIA RODRIGUES, *Activos Intangíveis - Algumas Reflexões Contabilísticas e Fiscais*, Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 471.

Segundo o §11 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 6 (Activos intangíveis) e §33 da NCRF 14 (Concentração de actividades empresariais), o goodwill representa «um pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos». Sendo que «Os benefícios económicos futuros podem resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações financeiras mas pelos quais o adquirente está preparado para fazer um pagamento na concentração de actividades empresariais».

de actividades<sup>34</sup> empresariais. Para o caso, tais activos intangíveis terão que ser reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo (artigo 45.º-A, n.º 1, do Código do IRC. Ora, não haverá aceitação como gasto fiscal se estiverem em causa activos intangíveis adquiridos a entidades residentes em jurisdição *offshore*<sup>35</sup>.

#### 4. Os rendimentos em IRC

Se uma entidade residente ou domiciliada numa jurisdição *offshore* distribui lucros ou reservas a sujeitos passivos de IRC com sede ou direcção efectiva em território português (artigo 51.º-D<sup>36</sup>, n.º 3), os mesmos concorrem para a determinação do lucro tributável, não se operando o mecanismo de eliminação da dupla tributação económica [artigo 51.º, n.º 1, alínea e)<sup>37</sup>]. Quanto aos lucros e prejuízos de estabelecimento estável situado em paraíso fiscal, o sujeito passivo residente em território português deixa de poder optar pela sua não concorrência para a determinação do seu lucro tributável dos lucros [artigo 54.º-A, n.º 1, alínea b)].

Recorde-se que a eliminação da dupla tributação económica, nos termos dos artigos 51.º a 51.º-B é também aplicável aos lucros e reservas distribuídos (bem como às mais-valias e menos-valias realizadas nos termos do artigo 51.º-C), que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado em território português de uma entidade residente num Estado, que não conste da “lista negra”, com o qual tenha sido celebrada e se encontre

---

<sup>34</sup> É a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata (§9 da NCRF 14).

<sup>35</sup> Constante da Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de Dezembro. Ou seja, aqui não tem aplicação o disposto no n.º 5, do artigo 63.º-D, da LGT.

<sup>36</sup> Aditado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.

<sup>37</sup> Introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.

em vigor Convenção para Evitar a Dupla Tributação que preveja a troca das informações e que nesse Estado esteja sujeita e não isenta de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC (artigo 51.º-D, n.º 3)<sup>38</sup>.

A dedução do crédito de imposto por *dupla tributação económica internacional* (artigo 91.º-A)<sup>39</sup> não é aplicável ao imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro por entidades com residência ou domicílio em paraíso fiscal listado ou por entidades detidas indirectamente pelo sujeito passivo de IRC com sede ou direcção efetiva em território português através daquelas (n.º 4).

Por outro lado, também numa correcção para efeitos da determinação da matéria colectável, acolhendo uma medida do tipo *Controlled Foreign Corporations*, os lucros ou rendimentos obtidos por entidades *offshore* são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, directa ou indirectamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades (artigo 66.º, n.º 1), sem aguardar necessariamente pelo momento da distribuição dos lucros acumulados<sup>40</sup>. Quando pelo menos 50% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais sejam detidos, directa ou indirectamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, por sujeitos passivos de IRC ou IRS residentes em território português, já a percentagem exigida é de 10% (n.º 2)<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> Redacção operada pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro.

<sup>39</sup> Aditado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

<sup>40</sup> Trata-se de uma desconsideração da personalidade jurídica das sociedades cuja constituição ou funcionamento tenha sido motivada por razões de ordem fiscal, como se fossem transparentes (ANDRÉ VENTURA, *A Nova Justiça Internacional*, Chiado Editora, Lisboa, 2015).

<sup>41</sup> Para efeitos da determinação das percentagens são, igualmente, tidas em consideração as partes de capital e os direitos detidos, directa e indirectamente, por entidades com as quais o sujeito passivo tenha relações especiais (n.º 11).

A imputação é feita na base tributável relativa ao período de tributação do sujeito passivo que integrar o termo do período de tributação da entidade, pelo montante do respectivo lucro ou rendimentos, consoante o caso, obtidos por esta, de acordo com a proporção do capital, ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais detidos por esse sujeito passivo (n.º 3). Sendo que aos lucros ou aos rendimentos sujeitos a imputação é deduzido o imposto incidente sobre esses lucros ou rendimentos, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa entidade (n.º 4)<sup>42</sup>.

Não ocorrerá a imputação quando, no tocante às entidades não residentes, se verificarem cumulativamente as seguintes condições (n.º 6): os respectivos lucros ou rendimentos provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial no território onde estão estabelecidos, ou uma actividade comercial, ou de prestação de serviços, que não esteja dirigida predominantemente ao mercado português<sup>43</sup>; a actividade principal não consista na realização das seguintes operações: 1) operações

---

Esta imputação não se aplica quando a entidade não residente em território português seja residente ou esteja estabelecida noutro Estado-Membro da União Europeia ou num Estado-Membro do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado-Membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, e o sujeito passivo demonstre que a constituição e funcionamento da entidade correspondem a razões económicas válidas e que esta desenvolve uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços (n.º 12).

<sup>42</sup> O sujeito passivo residente deve integrar no processo de documentação fiscal (artigo 130.º), com os seguintes elementos: as contas devidamente aprovadas pelos órgãos competentes das entidades não residentes a que respeitam o lucro ou os rendimentos a imputar; a cadeia de participações directas e indirectas existentes entre entidades residentes e a entidade não residente, bem como todos os instrumentos jurídicos que respeitem aos direitos de voto ou aos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais; a demonstração do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para a determinação do IRC que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da “lista negra” (artigo 66.º, n.º 9).

Quando o sujeito passivo residente em território português esteja sujeito a um regime especial de tributação, a imputação que lhe seria efectuada é feita directamente às primeiras entidades, que se encontrem na cadeia de participação, residentes nesse território sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação efectiva no capital da sociedade não residente, sendo aplicável o disposto nos n.ºs 3 e seguintes, com as necessárias adaptações (n.º 10).

<sup>43</sup> Redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que republicou o Código.

próprias da actividade bancária, mesmo que não exercida por instituições de crédito; 2) operações relativas à actividade seguradora, quando os respectivos rendimentos resultem predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da entidade ou organismo ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território; 3) operações relativas a partes sociais representativas de menos de 5% do capital social ou dos direitos de voto, ou quaisquer participações detidas em entidades com residência ou domicílio *offshore* constante de lista, ou outros valores mobiliários, a direitos da propriedade intelectual ou industrial, à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica<sup>44</sup>; 4) locação de bens, excepto de bens imóveis situados no território de residência.

Quando ao sujeito passivo residente sejam distribuídos lucros ou rendimentos provenientes de uma entidade não residente a que tenha sido aplicável a imputação, são deduzidos na base tributável relativa ao período de tributação em que esses rendimentos sejam obtidos, até à sua concorrência, os valores que o sujeito passivo prove que já foram imputados para efeitos de determinação do lucro tributável de períodos de tributação anteriores, sem prejuízo de aplicação nesse período de tributação do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar<sup>45</sup> (n.º 7). Esta última dedução será feita até à concorrência do montante de IRC apurado no período de tributação de imputação dos lucros ou rendimentos, após as deduções correspondentes à dupla tributação jurídica e económica internacional<sup>46</sup> (n.º 8).

No que tange a rendimentos de patentes, desenhos ou modelos industriais ou da violação dos mesmos direitos de *propriedade industrial* (sujeitos a registo), mediante

---

<sup>44</sup> *Idem*.

<sup>45</sup> Dedução prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º e do artigo 91.º, do Código.

<sup>46</sup> Alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 90.º e do artigo 91.º, do Código.

contrato que tenha por objecto a cessão ou a utilização temporária dos referidos direitos, quando o cessionário seja uma entidade residente em paraíso fiscal<sup>47</sup>, deixam de poder concorrer para a determinação do lucro tributável em apenas metade do seu valor (artigo 50.º-A)<sup>48</sup>.

Os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, obtidos por sociedades e outras entidades não residentes, são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS, considerando-se como rendimento predial bruto relativamente ao respectivo período de tributação o montante correspondente a 1/15 do respectivo valor patrimonial no caso de *prédios urbanos não arrendados ou não afectos a uma actividade económica* que sejam detidos por entidades com domicílio em paraíso fiscal constante da “lista negra” (artigo 56.º, n.º 2)<sup>49</sup>. Podendo a entidade detentora do prédio afastar esta presunção, demonstrando que este não é fruído por entidade com domicílio em território português e que o prédio se encontra devoluto (n.º 3)<sup>50</sup>.

No caso dos *rendimentos de capitais*<sup>51</sup> obtidos por entidades domiciliadas em jurisdição *offshore*, constante de “lista negra”, são os mesmos tributados a uma taxa agravada de 35%<sup>52</sup> [artigo 87.º, n.º 4, alínea i)].

Por fim, recorde-se que, em resultado da partilha numa entidade *liquidada*, é englobado para efeitos de tributação dos sócios, no período de tributação em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha dos

---

<sup>47</sup> *Idem*.

<sup>48</sup> Aditado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.

<sup>49</sup> *Idem*.

<sup>50</sup> *Idem*.

<sup>51</sup> Tal como definidos no artigo 5.º, do Código do IRS.

<sup>52</sup> Quando para os rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%, por sua vez, mais elevada que a normal (21%).



bens patrimoniais, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio. Porém, sendo a entidade liquidada residente em jurisdição *offshore* que conste da “lista negra”, já não poderá deduzir a menos-valia<sup>53</sup> pelo montante que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado da eliminação da dupla tributação económica<sup>54</sup> (artigo 81.º, n.º 4).

## 5. Os preços de transferência

A respeito dos *preços de transferência*, nas operações comerciais - incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços - e financeiras, efectuadas entre uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade residente em país, território ou região constante da “lista negra” (*relações especiais*)<sup>55</sup>, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis - *arm's length principle*<sup>56</sup> (artigo 63.º, n.º 1).

---

<sup>53</sup> Artigo 81.º, n.º 2, alínea b), do Código.

<sup>54</sup> Artigo 51.º, do Código. Sempre que, num dos quatro períodos de tributação posteriores à liquidação de uma sociedade, a actividade prosseguida por esta passe a ser exercida por qualquer sócio da sociedade liquidada, ou por pessoa ou entidade que com aquele ou com esta se encontre numa situação de relações especiais, deve ser adicionado ao lucro tributável do referido sócio, nesse período de tributação, o valor da menos-valia que tiver sido deduzida, majorado em 15% (artigo 81.º, n.º 6).

<sup>55</sup> Como vimos, nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra (artigo 63.º, n.º 4).

<sup>56</sup> O preço a que uma empresa transmite bens materiais e activos intangíveis ou presta serviços a empresas associadas (OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, 2010).

Destarte, o sujeito passivo deve adoptar o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco<sup>57</sup> (n.º 2).

## **6. As transferências bancárias e sua comunicação**

Uma ressalva prévia se impõe: não é ilegal por si só uma transferência bancária para uma entidade sediada em ordenamento jurídico *offshore*, antes estando obrigada a requisitos mais exigentes no que tange à transparência e controlo, por parte das instituições financeiras, Banco de Portugal, Autoridade Tributária e Aduaneira e outras autoridades públicas, nos termos da lei.

Desde logo, trata-se de operações realizadas (geralmente, de pagamento), pelo menos parcialmente, por meios electrónicos, por conta de um ordenante através de uma entidade operadora, com vista a colocar os fundos à disposição de um beneficiário através da mesma ou de outra entidade operadora. O beneficiário é uma pessoa singular ou colectiva sediada em qualquer ordenamento jurídico *offshore*,

---

<sup>57</sup> Os métodos utilizados devem ser: o método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado; o método do fraccionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos atrás referidos não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam (artigo 63.º, n.º 3).

Assim, concretizando os deveres de registo e de comunicação previstos no artigo 118.º-A, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), em face do teor do Aviso do Banco de Portugal n.º 8/2016, de 23 de Setembro, os elementos informativos relativos à conexão com ordenamento jurídico *offshore*, ao ordenante, ao beneficiário e à operação propriamente dita devem ser comunicados pelas instituições financeiras ao Banco de Portugal, sempre que as operações apresentem um valor unitário igual ou superior a €15.000 ou integrem um conjunto de operações de valor agregado igual ou superior a €15.000 euros que aparentem estar relacionadas entre si.

Conforme imposto pelo artigo 12.º do mencionado Aviso, a propósito dos procedimentos de controlo, caso os prestadores envolvidos nas operações não forneçam regularmente as informações necessárias ao integral cumprimento do mesmo Aviso, devem ser aplicadas as medidas de mitigação que se mostrem proporcionais, necessárias e adequadas ao risco concreto identificado, podendo as mesmas incluir: a) inicialmente, a emissão de avisos e a fixação de prazos; b) a rejeição de futuras operações; ou c) a cessação ou restrição das relações comerciais com aqueles prestadores. Devendo ser comunicados ao Banco de Portugal quaisquer eventos que determinem a adopção das referidas medidas ou outras que se destinem ao mesmo fim, devendo tais comunicações, dissociadamente de qualquer reporte periódico, conter a descrição das medidas adoptadas e ser efetuadas através de documento específico.

Ademais, estas operações (transferências e envios de fundos) transfronteiras são comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao final do mês de Julho do ano seguinte, ao abrigo do previsto no n.ºs 2 e 6, do artigo 63.º-A da LGT, através da declaração mod. 38, pelas instituições de crédito, sociedades financeiras e demais entidades que prestem serviços de pagamento. Ou seja, a Autoridade Tributária e Aduaneira apenas

tomará conhecimento das ditas operações após as mesmas concretizadas, isto é, já deslocalizados os correspondentes recursos financeiros<sup>58</sup>.

Em princípio, esta obrigação conduzirá a que o sujeito passivo residente que efectuou o pagamento tenha que oferecer uma justificação.

Segundo as estatísticas mais recentemente publicadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo por base a declaração modelo 38, em 2015 terão sido efectuadas 8.777 transferências num total de mais de M€7.595, sendo que 50 transferências tiveram como destino as Bahamas, representando estas mais de 62% do montante total deslocalizado. Verificou-se uma grande preponderância das pessoas colectivas como ordenantes, e ainda que algumas transferências tenham sido realizadas para contas dos próprios ordenantes, a maioria teve por destino contas de titularidade alheia.

## **7. A caducidade do direito de liquidação de imposto**

Por força da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (que aprovou o Orçamento do Estado para 2012), a Autoridade Tributária e Aduaneira tem a seu favor um prazo de 12 anos (e não de 4 anos, como é da regra) para efectuar as liquidações officiosas ou adicionais de imposto e de juros compensatórios sempre que respeitem a factos tributários conexos com país, território ou região constante de “lista negra” que, devendo ser declarados à administração tributária, o não sejam. O prazo de caducidade do direito de liquidação é também alargado na mesma medida sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados-Membros da União Europeia, ou em sucursais localizadas fora da

---

<sup>58</sup> Podendo até dar-se, no limite, o caso de apenas tomar conhecimento de uma dada transferência após decorridos quase 19 meses.

União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não sejam mencionadas pelos sujeitos passivos do IRS na correspondente declaração de rendimentos (mod. 3) do ano em que ocorram os factos tributários<sup>59</sup> (artigo 45.º, n.º 7, da LGT).

Quanto à aplicação da lei no tempo, o momento relevante para a determinação da norma aplicável à extinção da relação jurídica tributária (onde se inclui a caducidade) e do respectivo prazo é a que estiver em vigor, não no momento da verificação do facto tributário que deu origem à liquidação, mas antes, aquando da liquidação e respectiva notificação, ou da falta destas (artigo 12.º, n.º 3, da LGT)<sup>60</sup>.

São sobejamente conhecidas as dificuldades na averiguação (*disclosing*) das operações tituladas por sociedades *offshore* e seus intervenientes – exponenciadas pela não obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada (*dormant company*), que bem atestam a grande complexidade da investigação criminal em todo este domínio, pelo que bem se compreende o expressivo alargamento do prazo de caducidade, como medida de combate à fraude e evasão fiscal internacionais<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> Nos termos do artigo 63.º-A, da LGT, sobre informações relativas a operações financeiras, «Os sujeitos passivos do IRS são obrigados a mencionar na correspondente declaração de rendimentos a existência e a identificação de contas de depósitos ou de títulos abertas em instituição financeira não residente em território português ou em sucursal localizada fora do território português de instituição financeira residente, de que sejam titulares, beneficiários ou que estejam autorizados a movimentar» (n.º 7), entendendo-se «por 'beneficiário' o sujeito passivo que controle, directa ou indirectamente, e independentemente de qualquer título jurídico mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, os direitos sobre os elementos patrimoniais depositados nessas contas» (n.º 8).

<sup>60</sup> De qualquer forma, o sujeito passivo já tinha a seu favor a mesma garantia do limite temporal para o exercício do poder-dever da Administração em produzir liquidação de imposto (caducidade). Com a nova lei, apenas foi alterado o termo final do prazo. Donde que não é postergada qualquer das «garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos», nem saem ofendidos os princípios da segurança jurídico-fiscal, da tutela da confiança e da separação de poderes (RUI MARQUES, *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, Vida Económica, 2016, pp. 76-77).

<sup>61</sup> RUI MARQUES, *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, Vida Económica, 2016, p. 159.

## 8. Crimes fiscais e processo penal

Se tiver sido utilizada a interposição de uma entidade (*conduit company*) residente em paraíso fiscal, a punição de certos factos tipificados na lei é agravada, a título de *fraude qualificada*, em face do disposto no artigo 104.º, n.º 1, alínea g), do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT). Outrossim, se o sócio ou gerente/administrador de uma entidade residente estiver conluiado com terceiro com o qual esteja em situação de relações especiais – é o caso de uma sociedade *offshore*<sup>62</sup> –, na prática de um crime de fraude fiscal (ex: celebração de negócio simulado)<sup>63</sup>, nos termos do artigo 103.º, n.º 1, alínea f), do mesmo Regime.

Ademais, com o intuito de salvaguarda de bens patrimoniais e ante o risco ou evidência da responsabilidade por dívidas, tributárias<sup>64</sup> e/ou civis, muitas vezes são utilizadas sociedades residentes em paraísos fiscais, assegurando os serviços fiduciários a confidencialidade sobre a identidade do *beneficial owner* dos referidos bens. Pelo que aquele sobre quem recai o dever de realização da prestação tributária – bem como qualquer pessoa que outorgue em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património (mesmo que alheio) com a intenção de frustrar os créditos tributários, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação ou que tem dívida às

---

<sup>62</sup> Nos termos do artigo 63.º, n.º 4, alínea h), do Código do IRC.

<sup>63</sup> Poderá ser o que sucede com práticas de subfacturação nas vendas ou de sobrefacturação de gastos, respectivamente, subtraindo rendimentos ou empolando gastos, são realizadas em operações de *trading*, mediante a utilização de sociedades-veículo domiciliadas numa jurisdição não constante na “lista negra”, detidas e controladas ou utilizadas pelo titular do capital da sociedade residente. Assim causando uma erosão da matéria colectável, ao mesmo tempo que eximindo, no caso dos sócios, de tributação os seus dividendos.

<sup>64</sup> O património do devedor constitui a garantia geral dos créditos tributários (artigo 50.º, n.º 1, da LGT).

instituições de Segurança Social – incorre na prática de um crime (doloso)<sup>65</sup> de *frustração de créditos*, previsto e punido no artigo 88.º, do RGIT<sup>66</sup>.

Atente-se que, mesmo que tenha caducado o direito de liquidação de imposto (de 12 anos, como vimos), ainda assim nada obsta a que uma liquidação produzida intempestivamente ou ineficaz – neste último caso, por a notificação não ter sido realizada naquele prazo – possa ser utilizada no processo criminal como meio de prova.

De igual modo, se a Autoridade Tributária e Aduaneira não produziu uma liquidação no prazo de caducidade, a quantificação ou *apuramento da situação tributária* que se revele necessário no processo penal tributário pode ser operada por outros meios probatórios, desde que a infracção não dependa de liquidação<sup>67</sup>.

Pelos danos emergentes da conduta danosa e com fundamento na responsabilidade por factos ilícitos que daí surge, nos termos dos artigos 483.º e seguintes do Código Civil, pode ser deduzido pedido de *indemnização civil* em processo penal. Isto, mesmo quando extinto o processo de execução fiscal por prescrição (artigo 48.º, da LGT), porque são diferentes as causas de pedir<sup>68</sup>.

---

<sup>65</sup> *Dolo específico*. Trata-se também de um crime de *perigo concreto*, e não de um crime de *dano*, pois a consumação do crime não depende da efectiva frustração do crédito tributário.

<sup>66</sup> «*Quem, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário*» (artigo 88.º, n.º 1).

<sup>67</sup> Esse acto de quantificação ou apuramento, por de todo não equivaler a uma liquidação de imposto, não vincula o sujeito passivo a qualquer dever ou obrigação tributários. Cfr. RUI MARQUES, *A liquidação de imposto e o processo penal tributário*, Revista do Ministério Público, n.º 145, Lisboa, Janeiro/Março de 2016.

<sup>68</sup> Veja-se, por exemplo, o Acórdão de 15 de Novembro de 2012, do Supremo Tribunal de Justiça (Proc. n.º 1187/09.2TDLSB.L2-A.S1).

## 9. Providências e procedimentos cautelares e impugnação pauliana

Em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, a administração tributária pode, nos termos da lei, tomar *providências cautelares* para garantia dos créditos tributários (artigo 51.º, n.º 1, da LGT). Ou seja, antes mesmo da instauração do processo de execução fiscal.

Outrossim, podem ser accionados os procedimentos *cautelares* (arresto e arrolamento), logo na pendência do procedimento de inspeção tributária, isto é, antes da própria liquidação e da instauração subsequente do processo de execução fiscal (artigos 135.º e seguintes, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 31.º, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária).

Uma disposição patrimonial (ex: alienação de um bem imóvel a uma sociedade *offshore*<sup>69</sup>), envolvendo diminuição da garantia patrimonial do crédito, pode ser atacada mediante *impugnação pauliana*, nos termos do artigo 610.º, do Código Civil. Em caso de procedência desta impugnação, é possível a execução do bem no património do obrigado (o adquirente), sem necessidade de fazê-lo reverter ao património do alienante (artigo 818.º, 2.ª parte, do mesmo Código)<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup> Que pode, inclusive, ser seguida de contrato de arrendamento com o seu anterior proprietário.

<sup>70</sup> RUI MARQUES, *Panama Papers: Subsídios para a sua compreensão fiscal*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IX, n.º 1, IDEFF/Almedina, Lisboa, 2016



## 10. Afinal, as *offshore* estão fora de moda (!)

Todo o antedito é o que basta para evidenciar que muitas restrições legais desaconselham a utilização de sociedades cujo domicílio fiscal se situe em qualquer território constante na “lista negra”, como fachada (*front company*). Neste sentido, os paraísos fiscais estão fora de moda.

Tal não obsta a que o sujeito passivo utilize, espuriamente, uma sociedade não residente domiciliada num território não listado, desde que, sendo o seu proprietário ou beneficiário, possa ser ocultada a respectiva identidade, via de regra, pelos serviços fiduciários admitidos no *common law*. Ou então, pagando pela utilização de uma sociedade alheia, na maioria das vezes, um *success fee* em razão do movimento financeiro<sup>71</sup>.

Acresce ainda que se existe uma Convenção destinada a eliminar a dupla tributação firmada entre o Estado Português e o Estado de residência da entidade beneficiária, que não atribui ao primeiro a competência para tributar os rendimentos, a entidade pagadora está dispensada de efectuar a retenção na fonte do imposto (artigo 98.º, do Código do IRC).

Devendo a entidade beneficiária dos rendimentos, perante a entidade pagadora, fazer a prova da verificação dos pressupostos que resultem da Convenção, através da apresentação de um formulário de modelo 21-RFI certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência (artigo 98.º, n.º 2). Eis configurada, possivelmente, uma típica utilização abusiva dos tratados e convenções internacionais (*treaty shopping*): a operação ou negócio é planeada e organizada visando a utilização de uma Convenção bilateral de que, em princípio, o sujeito tributário não beneficiaria quanto

---

<sup>71</sup> O que de forma massiva terá acontecido nos casos investigados desde 2004 pela “Operação Furacão”.

aos seus efeitos, com a finalidade de eliminar o pagamento do imposto – neste caso, rendimentos obtidos em território português e pagos a um não residente.

De qualquer forma, a sociedade destinatária reveste-se de uma função meramente instrumental (*conduit company*), podendo haver, inclusive, o pagamento de um *success fee* em razão do montante financeiro da transferência, pela utilização de uma sociedade alheia. Na realidade, bem a jusante da saída dos recursos financeiros do Estado da fonte, com a sua posterior circulação entre várias entidades, por várias jurisdições com o propósito de adensar a opacidade, bastas vezes os mesmos poderão desembocar numa jurisdição *offshore*, no remanso de uma conta bancária de uma sociedade que tem como *ultimate beneficial owner* o detentor do capital da sociedade do Estado da fonte, ou um seu gerente ou administrador.

Sem conceder, a saída do Reino Unido (*Brexit*) e os desenvolvimentos mais recentes na política dos Estados Unidos (*Trump*) levantam múltiplas inquietações, nomeadamente, quanto a alguns avanços muito significativos obtidos nos últimos tempos, e poderão mesmo prenunciar uma relevante brecha na coesão alcançada e, porventura, um retrocesso nas melhores práticas económicas.