

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



ISCAL

PLANEAMENTO FISCAL: OS LIMITES DO  
PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO

---

*Wanda Marina de Sousa de Carvalho e Santos*

LISBOA, JANEIRO DE 2019



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

PLANEAMENTO FISCAL: OS LIMITES DO  
PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO

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

Constituição do Júri:

Presidente -

Arguente -

Vogal -

Lisboa, janeiro de 2019



Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Aos meus filhos,  
pela minha ausência

## **Agradecimentos**

A todos que me ajudaram na elaboração deste trabalho o meu agradecimento, especialmente aos meus amigos Armanda Teresa Xavier e João Pedro Henriques e aos meus colegas de mestrado Diogo Ribeiro e João Pinto.

A todos os meus professores, representados na pessoa da Diretora do Curso de Mestrado, Prof. Doutora Clotilde Celorico Palma, o meu obrigado.

Uma palavra especial de agradecimento ao Senhor Professor Dr. Jesuíno Alcântara Martins, orientador da minha Dissertação que me acompanhou neste trabalho e permitiu concretizar esta ideia; agradeço os ensinamentos, o contributo e o seu profissionalismo.

Por fim, uma palavra de agradecimento, também à minha família que esteve sempre ao meu lado, dando-me um apoio incondicional.

## Resumo

A globalização, o desenvolvimento da tecnologia e a facilidade de mobilidade induziram à fiscalidade a queda das fronteiras territoriais e políticas, proporcionando aos agentes económicos, em especial, e genericamente a todos os contribuintes a possibilidade de um aproveitamento, a título particular, das diferentes jurisdições fiscais internacionais; proporcionando a arquitetura de esquemas de Planeamento Fiscal, algumas vezes sob a figura do planeamento fiscal agressivo. Mecanismos adotados principalmente, mas não exclusivamente, por empresas multinacionais, abrange duas ou mais jurisdições e tem por finalidade última o proporcionar uma diminuição da carga tributária dos utilizadores dos esquemas delineados. Concomitantemente as consequências são reflexas, seja do lado dos Estados com a diminuição das receitas por parte dos erários públicos, seja pelo lado do mercado com os efeitos negativos ao nível de “uma sã concorrência”.

É, portanto, inquestionável que estes comportamentos conduzem à erosão das receitas fiscais dos Estados, e são prejudiciais à livre concorrência económica, afectando e oprimindo Princípios basilares como os da confiança, da ética e moralidade da Administração e a realização da justiça tributária.

Portugal, por via de alterações inseridas na legislação fiscal e em disposições avulsas, por exemplo, do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, veio tentar disciplinar essas atuações abusivas, dando, em linha com as recomendações dos fóruns internacionais, lugar à concretização de uma orientação do Programa do XVII Governo Constitucional, com o propósito de reforçar a eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, que se traduziu na introdução, no ordenamento jurídico interno, de medidas consonantes com as melhores práticas europeias e internacionais.

**Palavras-Chave:** Planeamento fiscal; agressivo; poupança fiscal; esquema; utilizador; vantagem ilegítima.

## **Abstract**

Globalization, technologic development and easy of mobility have led the concept of taxation to be reconsidered. Nowadays economic agents, particularly, and generally to all the taxpayers are setting their tax obligations to several international jurisdictions, instead of confining to their political and territorial area. This has been able by the architecture of planning schemes, sometimes under the figure of an aggressive fiscal planning. These mechanisms are mainly adopted by multinational companies, yet not only by them, that are under several jurisdictions instead of only one, aiming to reduce their tax expenses. These actions have critical negative effects on public funds and jeopardizes healthy competition among companies.

It is unquestionable that such actions lead to erosion of State's fiscal revenues, affect the concept of free and fair market competition, affecting the principles of trust, ethics and morality of the administration and the role of the Tax Justice.

In Portugal has been developing some strategies, such as the 29/2008 article of the Portuguese Law, February 25, destined to control these abusive acts. This changed was in line with previous recommendations of international forums, a place for the implementation of an orientation of the program of the XVII Constitutional Government, with the purpose of combating effectively tax evasion and fraud, which has resulted in the introduction of measures in line with best European and international practice.

Keywords: Fiscal planning; aggressive; tax savings; scheme; user; illegitimate advantage

## Índice

LISTA E ABREVIATURAS .....	XII
PLANEAMENTO FISCAL: OS LIMITES DO PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO .....	1
CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO .....	1
1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA FISCAL E OS SEUS PRINCÍPIOS .....	3
CAPÍTULO II – EVOLUÇÃO, CONCEITO E CARACTERIZAÇÃO DE PLANEAMENTO FISCAL .....	12
1. EVOLUÇÃO DO PLANEAMENTO FISCAL .....	12
2. ENQUADRAMENTO .....	14
2.1 TERMINOLOGIA E FORMAS DE MINIMIZAR A CARGA FISCAL .....	14
2.2 DEFINIÇÃO DE PLANEAMENTO FISCAL INTRA LEGEM OU PLANEAMENTO FISCAL .....	15
2.3 DEFINIÇÃO DE PLANEAMENTO FISCAL EXTRA LEGEM OU EVASÃO FISCAL .....	16
2.4 DEFINIÇÃO DE PLANEAMENTO FISCAL CONTRA LEGEM OU FRAUDE FISCAL .....	20
CAPÍTULO III – ENQUADRAMENTO GERAL DO PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO .....	22
3.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS .....	22
3.2 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	23
3.3 OS TRABALHOS DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS .....	25
3.3.1 A OCDE .....	25
3.3.1.1 PLANO DE AÇÃO PARA O COMBATE À EROSIÃO DA BASE TRIBUTÁRIA E À TRANSFERÊNCIA DE LUCROS .....	28
3.3.1.2 AS 15 AÇÕES/MEDIDAS PROPOSTAS NO ÂMBITO DO PROJETO BEPS .....	30
3.3.2 A COMISSÃO EUROPEIA .....	39
3.3.3. DIVERSAS VICISSITUDES SOBRE A AÇÃO FISCAL NO PLANO INTERNACIONAL .....	48
3.3.3.1. INTRODUÇÃO .....	48
3.3.3.2. MAIOR EFICÁCIA DOS ESTADOS-MEMBROS, NA COBRANÇA DOS IMPOSTOS .....	50
3.3.3.3. MELHORIA NA COOPERAÇÃO TRANSFRONTEIRAS ENTRE AS ADMINISTRAÇÕES FISCAIS DA UNIÃO EUROPEIA .....	51
3.3.3.4. MELHORIA NA UTILIZAÇÃO DOS MECANISMOS JURÍDICOS VIGENTES .....	52

3.3.3.5. REFORÇAR DA COOPERAÇÃO .....	53
3.3.3.5.1. REFORÇO DOS MECANISMOS VIGENTES .....	53
3.3.3.5.2. MELHORAMENTO DO INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES .....	53
3.3.3.5.3. COMBATE ÀS TENDÊNCIAS E MECANISMOS DE FRAUDE E DE EVASÃO FISCAIS.....	54
3.3.3.6. GARANTIA DO CUMPRIMENTO DAS REGRAS PELOS CONTRIBUINTES .....	54
3.3.3.7. MELHORARIA NA GOVERNAÇÃO FISCAL .....	55
3.3.3.8. COERÊNCIA NA POLÍTICA PARA COM OS PAÍSES TERCEIROS	55
3.3.3.9. APLICAÇÃO DE NORMAS EQUIVALENTES POR PAÍSES TERCEIROS .....	55
3.3.3.10. PROMOÇÃO DAS NORMAS DA UE A NÍVEL INTERNACIONAL..	56
3.3.3.11. ABORDAGEM SOBRE A QUESTÃO DOS PARAÍSOIS FISCAIS E DO PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO.....	57
CAPÍTULO IV – OS MEIOS E MECANISMOS NACIONAIS.....	59
4. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS .....	59
4.1 O PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO- DECRETO-LEI N.º 29/2008	59
4.2 A PRESUNÇÃO LEGAL DE RENDIMENTOS E UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS INDIRETOS.....	65
4.3 A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO .....	66
4.3.1 O ARTIGO 38.º, N.º 2 DA LGT .....	69
4.3.2. O PROCEDIMENTO PRÓPRIO PARA APLICAÇÃO DA CGAA.....	73
4.3.3 O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA FACE AO ARTIGO 63º DO CPPT.....	75
4.4 AS CLÁUSULAS ESPECIAIS ANTI-ABUSO E AS SUAS LIMITAÇÕES.	78
4.5 SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO .....	81
4.6. OS ILICITOS FISCAIS CONEXOS COM O PLANEAMENTO FISCAL ...	83
4.6.1. FRAUDE FISCAL .....	83
4.6.2 FRAUDE FISCAL QUALIFICADA .....	86
4.7. CASO PRÁTICO DA RECHEIO, SGPS, S.A. ....	87
CAPÍTULO V - CONCLUSÕES.....	94
BIBLIOGRAFIA.....	101

## Lista e abreviaturas

AT	Administração Tributária
BEPS	Erosão da base tributável e a transferência de lucros
CFC	Controlled Foreign Corporation
CGAA	Cláusula Geral Anti-Abuso
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
COM	Comunicação da Comissão Europeia
CPA	Código do Procedimento Administrativo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
FCPT	Fórum Conjunto em Matéria de Preços de Transferência
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MCCCIS	Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
RGIT	Régime Geral das Infrações Tributárias
SEC	Sociedades Estrangeiras Controladas
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
ZFM	Zona Franca da Madeira

# **PLANEAMENTO FISCAL: OS LIMITES DO PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO**

## **CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO**

Reiteradamente referido nos fóruns nacionais e nos internacionais, cada vez mais a fiscalidade internacional assume-se como uma realidade muito complexa; complexidade que tem crescido em proporção direta com o fenómeno da globalização. O esbatimento das fronteiras físicas e sobretudo a desmaterialização de muitos procedimentos, decorrente da utilização de novas tecnologias abriram caminho a uma maior liberdade de transações de capitais, bens e pessoas, promovendo, de certa forma, fenómenos (novos) de planeamento fiscal.

O contacto por parte dos agentes económicos internacionais com as diferentes realidades das economias internacionais, conduzem necessariamente a que no domínio da fiscalidade emerge, como referido, uma complexidade ao nível interpretativo do Direito e das diferentes realidades tributárias que, dir-se-ia, proporcionam um vasto leque de oportunidades ao planeamento da carga fiscal a suportar.

Na tentativa de minimização da carga tributária, referem Costa e Machado (2012: 424) que são igualmente relevantes sentimentos como os de justiça, solidariedade, pertença à comunidade, entre outros.

Numa ótica de gestão de planeamento, através do uso de muitos instrumentos fiscais, tal como: práticas complexas e bem estruturadas, assim é encarada a fiscalidade internacional pelos contribuintes especialmente, pelas grandes multinacionais, a maior parte das vezes com a finalidade última de minimizar ou eliminar o imposto suportar.

Os agentes económicos (singulares ou coletivos), sobretudo os com maior capacidade financeira para adquirirem informação ou se assessorarem junto dos melhores especialistas em direito fiscal internacional, desenvolvem e promovem técnicas, de extrema complexidade e agressividade, em explorar as oportunidades geradas pelas diferentes legislações, por vezes antagónicas, que se podem situar nos limites do planeamento fiscalmente aceitável.

A título de exemplo, refira-se à transferência transfronteiriça de lucros das sociedades comerciais, que assenta, sobretudo, na diferença de tributação entre dois ou mais países. Como referido estes comportamentos promovem uma erosão na base tributária dos Estados e distorcem os princípios do direito fiscal, tais como, a justiça

fiscal e a equidade, sendo estas práticas denominadas por planeamento fiscal agressivo.

Vamos então tentar, com a ajuda da doutrina e documentos institucionais da União Europeia e/ou da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), definir e analisar o(s) fenómeno(s) do Planeamento Fiscal Agressivo.

Nesta dissertação, atento ao seu objecto de estudo, procuraremos na primeira parte deste trabalho, abordar e estudar algumas das formas, já identificadas, de redução da carga fiscal e promover a “exploração” de conceitos; na segunda parte, proceder-se-á a uma tentativa de, no acompanhamento da doutrina, delimitação do conceito de Planeamento Fiscal Agressivo, seguindo primordialmente a importante contribuição dada por organizações como a OCDE e a União Europeia no desenvolvimento do conceito.

A escolha deste tema, para exploração do conceito de planeamento fiscal agressivo, como objeto de estudo da presente dissertação justifica-se, não só com a sua atualidade, mas também por se afirmar como um dos temas muito relevante e de grande impacto no desenvolvimento do Direito Fiscal Internacional. Não podemos esquecer que, os comportamentos agressivos por parte, não só, mas também, das empresas multinacionais, têm implicado uma erosão da matéria colectável em alguns Estados decorrente, por exemplo, da transferência de lucros entre territórios e a consequente diminuição do imposto coletado.

Sendo estas práticas fiscais agressivas cada vez mais frequentes logo, esta temática tem sido motivo de um aumento de preocupação ao nível de diversas Organizações Internacionais (OCDE, UE), com a criação de planos, como sejam o BEPS; igualmente a doutrina nacional e estrangeira tem-se debruçado cada vez mais sobre o tema.

O planeamento fiscal agressivo, normalmente está associado a estruturas e esquemas complexas resultantes da globalização, carecendo de uma delimitação uma vez que, pode ter repercussão na segurança jurídica.

Não existe uma concreta definição para planeamento fiscal agressivo, existem sim, diversas terminologias para denominar comportamentos e esquemas, nem existe um ponto, que se identifique como sendo o limite onde acaba a legalidade e começa a ilegalidade.

Há vários entendimentos sobre a posição do planeamento fiscal agressivo dentro dos comportamentos *extra legem*, na linha entre os comportamentos *extra legem* e *intra legem*, ou dentro dos comportamentos *intra legem*.

Assim, a nossa dissertação será estruturada em cinco capítulos.

No primeiro capítulo faremos uma introdução e considerações sobre o sistema fiscal e os seus princípios. No segundo capítulo consta de uma breve evolução histórica, do enquadramento de planeamento fiscal e a sua delimitação; serão analisadas as várias formas de redução da carga fiscal por parte do contribuinte. No terceiro capítulo abordaremos o trabalho das organizações internacionais no combate ao planeamento fiscal agressivo. No quarto capítulo procuraremos sistematizar alguns dos mecanismos legais existentes, nomeadamente, a presunção legal de rendimentos e utilização de métodos indiretos, as cláusulas especiais anti-abuso e as suas limitações, o dever de fundamentação da Autoridade Tributária face ao artigo 63.º do CPPT, o dever de comunicação imposto pelo Decreto-Lei n.º 29/2008, a simulação de negócio, a fraude e a fraude qualificada, no combate ao planeamento fiscal agressivo. Abordaremos o primeiro processo de aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso, decidido pelos Tribunais Fiscais Portugueses favorável à Autoridade Tributária. Por fim, no quinto e último capítulo, constam as considerações finais, aferindo da consciencialização que o desgaste das bases tributárias resulta em graves consequências para a receita fiscal. Na conclusão, onde se conclui sobre o fenómeno do planeamento fiscal, eficácia das medidas aprovadas para o combater e a sua ligação com a *moralidade* fiscal.

## **1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA FISCAL E OS SEUS PRINCÍPIOS**

No século XVIII, mais propriamente no ano de 1776, Adam Smith na sua grande obra intitulada *A Riqueza das Nações* definiu quatro axiomas, que constituem a raiz dos grandes princípios da moderna fiscalidade. Defendeu este autor que: a) os cidadãos devem contribuir em função (ou proporção) dos seus rendimentos e riqueza, que constitui a génese do princípio da equidade; b) os impostos devem ser certos, não arbitrários, que constitui a essência do princípio da certeza ou segurança jurídica; c) os impostos devem incidir sobre os contribuintes ou transações sob a forma mais conveniente, matriz do princípio da simplicidade; d) os custos de incidência e cobrança fiscal devem ser reduzidos ao mínimo, aqui encontramos a raiz do princípio da eficiência<sup>1</sup>.

A partir destes primeiros axiomas outros foram sendo acrescentados, tais como, o princípio da neutralidade nacional e internacional, existindo nos Estados modernos, sempre a permanente preocupação de construir e tentar manter sistemas fiscais que

---

<sup>1</sup> Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª Edição, 2016, p. 45

além de serem competitivos sejam pautados por um critério de justiça, tendo portanto subjacente, o princípio da equidade e o princípio da transparência.

A nível da União Europeia (UE), os princípios da proporcionalidade e da não-discriminação assumem extrema importância, erguendo-se como pilares fundamentais da construção da UE. Procurando-se a conciliação das políticas fiscais internas com os princípios comunitários fundamentais, onde se destacam o referente à livre circulação de pessoas, serviços e capitais, por parte dos Estados Membros que a integram (Teixeira, 2016: 46).

Na Constituição da República Portuguesa (CRP) os artigos 103.º e 104.º enunciam a essência dos objetivos do exercício da função política portuguesa, ao nível das finanças públicas. Estipulando que esta deve ser exercida no sentido de prosseguir a «satisfação das necessidades financeiras do Estado e a repartição justa do rendimento e da riqueza», por outro lado também fazem uma caracterização do sistema fiscal, por via da referência que é dada ao princípio da igualdade, princípio da legalidade, ao princípio proibição da retroatividade.

Ilustra Ana Paula Dourado (2017: 190) que se por um lado (negativo) o princípio da igualdade proíbe as discriminações e os privilégios fiscais, conforme o artigo 13.º, n.º 2 da CRP, exigindo-se a comparação entre sujeitos passivos e objetos de tributação, por outro lado (positivo) deve-se «tratar de igual modo situações iguais, de modo desigual, situações desiguais, corrigindo as desigualdades». Refere igualmente a citada autora que a «tributação da capacidade num Estado de direito é medida pela capacidade contributiva, devendo-se por isso, aplicar a todos os sujeitos que indiciem essa capacidade, para que se evite privilegiados fiscais ou discriminados fiscais, proibidos, nos termos do artigo 13.º, n.º 2 da CRP» (Dourado, 2017: 191).

A ideia do princípio de que os impostos devem ter o consentimento dos contribuintes, consentimento esse que tem por alicerce a ideia de auto-imposição, de auto-tributação ou de auto-consentimento dos impostos, tem a sua raiz na Idade Média e foi expressa, pela primeira vez, num texto legal, na Magna Carta Libertatum<sup>2</sup>, princípio hoje conhecido como o da legalidade (Nabais, 2016: 138).

No século XVIII assistiu-se à reposição da ideia de auto-tributação, traduzida no abandono, por parte do monarca, da convocação das Cortes para aprovação dos

---

<sup>2</sup> Documento do ano de 1215, que pretendeu limitar os poderes dos monarcas de Inglaterra.

impostos. Os monarcas de então estavam decididos no aparecimento de um Estado (moderno), em que o recuso às receitas fiscais dessem aos impostos um caráter permanente e de financiamento do Estado, o chamado Estado de direito.

Esta reposição reconduziu a que o parlamento aprovasse anualmente o orçamento e o compromisso que os impostos tinham que ser criados por lei, ou seja, pelo parlamento.

Ensina Casalta Nabais (Nabais, 2016: 140) que este princípio tem em consideração o princípio da reserva de lei (formal), em que, a lei parlamentar fixa a disciplina dos impostos, conforme o estabelecido no artigo 165.º, n.º 1, al. i), 1ª parte, da CRP, baseando-se a liquidação e a cobrança no artigo 103.º, n.º 3 da CRP, no segmento *ninguém pode ser obrigado a pagar impostos...cuja a liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei, por seu turno o princípio da reserva material (de lei) dispõem que somente por lei seja fixada a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Neste sentido no artigo 103.º, n.º 2 da CRP - Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*

E, acompanhando Saldanha Sanches (1989: 45) «O Estado Fiscal torna-se assim o aspeto financeiro do Estado Social, a condição necessária ao funcionamento do Estado Prestador e a consequência inevitável da codificação dos direitos sociais fundamentais e da assunção pelo Estado do dever de ter uma atividade reguladora da economia».

No que concerne ao princípio da não retroatividade da lei fiscal, somos a referir que o mesmo esteve enunciado no artigo 141.º, § 2.º, da Carta Constitucional de 1826. Tendo, posteriormente sido “omitido” nos diversos textos “constitucionais”, nomeadamente na constituição de 1933, com exceção quanto às normas penais. Somente em 1977 passou a ter novamente consagração constitucional (Pereira 2009: 151).

Importa fazer referência ao artigo 12.º da Lei Geral Tributária que como escreve Leite de Campos<sup>3</sup> «Pertenceu à Lei geral tributária de 1999 aprofundar, os princípios fundamentantes tradicionais, e os novos princípios de justiça e de participação dos contribuintes», designadamente a “regulação” da aplicação no campo do direito fiscal do princípio da não retroatividade; submetendo aquela aos critérios, como não podia

---

<sup>3</sup> LEITE CAMPOS- *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*, - in <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>.

deixar de ser, do Direito Constitucional e igualmente do Direito Civil (Teixeira, 2016: 62 – 63).

A maior ou menor importância deste princípio, no sistema fiscal, a nível legal e económico, depende da estrutura ou tipo de imposto; pelo que, nos impostos sobre o consumo (IVA ou Impostos Especiais sobre o Consumo), dado a discrepância do tempo entre os factos tributários e a sua produção de efeitos o resultado é praticamente nulo, concluindo-se que a aplicação do princípio não origina problemas significativos.

O mesmo não acontece com os impostos cujo factos ou efeitos se produzem ao longo do ano civil (Impostos periódicos); nestas situações uma alteração legal efetuada, por exemplo, ao meio do período de tributação, pode conduzir ao gerar de situações de retroatividade da aplicação da lei fiscal, nomeadamente, p. ex. da taxa. Vide por exemplo em sede de IRC, a alteração da taxa das tributações autónomas, que conduziu o Supremo Tribunal Administrativo, em 14-02-2013 no proc. 1375/12, a afirmar

*[I] - A tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação incide sobre a despesa, constituindo cada ato de despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período respetivo. II - Sendo assim, independentemente de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil, a cada ato de despesa deve ser aplicada a taxa em vigor na data da sua realização. III - Deste modo, sofre de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República, a norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, que determinou que o agravamento da taxa de 5% para 10% sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, resultante da nova redação dada ao artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do CIRC, produzisse efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008, na medida em que representa uma aplicação da lei nova a factos tributários integralmente ocorridos antes da sua entrada em vigor.*

Os princípios e legislação de Finanças Públicas prescrevem que «As alterações fiscais durante o ano financeiro devem ser excecionais se não proibidas de todo» (Teixeira: 2016: 63), sendo apenas, a retroatividade aceite, nos termos do artigo 8.º da CRP quando prescrita pela legislação internacional ou da União Europeia (Teixeira, 2016: 64). Machado e Costa (2016: 84) enunciam que, a proibição de impostos com natureza retroativa é uma das formas de concretização do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, conforme o artigo 103.º, n.º 3, da CRP.

Assim para Catarino e Guimarães (2017: 107 e 108), o princípio da irretroatividade da lei fiscal diz-nos que «a lei fiscal não se aplica para o passado, mas só para o futuro».

O principal objetivo dos sistemas fiscais é serem neutros, eliminando «impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra, procurando-se a igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado» (Teixeira, 2016: 47).

Nos ensinamentos de Teixeira de Sousa o «imposto ideal será aquele que retira do contribuinte em proporção da sua riqueza ou despesa, de modo a que altere ao mínimo o seu padrão de comportamento» (Teixeira, 2016: 47).

Importa fazer referência ao princípio da neutralidade das finanças públicas - este baseia-se na ideia da menor intervenção do sistema fiscal na liberdade de ação económica dos agentes, em que a actividade financeira deve decorrer de maneira que não distorça a actividade económica privada deixando «a economia como estava antes do pagamento do imposto ou o mais próximo possível, não devendo existir “políticas financeiras”, no sentido intervencionista e voluntarista» (Franco, 2007: 55).

A exigência por parte deste princípio de que não se distorça, por fatores fiscais as opções dos contribuintes, tem por objetivo o tratamento de situações análogas de serem tratadas de igual modo, o que vai evitar, desigualdades de tratamentos e a ocorrência de dupla ou ausência de tributação.

Na opinião expressa de Casalta Nabais o princípio da neutralidade fiscal «tem expressão no artigo 81.º, al. e) [sic], da Constituição em que se dispõe que incumbe prioritariamente ao Estado assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral» (Nabais, 2010: 160).

Este princípio visa «garantir que as suas escolhas não são influenciadas pela carga tributária, constituindo-se como uma espécie de princípio de não ingerência do sistema fiscal na economia»<sup>4</sup>, ou seja, o princípio da neutralidade fiscal «permite ao sujeito passivo a escolha da solução óptima, conseguindo, independentemente da sua escolha económica, o mesmo resultado fiscal»<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> AREIAS, David L. V. Fidalgo, *Planeamento fiscal e gestão do risco empresarial*, Dissertação de Mestrado em Finanças e Fiscalidade, Faculdade de Economia, Universidade do Porto, 2010, p. 15.

<sup>5</sup> FERNANDES, Filipe Saraiva, *A decisão fiscal planificadora: uma abordagem à sua dimensão teórica e prática*, Dissertação de mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito, Universidade do Minho, 2012, p. 37.

Ainda sobre a questão da concorrência fiscal, escrevia António Carlos Santos<sup>67</sup> (2015:181), *[D]urante muito tempo a concorrência fiscal, independentemente da sua forma, não era sentida na europa (e mesmo no mundo) como um real problema. Ela traduzia, no pensamento económico dominante, a aplicação dos princípios da concorrência interempresarial aos Estados ou jurisdições. Se a concorrência na economia era tida como uma coisa boa, a concorrência institucional (entre estados, regiões, municípios e, por extensão, instituições políticas, leis, etc) também seria, por natureza.*

Atualmente, não podemos afirmar que no sistema fiscal português, o princípio da neutralidade é aplicado na sua plenitude<sup>8</sup>, uma vez que a ausência de neutralidade induz a determinados comportamentos e também, à prossecução de políticas extrafiscais<sup>9</sup>, desde que tal não interfira prejudicialmente no funcionamento do mercado interno<sup>10</sup>, ou seja, desde que, respeite o princípio na neutralidade fiscal expresso no artigo 81.º alínea f) da CRP.

---

<sup>6</sup> SANTOS, António Carlos dos, *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal agressivo*, 2015, p. 181-182.

<sup>7</sup> *Refere este autor que a questão da concorrência fiscal, torna-se, porem, mais complexa a partir do momento em que a comunidade europeia (CE) se transforma em União europeia (UE), em que se afirma o projeto de construção de uma união Económica e Monetária, em que se liberaliza totalmente a circulação de capitais, cit, p. 183.*

<sup>8</sup> “Na realidade, o sistema fiscal não é neutro e tem um impacto significativo e permanente sobre as decisões dos agentes económicos. Sendo a fiscalidade um instrumento de política e de governação, ela é utilizada precisamente como meio de induzir e de evitar determinados comportamentos.” De acordo com, AREIAS, David L. V. Fidalgo, *Planeamento fiscal e gestão do risco empresarial*, Dissertação de Mestrado em Finanças e Fiscalidade, Faculdade de Economia, Universidade do Porto, 2010, p. 16.

“A extrafiscalidade constitui um fenómeno com o qual o mundo dos impostos passou a conviver, podendo o Estado, no quadro dos seus poderes de intervenção económica e social, utilizara via fiscal para penalizar, beneficiar ou incentivar comportamentos económicos e sociais”. De acordo com, Nabais, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª edição, 2015, ebook, capítulo 7.2. O princípio da neutralidade fiscal.

<sup>9</sup> Introdução do pagamento de sacos de plástico leves, através da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro (“Reforma da Fiscalidade Verde”).

<sup>10</sup> “Conquanto que essas intervenções não ponham em causa o funcionamento do mercado, materializando-se em distorções à equilibrada concorrência entre as empresas”. De acordo com, Nabais, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª edição, 2015, e-book, capítulo 7.2. O princípio da neutralidade fiscal.

Presente em vários domínios da nossa fiscalidade<sup>11</sup>, particularmente no âmbito do IVA, verificando-se que, a ausência deste princípio em alguns domínios permite uma escolha fiscal, tendo por consequência uma maior vantagem fiscal.

A preferência de determinada escolha fiscal em detrimento de uma outra, só faz sentido, uma vez que, no conceito de planeamento fiscal está subjacente a ausência de neutralidade fiscal do sistema fiscal.

Acompanhando Teixeira de Sousa o princípio da eficiência (Teixeira, 2016: 60) tem uma certa relação com o princípio da neutralidade podendo alcançar-se se todo o rendimento que for sujeito à mesma taxa de imposto, ou seja, imposição da neutralidade.

Quanto ao princípio da equidade, para «Adam Smith, um sistema fiscal equitativo seria aquele no qual o contribuinte contribuiria em função dos benefícios que retirasse do uso de serviços públicos» (Teixeira, 2016: 49), este princípio baseia-se no critério da capacidade contributiva do contribuinte para o sistema, logo exige que, contribuintes com a mesma capacidade contributiva paguem igual imposto, a denominada equidade horizontal e, contribuintes com maior capacidade contributiva paguem um maior imposto, a denominada equidade vertical.

Assim, este princípio visa uma distribuição justa do rendimento, com uma tributação progressiva de rendimento, ou seja, maiores taxas, graduadas de acordo com rendimento obtido, para contribuintes com rendimentos mais elevados.

A nível internacional, este princípio também impõe, pela sua natureza, uma justa distribuição do rendimento entre países importadores e exportadores.

Para este princípio da transparência (Teixeira, 2016: 56-57), há transparência quando há o mínimo de situações de exceção e a abolição do número de isenções específicas e da atribuição de benefícios fiscais a determinados contribuintes.

Para que os sistemas sejam mais transparentes para o contribuinte e mais facilitada a administração do aparelho estadual, o objetivo é ir reduzindo progressivamente as situações de exceção.

Quando se pressupõe a existência de uma isenção total de imposto ou aplicação de apenas de taxas nominais, ausência de troca de informações e sigilo bancário, atribuição de benefícios fiscais numa base contratual e informações ou procedimentos fiscais não devidamente publicitados, ou seja, falta de transparência e ausência de prática efetiva ou real de atividades, assim se tem a noção de paraíso fiscal.

---

<sup>11</sup> Concretizações do princípio, conforme, Nabais, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª edição, 2015, e-book, capítulo 7.2. O princípio da neutralidade fiscal.

Os critérios de «isenção total ou aplicação de taxas efetivas reduzidas de imposto, atribuição de benefícios fiscais ou regimes fiscais mais favoráveis exclusivamente a não residentes, a falta de transparência e ausência de troca de informações sigilo bancário» (Teixeira, 2016: 57), fornecem-nos alguns elementos para a construção da noção e definição de um regime fiscal preferencial.

O princípio da não-discriminação tem por premissa o não-discriminar implicando «tratar igualmente o que é igual ou diferentemente o que é diferente» (Teixeira, 2016: 51-52).

A permissão da livre circulação de pessoas, serviços e capitais, estruturam os pilares fundamentais da existência da União Europeia; encontramos no Tribunal de Justiça e na sua jurisprudência um dos principais órgãos da UE que tem por incumbência o combate a todo um conjunto de elementos e políticas discriminatórias que impeçam esse objetivo e, diluindo-se assim, também, a distinção entre residente e não-residente.

Dos postulados do princípio da proporcionalidade, retiramos que «as decisões da administração que colidam com direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objetivos a realizar», de acordo com o artigo 7.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo - CPA., sendo, reforçada essa mesma proporcionalidade pelo disposto artigo 46.º Código do Procedimento e Processo Tributário - CPPT, quando prescreve que «Os actos a adoptar no procedimento serão os adequados aos objectivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade». Este princípio é transposto para a LGT no segmento de «na exigência de proporcionalidade das medidas cautelares de garantia de créditos fiscais», constante do artigo 51.º, n.º 2, e na dispensa de prestação de caução no caso de prejuízo irreparável (artigo 52.º, n.º 4) e, por fim, na subordinação do procedimento tributário a este mesmo princípio presente no artigo 55.º. Entre outros afloramentos a convocar, podemos fazer referência à exigência de proporcionalidade do procedimento de inspeção e dos deveres de colaboração constantes no artigo 63.º, n.º 4, da LGT” (Machado e Costa, 2016: 481).

Pela sua importância, não podemos aqui deixar de referir o Acórdão Marks & Spencer, Processo C-446/03, do TJUE, em que estava em causa o regime especial de dedução de prejuízos no âmbito dos grupos de sociedades, vigente no Reino Unido, nos termos do qual se permitia às sociedades residentes de um grupo proceder a uma compensação dos seus lucros e prejuízos. As sociedades-mãe com domicílio fiscal no Reino Unido estavam, contudo, impedidas de deduzir ao seu lucro tributável neste Estado os prejuízos sofridos noutros Estados-membros por filiais com domicílio fiscal nesses Estados. Há restrição à liberdade de estabelecimento «... na medida em que cria uma diferença de

tratamento fiscal entre prejuízos sofridos por uma filial residente e prejuízos sofridos por uma filial não residente» (TJUE)<sup>12</sup>:

*[S]emelhante restrição só pode ser admitida se prosseguir um objetivo legítimo e compatível com o Tratado e se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas é ainda necessário, em tal caso, que a sua aplicação seja adequada a garantir a realização do objetivo assim prosseguido e que não ultrapasse o que é necessário para o atingir.*

O TJUE considerou em conjunto as 3 justificações invocadas pelos Estados-membros: equilibrada repartição do poder tributário entre os estados-membros, risco de dupla utilização dos prejuízos e risco de evasão fiscal. E sujeitou-as ao princípio da proporcionalidade. Tendo o TJUE concluído que: «a medida restritiva em causa no processo principal ultrapassa o que é necessário para atingir, no essencial, os objetivos prosseguidos».

Ensina-nos Teixeira de Sousa que atento o princípio da territorialidade (Teixeira, 2016: 52-53), a jurisdição fiscal dos Estados é exercida sobre bens, pessoas e transações relacionadas com o território do respetivo Estado, podendo assim, ser tributada qualquer atividade, independentemente da residência ou nacionalidade do contribuinte.

Para o legislador fiscal português, no sistema fiscal, o princípio da territorialidade baseia-se em dois critérios: a) *a existência de estabelecimento estável localizado em território português* e, b) *na definição e tipos de rendimentos sujeitos a retenção na fonte a taxas reduzidas*, critérios estes que em relação ao Estado português com os não residentes são determinantes nos poderes jurisdicionais.

Num outro patamar - rendimentos que estão sujeitos a retenção na fonte, faz-se a distinção entre os que são obtidos em território nacional e aqueles que são pagos por sujeitos passivos com residência ou estabelecimento estável em território nacional.

No que concerne ao princípio da residência (Teixeira, 2016: 54-55), o Estado da residência do contribuinte é que exerce a jurisdição, ou seja, o rendimento é tributado não interessando o local de origem, a tributação é feita de acordo com o critério da residência. O Estado de residência apura a totalidade dos rendimentos, considerando também, os obtidos noutros Estados, podendo a carga fiscal do contribuinte reduzir depois de ativadas as respetivas convenções sobre a dupla tributação internacional.

No IRS, o conceito de residência está consagrado e definido no artigo 16.º do Código.

---

<sup>12</sup> COSTA, Paulo Nogueira, *Mestrado em Fiscalidade – Fiscalidade da União Europeia*, slides 45 – 49.

Consagrando uma especial norma anti-abuso para as situações em que o contribuinte deslocaliza a sua residência fiscal para um denominado “paraíso fiscal”. Importando aqui um critério de atração ao território nacional pela desconsideração da mudança de residência.

Já no âmbito do CIRC, este princípio alicerça-se no critério da sede e no critério da direção efetiva.

Importa uma referência ao princípio da nacionalidade que segundo Teixeira de Sousa (Teixeira, 2016: 56), a jurisdição fiscal do contribuinte, bem como, os rendimentos obtidos no Estado de residência ou Estado da fonte, é exercida e são tributados pelo Estado da nacionalidade do contribuinte.

Assumindo uma abrangência jurisdicional máxima, este princípio vai ao encontro do princípio da residência e do princípio da territorialidade, uma vez que, residindo o contribuinte num Estado e estando sujeito à jurisdição desse Estado, de acordo com o princípio de residência, a jurisdição fiscal vai ser a do Estado da nacionalidade.

O Princípio da simplicidade (Teixeira, 2016: 58-59) assenta na premissa de que, um sistema fiscal deve ser simples, concebido por leis claras, objetivas, evitando-se assim, ambiguidades, incertezas, contradições e a eliminação de elementos burocratizantes, bem como, de situações de favorecimento de determinados contribuintes.

Por último, e não menos importante, refere Teixeira de Sousa que o princípio da reciprocidade (Teixeira, 2016: 59), é de exclusiva aplicação internacional, procurando estabelecer um equilíbrio entre os benefícios e os custos fiscais dos Estados, nas negociações entre os mesmos, de tratados sobre dupla tributação.

## **CAPÍTULO II – EVOLUÇÃO, CONCEITO E CARACTERIZAÇÃO DE PLANEAMENTO FISCAL**

### **1. EVOLUÇÃO DO PLANEAMENTO FISCAL**

A prática de comportamentos conducentes à diminuição da carga tributária, não é uma realidade destes tempos. Na Roma Antiga os pequenos agricultores por forma a evitar o pagamento de impostos sobre as suas terras procediam à transferência da titularidade destas para um chefe militar ou para um grande proprietário de terras próximas.

Essa transferência tinha como principal objetivo a poupança fiscal, uma vez que, permitia aos agricultores manterem-se na mesma casa, continuavam ligados aos mesmos terrenos que cultivavam e aos mesmos animais, havendo contudo uma alteração na configuração do imposto, dado que agora havia um novo senhor das terras<sup>13</sup>.

Na Idade Média, na Síria, no Egipto e noutros países do chamado mundo islâmico, as populações conquistadas, por via da sua conversão ao islamismo, evitavam a sujeição aos impostos; esta prática resultou numa vitória para a islamização, mas por outro lado implicou a perda por parte dos coletores fiscais de muitos impostos<sup>14</sup>.

Uma outra curiosidade, com importância histórica, encontramos na primeira metade do século XIX, na Carolina do Sul, E.U.A.. Aqui os impostos sobre imóveis baseavam-se nos metros de terreno que confrontavam diretamente a rua.

Assim, para a obtenção de vantagens fiscais, quando os lotes confrontavam com a rua, os empreiteiros/proprietários edificavam as casas em lotes muito estreitos e profundos, motivo pelo qual muitas casas podiam ter 3 metros de largura e 25 ou mesmo 35 de profundidade<sup>15</sup>.

Para a moderna doutrina portuguesa, acompanhando Saldanha Sanches (2006:9),

*[o] planeamento fiscal como atividade lícita e judicialmente tutelada constitui não só um direito subjectivo do sujeito passivo das obrigações fiscais, mas também uma condição necessária para a segurança jurídicas nas relações tributárias. É uma condição necessária para a obtenção da segurança jurídica, pois já não estamos na época em que bastava ao contribuinte aguardar tranquilamente que um Estado, paternal e autoritário, lhe dissesse quanto devia pagar».*

Na senda de Pereira (2009: 415), «a gestão fiscal nos tempos modernos caracteriza-se por uma postura ativa da parte do contribuinte, que procura inserir a variável fiscal nas suas decisões e, assim, normalmente, minimizar a fatura fiscal que sobre ele recai, desde que isso se reflita em aumento de rendimento após impostos».

---

<sup>13</sup> Adams, For Good and Evil: *The impact of taxes on the course of civilization*, London and New York: Madison Books, 1994, pp. 113-114.

<sup>14</sup> Adams, For Good and Evil: *The impact of taxes on the course of civilization*, London and New York: Madison Books, 1994, p. 132.

<sup>15</sup> NEVES Mariana Rocha, *Tese de Mestrado – O Regime da Comunicação Prévia no Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo*, Universidade do Porto, p. 6-7.

Importando igualmente da nota da posição de Ana Paula Dourado (2017: 264) que em modo de crítica diz,

*[a]tualmente o planeamento fiscal, devido ao aproveitamento de disparidades, é favorecido pela ausência de harmonização ou até mesmo de uma coordenação fiscal a nível global conjugada com a livre circulação de bens, pessoas e capitais, pois a livre circulação permite escolher os regimes fiscais mais vantajosos e utilizar dois ou mais regimes fiscais de Estados diferentes para obter reembolsos em IVA, duplas não tributações ou duplas deduções, tudo através de processos legais.*

## **2. ENQUADRAMENTO**

### **2.1 TERMINOLOGIA E FORMAS DE MINIMIZAR A CARGA FISCAL**

Refere Pereira (2009: 413), que a «racionalidade económica e a redução de impostos a suportar estão intimamente ligadas, tanto a nível pessoal, como a nível empresarial, podendo ser feita, esta redução, por várias formas que, para além de ser difícil de delimitar a sua fronteira também há, a velha querela terminológica e conceptual sobre as figuras em presença».

Conforme ensinava Saldanha Sanches (2006: 21), estabelecer a delimitação entre planeamento fiscal legítimo, de reduzida carga fiscal e planeamento fiscal ilegítimo, também designado por evasão fiscal não é simples.

Para o citado autor o conceito de evasão fiscal é amplo, importando a necessária subdivisão do planeamento fiscal ilegítimo em fraude fiscal e fraude à lei fiscal, também designada pelas expressões «evitação abusiva de encargos fiscais», «evitação fiscal abusiva», «elisão fiscal» (*Steuerumgehung*), convencionando que o termo evitação implica comportamento ilegítimo.

Este autor classifica de planeamento fiscal ilegítimo - a redução indevida das onerações fiscais de determinado sujeito passivo, por contrariedade a princípios e regras do ordenamento jurídico.

No contexto do mercado, não podemos esquecer que as distorções sobre a oferta e a procura de bens e fatores pode ser e por vezes são provocadas pelos impostos, uma vez que, vão alterar os preços e custos dos bens, serviços e fatores de produção. Assim, qualquer agente económico racional utiliza mecanismos jurídicos que minimizem ou eliminem o imposto a suportar (Dourado, 2017: 260).

Temos, então de fazer planeamento quando entendemos não pagar impostos?

O planeamento, a evasão e a fraude são diferentes formas de minorar a carga tributaria e/ou evitar mesmo ser-se tributado, (Pires, 2018: 149), ou seja, através de comportamentos convertidos em atos de planeamento fiscal (*intra e secundum legem*), atos de elisão fiscal (*extra legem*) e atos de evasão fiscal (*contra legem*), reduz-se ou anula-se a incidência tributária e ou a carga fiscal incidente e a pagar (Marta Caldas, 2015: 23).

Não podemos na análise do tema, esquecer que em Portugal vigoram os direitos fundamentais da *liberdade de iniciativa económica e da empresa*, de acordo com os artigos 61.º, 80.º, alínea c) e 86.º da CRP<sup>16</sup>, daí o entendimento que o planeamento fiscal, balizado pelo quadro legal citado, é lícito, não devendo implicar qualquer reação por parte da Administração fiscal ou Tribunais (Dourado, 2017: 261).

Igualmente Clotilde Celorico Palma (Palma: 2016a: 43) se refere ao direito ao planeamento, enquanto liberdade, desde que balizada:

*[o] direito ao planeamento fiscal consiste precisamente na liberdade que assiste a todos de, no exercício legítimo do princípio da autonomia da vontade e da liberdade contratual, eleger e realizar, de entre os contratos, negócios ou operações previstos no ordenamento jurídico, aqueles que lhes permitam obter os resultados económicos pretendidos com um menor esforço fiscal.*

*A obtenção de uma vantagem fiscal será lícita desde que exista uma devida adequação entre os negócios jurídicos escolhidos e os fins económicos obtidos.*

## **2.2 DEFINIÇÃO DE PLANEAMENTO FISCAL INTRA LEGEM OU PLANEAMENTO FISCAL**

Um dos principais objetivos da gestão fiscal na abordagem global da estratégia da empresa é, sem dúvida, o aumento do rendimento após impostos e não a redução da carga fiscal, através de práticas lícitas ou consentidas pelo legislador (Pereira, 2009: 416).

Daí que para Saldanha Sanches (2006: 21)

*[p]laneamento fiscal consiste na técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma*

---

<sup>16</sup> Cfr acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Secção do Contencioso Tributário: proc. nº 4255/10, de 15.02.2011, Relator: Juiz Desembargador José Correia.

*obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador, está acompanhada de menos encargos fiscais.*

Neste sentido, Pereira (2009: 413) refere que, «*gestão fiscal (“taxplanning”), planeamento fiscal, optimização fiscal ou engenharia fiscal, consiste em minimizar os impostos a pagar (traduzindo-se em aumento do rendimento depois de impostos) por uma via totalmente legítima e lícita, querida até pelo legislador ou deixada por este como opção ao contribuinte*».

O legislador fiscal expressa, através de exclusões tributárias, dos benefícios e alternativas fiscais ou sugere, a economia fiscal.

Assim, identificámos o planeamento fiscal *stricto sensu*, em que o legislador fiscal, através de benefícios fiscais, de isenções fiscais, pela opção de determinado regime tributário ou até por omissão à lei, prevê e lhe são queridos, comportamentos que vão conduzir a uma poupança fiscal (Marta Caldas, 2015:26).

### **2.3 DEFINIÇÃO DE PLANEAMENTO FISCAL EXTRA LEGEM OU EVASÃO FISCAL**

De acordo com Saldanha Sanches (2006: 21), “fraude à lei fiscal”, “evitação abusiva de encargos fiscais”, “evitação fiscal abusiva”, “elisão fiscal” (*Steuerumgehung*, são comportamentos que não infringem a lei fiscal mas, ao contornarem o ordenamento jurídico-tributário alcançam objectivos contrários aos valores que os estruturam.

Por seu lado, no entender de Pereira (2009: 413 - 414), «*evasão fiscal (“taxavoidance”) e, também apelidada de elisão fiscal, traduz-se na prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhes está subjacente ou serem anómalos, anormais ou abusivos*».

Estamos, assim, perante uma situação em que o legislador fiscal, não expressou na letra da lei aqueles factos ou situações típicas que conduzissem a uma poupança fiscal ou, se se expressou sem a necessária clareza que se exige à letra da lei fiscal, acaba por conduzir a que o intérprete prossiga um caminho que não foi o desejado; nestas situações através de normas gerais ou especiais anti-abuso e do recurso à interpretação a lei fiscal e a Administração Tributária vai “combater”, o caminho prosseguido por alguns contribuintes.

Segundo Alberto Xavier (2009: 351), na «elisão fiscal trata-se de evitar a aplicação de certa norma, ou conjunto de normas, através de actos ou conjunto de actos, que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável)».

Por outras palavras, atendendo à liberdade de escolha de regimes fiscais de ordenamentos distintos, assim o contribuinte e de acordo com os seus interesses pratica atos, em princípio lícitos, de modo, a ter uma ausência de tributação ou satisfazer-se apenas, com uma reduzida tributação.

A elisão fiscal (tax avoidance na terminologia anglo-saxónica), não desrespeitando a letra da norma mas violando os objetivos da norma fiscal, preserva assim, os efeitos civis e comerciais implicados no esquema abusivo, verificando-se por isso, uma violação indireta (Marta Caldas, 2015:24).

Por sua vez, Amândio Silva (2018:60) refere que

*[E]stamos perante um ato de elisão ou abuso fiscal, quando determinado ato gerador de uma vantagem tributária para o seu praticante, vantagem essa que pode consubstanciar diferentes formas (não pagamento ou menor pagamento de imposto, recebimento indevido de benefícios fiscais, etc.), apesar de lícito por não ser contrário à lei, mas por oferecer ao contribuinte uma vantagem que este de forma forma não obteria, é considerado abusivo.*

Há uma evolução no tratamento da matéria fiscal, deixando os impostos, somente de ser encargos para os contribuintes e receitas para o Estado, tendo este, necessidade de aplicar medidas para comportamentos impróprios de modo que se restabeleça a igualdade e a justiça social (Marta Caldas, 2015: 27-28).

As lacunas não intencionais existentes num ordenamento jurídico ocorrem na ausência de regulamentação legal e da exigência dessa regulamentação no ordenamento jurídico (Sousa, 2012: 387), originando a elisão fiscal, podendo esta ser minimizada com técnicas que façam a descrição do imposto, tal como acontece no artigo 4.º, n.º 1 do CIVA ou, que não façam a enumeração taxativa, como o artigo 2.º do CIMT. (Dourado, 2017: 263)

Para além das regras específicas anti-abuso, que previnem o aparecimento das lacunas não intencionais e de comportamentos elisivos também existem as normas anti-híbridas, as normas de limitação de benefícios, as cláusulas de sujeição a tributação que previnem disparidades, ou seja, reduzem lacunas não intencionais resultantes de dois ou mais

ordenamentos que, não constituem regras anti-abuso, pretendendo apenas, assegurar o princípio da tributação única.

Tendo que estar tipificadas na lei formal, conforme o artigo 165.º, n.º 1 alíneas c) e d), e n.º 2, da CRP, as infrações fiscais, crimes e contra-ordenações fiscais, são abrangidas pelo conceito de evasão fiscal, constituindo ilícitos e estando portanto, sujeitas a sanções próprias. O termo evasão fiscal utilizado, tanto pela legislação nacional como a constante da União Europeia designa elisão o abuso fiscal, exemplificado com o artigo 73.º, n.º 10 do CIRC (Dourado, 2017: 266).

Aqui chegados atento à doutrina citada, numa situação de evasão fiscal (*tax avoidance*), podemos dizer que o contribuinte (agente) se encontra num comportamento *extra legem*; no cumprimento de uma norma ou preceito legal, o contribuinte, através de uma utilização, interpretação abusiva, da mesma, consegue, ou visa conseguir, uma tributação com redução total ou parcial ou diferimento do pagamento, não há simulação porque quer-se aquele acto ou aquela conduta mas, uma conduta com artificialidade como refere Pires (2018: 150).

No contexto internacional, a figura da evasão fiscal internacional, segundo Pereira (2009: 436), surge com a internacionalização das empresas, a liberdade de circulação de pessoas e de capitais e os avanços tecnológicos; tendo-se tornado extremamente importante, e foi facilitada pela existência de territórios de baixa ou nula tributação, os chamados “paraísos fiscais” ou de regime fiscal privilegiado (“taxhavens”).

Para Alberto Xavier, a elisão fiscal internacional (2009: 352 - 353), assenta em dois ou mais ordenamentos tributários, em que um ou mais, de acordo com determinada situação, é ou são mais favoráveis e, no contribuinte ter a possibilidade de escolha ou opção do ordenamento aplicável, pela influência voluntária na produção do facto ou factos geradores em termos de atrair a respectiva aplicação.

Importa que aqui se dê conhecimento das classificações doutrinárias das modalidades de elisão fiscal internacional, com base na natureza do elemento de conexão utilizado: subjetivo se objetivo.

Assim, se o elemento de conexão for a residência ou o domicílio fiscal do contribuinte a elisão fiscal é subjetiva.

Vejamos a realidade das pessoas singulares, Xavier (2009: 397-398), exemplificando - para que no seu país de residência, não sejam submetidos a uma carga fiscal elevada, transferem o seu domicílio para países/territórios onde a carga fiscal é mais atenuada, motivo pelo qual alguns ordenamentos jurídicos, impõem a permanência por x número de anos, do estatuto de residência, como cláusula anti-abuso.

No caso da prática comportamental conhecida por *exit tax* aplicada aos ganhos de capital com participações societárias, também lhe assiste uma disposição legal que visa contrariar “abusos” na transferência de residência de pessoas físicas para outro país.

No caso das pessoas coletivas Alberto Xavier (2009: 399-400), alude às situações de mudança de sede, direção efetiva ou país de incorporação, como intuito de obter (localizarem) um ordenamento jurídico-tributário que lhes seja mais favorável.

A legislação anti *exit tax* ou imposto de saída visa, por parte dos Estados de Saída, preservar as receitas do Estado de residência; estando relacionada com a liberdade de deslocação das empresas penaliza contudo, essa deslocação através do pagamento antecipado do imposto sobre as mais-valias latentes, ou seja, pelos ganhos de capitais que supostamente poderia existir quando da mudança de país<sup>17 18</sup>.

Importa ainda fazer referência ao denominado *Treaty shopping*, uma vez que os tratados da dupla tributação são aplicados aos residentes dos Estados contratantes, logo a mudança de sede (residência) de uma entidade/pessoa física para um desses Estados pode ter por finalidade o aproveitar de um regime fiscalmente mais favorável.

Por seu turno a elisão fiscal é objetiva, se o elemento de conexão for o local *onde se situa a fonte de produção ou de pagamento de um rendimento, designadamente, o local do exercício da atividade ou o local de instalação de um estabelecimento estável* (Xavier, 2009: 353).

A concretização do elemento objetivo da norma de conflitos, tal como, a “fonte de produção” da renda, com vista a imputá-la total ou parcialmente, a ordenamento tributário mais vantajoso, faz-se pela elisão fiscal objetiva (Xavier, 2009: 408).

De acordo com o objetivo do contribuinte em influenciar determinado elemento de conexão, assim a elisão fiscal objetiva distingue-se em dividir o rendimento, acumular o rendimento e transferir o rendimento.

---

<sup>17</sup> Cfr TJUE, 11/03/2004, Lasteyrie du Saillant, C-9/02

<sup>18</sup> Sobre o tema vide HENRIQUES, João - *Exit Tax*, Dissertação de Mestrado – ISCAL.

Na divisão do rendimento, este é repartido por várias regiões fiscais sendo a sua imputação efetuada através de elementos de conexão.

Na acumulação de rendimentos, este é acumulado em regiões fiscais mais vantajosas, através da constituição de uma sociedade-base com a finalidade de nessa mesma sociedade fazer a concentração dos lucros dos grupos, diferindo (tax de ferral) a tributação no país de domicílio dos sócios, tanto das pessoas singulares como as coletivas, para o momento em que os lucros forem repartidos.

Por fim, temos a transferência do rendimento para uma região fiscal menos onerosa.

## **2.4 DEFINIÇÃO DE PLANEAMENTO FISCAL CONTRA LEGEM OU FRAUDE FISCAL**

Segundo Saldanha Sanches (2006: 21), fraude fiscal é um *comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional*, portanto, há uma violação da norma que vai corresponder a um dever do contribuinte perante a Administração Fiscal.

Considera Marta Caldas (2015: 22) que, «*comportamentos contra legem dos contribuintes sujeitos a sanções criminais e contraordenacionais, constituem um delito ou uma infração, merecendo por isso, um sinal vermelho por parte do ordenamento jurídico*».

De acordo com Pires (2018: 149), «*na fraude (tax evasion) viola-se ostensivamente a lei, ou seja, age-se contra o que está estabelecido na lei – age-se contra legem*», constituindo no entanto um tipo legal de infração fiscal, de acordo com os artigos 103.º e 104.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (Dourado, 2017: 266).

Por seu lado, José de Campos Amorim (2010: 223) entende que no âmbito do planeamento fiscal agressivo as sanções não criminais tais como, juros compensatórios e execuções fiscais são «atos fiscais ilícitos, destinados à prática de evasão ou fraude fiscal», tal como, Gonçalo Avelãs Nunes (2000: 43) considera, como sanção não criminal (evasão fiscal não penal, nas suas palavras), a simulação fiscal prevista no artigo 39.º da LGT.

O planeamento fiscal agressivo é motivo de preocupação para vários Estados, daí a sua abordagem inserir-se em organizações tal como, a OCDE, que não o define mas no “*Aggressive Tax Planning Directory*” já foram referenciados (identificados) mais de quatrocentos esquemas com este comportamento (Pires, 2018:150) No direito da União Europeia (UE) e nas legislações nacionais, como a portuguesa, através do Decreto-Lei

n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, passou a ser obrigatório aos contribuintes, e não só, à sua comunicação às autoridades fiscais (Marta Caldas, 2015: 30).

No âmbito da legalidade e admissão fiscal, *injusto ou imoral*, logo inaceitável, motivo de preocupação para o Direito Fiscal, as práticas inaceitáveis de redução fiscal, as questões de justiça fiscal ou o planeamento fiscal agressivo têm por finalidade a redução da carga fiscal do contribuinte (Marta Caldas, 2015: 28-29).

A Comissão Europeia<sup>19</sup>, no quadro do artigo 292.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia - TFUE, define o planeamento fiscal agressivo como

*[o] tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais, tendo por objetivo as duplas deduções e dupla não tributação, em que, na dupla dedução existindo uma perda esta, pode ser deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado de residência e, na dupla não tributação os rendimentos não tributados no Estado da fonte encontram-se isentos de imposto no Estado de residência.*

Os Estados-Membros, no âmbito da UE e, bem assim, os países membros da OCDE, devem conjuntamente desenvolver esforços no sentido de, na sua legislação, consagrarem instrumentos legais que combatam ou limitem as hipóteses de um cidadão contribuinte por via de um planeamento fiscal agressivo, vir a beneficiar de vantagens fiscais não desejáveis pelo legislador; práticas essas que conduzem a situações, nomeadamente, de dupla não tributação, à circulação de fluxos de capitais extra (intra) fronteiras tipicamente artificiais, prejudicando, o bom e normal funcionamento da economia dos Estados-Membros e, com a conseqüente redução nas receitas tributáveis dos mesmos.

Neste sentido Marta Caldas (2015: 113-114) propõe que se estabeleça um limite ao planeamento fiscal abusivo uma vez que, presentemente os objetivos e valores do planeamento fiscal recaiam sobre a *poupança fiscal uma valoração negativa*, caso resulte de negócio com implicação de violação da lei fiscal.

---

<sup>19</sup> Recomendação da Comissão de 6 de Dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE), JO L 338 de 6.12.2012, L338/41,

## CAPÍTULO III – ENQUADRAMENTO GERAL DO PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO

### 3.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Referia a OCDE<sup>20</sup>, em 2014, no âmbito do plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros que

*[a] globalização trouxe benefícios para as nossas economias nacionais suportada na livre circulação de capitais e de mão-de-obra, o deslocamento de centros de produção e países com altos custos para países com baixos custos, a eliminação gradual de barreiras comerciais, os avanços tecnológicos e de telecomunicação, a utilização de propriedade intelectual, exercem um impacto considerável na forma como as atividades transnacionais ocorrem.*

A globalização impulsionou o comércio, promoveu a inovação e conseqüentemente o investimento estrangeiro direto (IED) aumentou, em muitos países. Por outro lado, com a globalização há o aparecimento, na tributação do rendimento das pessoas coletivas, de situações de dupla tributação que, desde os anos vinte do século passado tem sido motivo de preocupação por parte da Liga das Nações devido às suas conseqüências nefastas ao crescimento e ao progresso global. Houve um consenso generalizado por parte de um grande número de Países, no quadro das Organizações Internacionais, quanto à necessidade de se desenvolver e implementar mecanismos tendentes à diminuição da ocorrência de situações de dupla tributação. Neste sentido foram aprovadas a nível internacional um conjunto de instrumentos legais, por forma a conseguir uma certa estabilidade na economia transnacional e conseqüentemente a nível da receita fiscal dos Estados. Daí que a doutrina se refira, por vezes, ao crescimento da economia global suportada pelo direito tributário internacional.

Regista-se, contudo, que a “evolução” das normas tributárias internacionais não acompanharam à mesma velocidade o surgimento as novas práticas comerciais. Citando-se, a título de exemplo, a realidade do mercado dos intangíveis, do desenvolvimento da economia digital. Cada vez mais *as empresas cruzam fronteiras, enquanto as regras tributárias permanecem descoordenadas, existem uma série de estruturas tecnicamente*

---

<sup>20</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 7 e ss.

legais que se aproveitam das assimetrias existentes entre as regras nacionais e internacionais<sup>21</sup>.

Esta realidade tem conduzido ao surgimento de um nicho de mercado, composto por especialistas em planeamento fiscal que exploram formas de desenvolvimento de planeamento fiscal aceitável dando às empresas multinacionais, que representam uma grande parte do produto interno bruto (PIB), segurança e confiança para fazerem planeamento fiscal agressivo, conduzindo à minimização da sua carga tributária. O conhecimento e divulgação destas actuações tem levado a um aumento da sensibilização dos cidadãos em questões de justiça fiscal, na medida em que ficando os Estados prejudicados ao arrecadarem menos impostos, aumentam as dificuldades em fazer face aos seus compromissos (educação, saúde, defesa interna, ...). Perante a necessidade de receita os cidadãos dos Estados (pessoas físicas e empresas) são duplamente prejudicados – não lhe são garantidos alguns direitos (serviços) e são chamados a contribuir com uma carga fiscal mais elevada e a perderem vantagens competitivas.

### 3.2 CONTEXTUALIZAÇÃO

Associado à ideia de soberania fiscal encontramos, como refere Odete Oliveira (2012:60) «o poder de tributar - lançar e cobrar imposto, é exercido, quase ilimitadamente, no interior das respetivas fronteiras físicas, sendo limitado internacionalmente pela coexistência com as restantes soberanias; ou seja acabando onde começa o poder tributário do outro Estado. Sempre associado à ideia e capacidade de manifestação e exercício do poder político»<sup>22</sup>. Contudo não podemos esquecer que o princípio da soberania fiscal, actualmente assenta (Henriques: 2016:25)

*[n]a famosa palavra de ordem **no taxation without representation**, utilizada pelos colonos americanos em relação à metrópole na guerra de independência dos Estados Unidos, porquanto estes não aceitavam que lhes fosse imposta uma tributação aprovada num parlamento (inglês) onde os mesmos não se encontravam representados.*

Citando Paula Pereira (2010:55)

*[a] soberania tributária reconduz-se a uma manifestação específica da soberania do Estado que lhe permite criar e implementar a sua própria política fiscal, exercendo*

---

<sup>21</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base Tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 9.

<sup>22</sup> Citada por Henriques, João – *Exit tax*. p.25.

*os seus poderes tributários relativamente situações tributárias internas e a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado, bem como negociando em matéria tributária com outros Estados.*

Resulta que a soberania fiscal dos Estados é hoje limitada. Esta limitação surge, decorrente da integração dos Estados no “mercado Global” e nesse sentido junto de organizações internacionais: OCDE, UE, ONU, tentarem, por via de tratados, protocolos, que a carga tributária tenha uma “equilibrada distribuição” e, ao mesmo tempo, evitar as situações de dupla tributação, ou mais recentemente as ocorrências de duplas não tributação. Desde os anos vinte do século passado que se concluiu que as situações de dupla tributação são geradas pela interação entre os sistemas tributários. Realidade que conduziu, como referido, a que os Estados se unissem em organizações internacionais por forma a conciliar os seus interesses e a minimizarem *as situações de dupla incidência tributária que provocavam distorções comerciais e os impedimentos ao crescimento econômico sustentável, embora afirmando os seus direitos soberanos no estabelecimento de legislação tributária própria*<sup>23</sup>. Salientemos que nos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação as lacunas e os conflitos entre os diferentes regimes tributários não são contemplados, pelo que, a soberania tributária dos países só pode ser garantida com a colaboração destes com a economia global.

A cooperação internacional assenta em princípios comuns e constrói-se, mas não só, à base de acordos bilaterais sustentados em padrões comuns. Tendo por finalidade, entre outras, a prevenção da existência de situações de dupla tributação sobre os lucros gerados pelas atividades transnacionais. Relembremos que só há crescimento económico se houver previsibilidade e transparência e por isso, as situações que geram preocupações a nível político devem ser minoradas ou mesmo eliminadas.

Conforme já referimos, a passagem do tempo também provoca um efeito de erosão na eficácia de muitas das normas em vigor; manifestando-se aquelas na existência de *deficiências* que propiciam novos caminhos para a erosão da base tributária e, bem assim, a transferência de lucros extra fronteiras, uma vez que, a interação de várias legislações tributárias conduzem a uma nova realidade – situações de dupla não tributação ou em esquemas artificiais que resultam numa não tributação ou baixa tributação.

---

<sup>23</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 9 e ss.

Nos fóruns internacionais assume especial preocupação, ao nível da política fiscal, a constatação da existência de lacunas na interação dos vários regimes tributários ou devido à aplicação de acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, que permitem que os rendimentos provenientes de atividades transnacionais provavelmente não são tributados em nenhum desses regimes ou ficam sujeitos a uma tributação reduzida.

A realidade da economia digital<sup>24</sup> veio desafiar os paradigmas em que assentavam os tradicionais modelos de tributação internacional, gerando dificuldades em determinar de que forma acrescentam valor, são gerados os seus lucros e como se pode aplicar o conceito de origem e residência, a nível tributário devendo-se portanto, tomar medidas para a prevenção da erosão da base tributária e a transferência de lucros.

Como temos vindo a referir, os Planos de ação, nomeadamente desenvolvidos junto da OCDE, UE, foram e devem ser tomados por forma a desenvolver estratégias conjuntas eficazes.

De entre as várias medidas citemos a manifestação por parte dos ministros das finanças do G20, à OCDE para o desenvolvimento de um Plano de ação que se concentra no combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, tendo por objetivo apetrechar os países de mecanismos domésticos e internacionais para que haja uma harmonização mais saudável entre os poderes tributários e as atividades económicas e *(i) identifica ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros; (ii) estabelece prazos para a implementação dessas ações; e (iii) identifica os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as ações*<sup>25</sup>.

### **3.3 OS TRABALHOS DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS**

#### **3.3.1 A OCDE**

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE<sup>26</sup>, criada em 1960, da qual fazem parte 36 Estados Membros, com a missão de promover políticas que

---

<sup>24</sup> Vd., NOGUEIRA, Rute - Os desafios da economia digital – A Tributação do Rendimento, Dissertação de Mestrado, ISCAL, 2017.

<sup>25</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 11.

<sup>26</sup> <http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/>  
<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/administration/>

conduzam á melhoria do bem estar económico, social no mundo, tem sido, nas ultimas décadas, o Instituição por excelência que a nível internacional tem, diríamos, liderado a luta contra a fraude, a evasão fiscal, o planeamento fiscal abusivo e, ao mesmo tempo, defendendo os interesses legítimos no desenvolvimento e aprofundamento da existência de uma concorrência fiscal internacional assente em comportamentos lícitos e legítimos por parte dos seus Estados Membros e demais parceiros.

No quadro das suas competências, o tema da fiscalidade assume especial destaque.

Importa aqui referir o Forum relativo à Administração Fiscal (FTA), criado em julho de 1992, por forma a promover uma resposta global ás questões relativas à administração fiscal num quadro de cooperação. Visando o FTA promover a “criação” de um espírito de cooperação e diálogo entre as diferentes, partilhando informações e experiências, identificando as boas práticas internacionais.

Pela sua importância histórica, aqui damos nota da conferência internacional realizada entre os dias 14 e 15 de Setembro de 2006 na cidade de Seul, Coreia do Sul, na qual participaram dirigentes das administrações tributárias de 35 países; reunidos com o objetivo de partilharem preocupações, experiências e ideias para conseguirem uma cobrança de imposto eficaz, sem que haja desrespeito pelos direitos dos contribuintes.

Das conclusões, resultou, em resumo, a constatação de que o cumprimento das normas fiscais *tornou-se mais difícil à medida que o comércio e o capital liberalização e avanços nas tecnologias de comunicação abriram o mercado global para um maior espectro de contribuintes* (OCDE, 2006: 2) e que, um ambiente económico aberto é bom para o mundo dos negócios, no entanto, dá oportunidade a contribuintes nacionais e estrangeiros a estruturarem esquemas e arranjos como fraudes fiscais, contas *offshore* ou até mesmo empresas fantasmas em centros financeiros offshore ou outros países para esconder bens tributáveis, de modo a que não sejam cumpridas as leis tributárias nacionais (OCDE, 2006: 3).

De facto, da tomada de consciência colectiva que, os comportamentos referidos têm implicações legais, políticas e económicas, gerou-se a concordância por parte de todos os dirigentes presentes, da necessidade se se promover uma resposta tanto a nível nacional como a nível internacional.

Relativamente a

A nível nacional as respostas passavam pela necessidade de:

- *[E]mpregar técnicas eficazes de gestão de riscos nos níveis organizacional e operacional e partilhar nossas avaliações de risco com os contribuintes.*

- *Fortalecer o processo de fiscalização, adotando ações civis e criminais apropriadas para cumprimento e colocando mais recursos na cooperação internacional.*
- *Explorando a necessidade de unidades organizacionais dedicadas para lidar com a não-conformidade offshore.*
- *Abordando o papel das empresas contábeis e jurídicas, bancos de investimento e outras instituições na promoção de o uso de abrigos fiscais para não cumprir as regras fiscais.*
- *Incentivar a alta administração e os comitês de auditoria de grandes empresas (por exemplo, CEOs e conselhos de diretores) a ter maior interesse e responsabilidade por suas estratégias tributárias.*
- *Desenvolver toda uma abordagem governamental para lidar com os problemas colocados à aplicação da lei agências no ambiente mais aberto e global de hoje (OCDE, 2006:3).*

Como resulta das próprias conclusões, para que alcancem um maior grau de eficácia, foi assente que as ações nacionais deviam ser reforçadas por um conjunto de ações de âmbito internacional, que conduzissem pratica de comportamentos de:

- *Partilhar, através de meios legais apropriados, informação sobre a identificação de regimes fiscais e estratégias de mitigação usadas por diferentes países.*
- *Reforçar e melhorar a aplicação prática das disposições relativas ao intercâmbio de informações encontrados em tratados fiscais bilaterais e, quando apropriado, no desenvolvimento de acordos de troca de informações fiscais com centros financeiros offshore.*
- *Mantendo as diretrizes de preços de transferência<sup>27</sup> da OCDE atualizadas e promovendo sua aplicação consistente e, assim, garantir que existam salvaguardas para evitar o uso indevido de tratados fiscais.*
- *Melhorar a cooperação prática entre organismos de receita e outros órgãos de aplicação da lei governos para combater o não cumprimento (OCDE, 2006: 3).*

Todos os dirigentes se comprometeram a utilizar novos métodos no combate ao planeamento fiscal abusivo, através da intensificação de quatro áreas que se identificam como:

- *Desenvolver o diretório sobre os mecanismos do planeamento fiscal agressivo para identificar e promover medidas contra os referidos mecanismos;*

---

<sup>27</sup> Preço que se pratica nas operações comerciais e financeiras entre o sujeito passivo e qualquer outra entidade com a qual mantenha relações especiais, conforme o artigo 63.º do CIRC.

- *Analisar os intermediários fiscais relativamente, à promoção de planos com a finalidade de minimizar, de um modo abusivo a carga fiscal;*
- *Expandir as suas diretrizes para obtenção de uma relação mais saudável entre as empresas e o governo;*
- *Analisar bancos e outras instituições financeiras que promovem os paraísos fiscais como alternativa ao não pagamento de impostos (OCDE, 2006: 4).*

De entre os vários estudos (trabalhos) desenvolvidos na OCDE, no âmbito da cooperação fiscal internacional e no quadro da luta contra a evasão fiscal internacional, fazemos referência, àqueles que abordam o nosso estudo, seja no âmbito da planificação fiscal agressiva.

Fazemos referência aos grupos de trabalho sobre<sup>28</sup>:

- a) *O plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de Lucros e,*
- b) *A cooperação e troca de informação sobre planificação fiscal agressiva.*

### **3.3.1.1 PLANO DE AÇÃO PARA O COMBATE À EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA E À TRANSFERÊNCIA DE LUCROS**

Como fizemos referência, no quadro da OCDE, a existência, e a prevenção da sua existência, de quadros jurídicos nacionais /internacionais que possibilitam a ocorrência de situações de dupla não tributação bem como a não ou a baixa tributação, tem motivado esta Instituição a desenvolver ações, promovendo grupos de trabalho, que limitem (ou acabem) com as referidas realidades. Sendo estas mais graves quando associadas a comportamentos que segregam de uma forma artificial os rendimentos provenientes das atividades que os geram. São assim necessárias a implementação de mudanças que, passam por um conjunto de ações, onde se exige a adoção de novas abordagens, nomeadamente regras anti-abusivas, prevenindo e combatendo a erosão da base tributária e a transferência de lucros, resultante de brechas, lacunas, atritos ou discrepâncias na interação das leis tributárias de cada país. Efectivamente, e assim está reconhecido por parte dos Países membros e demais parceiros, que o combate a práticas tributárias prejudiciais e ao planeamento tributário agressivo deve ser um trabalho contínuo e conjunto de todos.

---

<sup>28</sup> <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/aggressive/>

Há o reconhecimento, que deve haver um reajustamento da tributação, porquanto esta não acompanhou o surgimento de modelos variáveis de negócios e, bem assim, o desenvolvimento tecnológico.

Assim sendo:

- *Apesar da efetividade dos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, há a preocupação que, na maior parte dos casos, estes acordos não impedem a dupla não tributação, que resulta da interação entre mais de dois países. Em especial, o envolvimento de terceiros países no quadro bilateral estabelecido por parceiros em tais acordos bilaterais coloca pressão sobre as atuais normas, em particular quando são feitos através de empresas fantasma que têm pouca ou nenhuma substância em termos de presença física, ativos corporativos e empregados.*
- *Na área dos preços de transferência, as normas devem ser melhoradas, com o objetivo de colocar mais ênfase na criação de valor em grupos fortemente integrados, combatendo o uso de intangíveis, risco, capital e outras transações de alto risco utilizadas para a transferência de lucros. Ao mesmo tempo, há consenso entre os estados que a mudança para um sistema de repartição de lucro através de uma fórmula não é uma solução viável. Também não resta claro que a mudança de comportamento que as empresas podem adotar em resposta ao uso da fórmula poderá levar a decisões de investimento mais eficientes e neutras do ponto de vista tributário, do que sob a égide do princípio da separação das pessoas jurídicas<sup>29</sup>.*

Acontece porém que, sem transparência, sem segurança e previsibilidade para o setor privado, o sucesso nas ações implementadas para controlar a erosão da base tributária e a transferência de lucros, poderá não ser o pretendido. É por isso necessário que as Administrações Tributárias dos diversos Estados colaborem entre si, promovendo e fortalecendo a troca de informação que seja relevante, tempestiva e abrangente, por forma a possibilitar a rápida identificação e detecção de áreas de risco e atuação em tempo oportuno, o desenvolvimento de estratégias de respostas, designadamente ao nível legislativo<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 14.

<sup>30</sup> <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/aggressive/lerepertoiresurlaplanificationfiscaleagressivedelocde.htm>

### 3.3.1.2 AS 15 AÇÕES/MEDIDAS PROPOSTAS NO ÂMBITO DO PROJETO BEPS

Acompanhando os textos da OCDE<sup>31</sup> a erosão da base tributária constitui um grave risco à receita, à soberania e à equidade fiscais de muitos países. Embora essa prática possa afetar o erário nacional de diversas maneiras, a transferência de lucros é uma das mais comuns.

No âmbito do projeto BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*, conclui-se num relatório<sup>32</sup> que as regras vigentes permitem oferecer às entidades (sociedades) possibilidades de aumentar os lucros, associando-os a disposições legais, direitos e obrigações intangíveis, bem como de transferir legalmente, no interior do grupo, lucros, que tem como consequência a redução da parcela dos lucros associados a operações concretas, num determinado Estado.

Os peritos da OCDE, no relatório recomendam que deve ser desenvolvido um plano de ação, a nível mundial, que aborde a problemática da erosão da base tributária e a transferência de lucros.

Na identificada como a AÇÃO 1 – foca-se na identificação das principais dificuldades, bem como, o desenvolvimento de opções para o desenvolvimento das mesmas, impostas pela economia digital, quanto à aplicação das normas tributárias internacionais, uma vez que, uma sociedade pode ter uma presença digital significativa noutra economia sem que esteja sujeita a impostos devido à inexistência de um vínculo sob as regras internacionais, tendo em consideração a tributação direta e indireta, relativamente aos vários modelos de negócios existentes.

A Ação 1, visa abordar um conjunto de novas realidades, decorrentes do efeito da globalização. Refere Maria Odete Oliveira (2012:15), que a «*globalização económica materializa-se num conjunto de práticas exclusivamente dirigidas ao aproveitamento de vantagens fiscais, quer por parte dos sujeitos passivos quer por parte dos países que*

---

<sup>31</sup> <http://www.oecd.org/ctp/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version-9789264201248-pt.htm>

<sup>32</sup> Relatório que apresenta os estudos e dados de domínio público disponíveis com relação à existência e à magnitude da problemática da erosão da base tributária e da transferência de lucros, apresenta também um panorama dos desenvolvimentos globais que podem ter impacto na tributação de pessoas jurídicas e delinea os princípios que norteiam a tributação das atividades transnacionais e as oportunidades de erosão da base tributária e de transferência de lucros que possam daí advir. <http://www.oecd.org/ctp/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm>

*tentam capturar investimentos apenas com base nelas, gerando uma concorrência fiscal agressiva e prejudicial.»*

De facto, a ação 1, chama a atenção que num ambiente de globalização *as políticas nacionais, inclusive as políticas fiscais, não podem ser elaboradas de maneira isolada*<sup>33</sup> e, estando a política tributária no cerne da soberania nacional, cada país deve conceber o seu sistema tributário da forma considerada mais conveniente e, por outro lado, a interligação das economias nacionais evidenciou as falhas que podem ser criadas por essa interligação, havendo então, necessidade do estabelecimento de coerência internacional na tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas.

No relatório BEPS (OCDE, 2013a), é proposto o desenvolvimento de mecanismos para eliminar ou neutralizar os resultados dos instrumentos híbridos<sup>34</sup> e arbitragens, uma vez que, através destes instrumentos híbridos pode-se obter a dupla não tributação involuntária ou até o diferimento dos impostos a longo prazo, ou seja, criam-se deduções para um financiamento, sem que exista tributação de rendimentos ou pela utilização abusiva do crédito fiscal relativamente aos rendimentos vindos do estrangeiro e das participações societárias que usufruem o regime de isenção. Os contribuintes podem escolher o regime tributário aplicável a determinadas entidades nacionais ou estrangeiras podendo, por isso, desencadear discrepâncias nos mecanismos híbridos. É difícil determinar qual o país que não arrecadou porque as normas de todos os países envolvidos foram respeitadas mas, o total de impostos pago por todos os envolvidos diminuiu o que é prejudicial a vários fatores tais como, a concorrência, a eficiência económica, a transparência e a equidade.

A AÇÃO 2 aborda a necessidade do desenvolvimento de (novos) modelos, no sentido de os actualizar, no que concerne aos acordos para evitar a dupla tributação, bem como, propõem recomendações para elaboração das normas nacionais com o fim último de neutralizar os efeitos dos mecanismos híbridos, e as possibilidades de existência de situações de dupla não tributação, dupla dedução, diferimento dos impostos a longo prazo. Como referido o sucesso destas medidas, pode implicar que ocorram:(i) *mudanças no Modelo de Convenção Tributária da OCDE, de forma a assegurar que os instrumentos*

---

<sup>33</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 15.

<sup>34</sup> De acordo com o professor Jonatas Machado - Instrumentos híbridos: instrumentos que são tratados de forma diferente para fins fiscais nos países envolvidos, de forma mais preponderante como dívida num país e como património/capital noutro país. (conferência na Associação Fiscal Portuguesa, Lisboa, 2018, sobre o tema *MEDIDAS ANTI-ELISÃO FISCAL DA UNIÃO EUROPEIA*

*e entidades híbridas (assim como as entidades residentes em dois países) não sejam utilizados para obter benefícios indevidos através de tais acordos; (ii) a consagração de disposições legais nacionais que impeçam a isenção, ou a não contabilização de pagamentos dedutíveis pelo pagador; (iii) a aprovação de disposições legais nacionais que recusem uma dedução a título de um pagamento que não seja incluído no cálculo dos rendimentos do seu beneficiário (e que não esteja sujeito a imposto em virtude das normas relativas às sociedades estrangeiras controladas (SEC), ou similares); (iv) a existência de disposições legais nacionais que impeçam uma dedução a título de um pagamento que é igualmente dedutível em outra jurisdição; e (v) se necessário, orientações sobre coordenação ou critérios de desempate, caso mais de um país procure aplicar tais normas a uma transação, ou a uma estrutura.*<sup>35</sup>

As modificações à legislação nacional e às disposições do Modelo de Convenção Tributária da OCDE devem estar em consonância com os trabalhos efetuados sobre os limites das deduções sobre as despesas com juros, com as regras sobre as Sociedades Estrangeiras Controladas – SEC (ou no léxico inglês - *controlled foreign company CFC*) e sobre abuso dos acordos para evitar a dupla tributação.

Atualmente as SEC são uma preocupação para OCDE devido à possibilidade de criação de coligadas não residentes e de transferência dos rendimentos de uma sociedade residente, através dessa coligada não residente, tendo implicações na erosão da base tributária e a transferência de lucros.

Nalguns países as normas sobre as SEC e as normas anti diferimento resultam, na tributação dos rendimentos no país de residência da sociedade controladora, tendo efeitos positivos nos países de origem porque os contribuintes não têm (ou têm pouco) incentivos e são dissuadidos de transferir os seus lucros para um terceiro país, onde o imposto é baixo.

A AÇÃO 3, refere-se ao reforço das regras sobre as sociedades estrangeiras controladas (SEC), tendo em conta o desenvolvimento de recomendações sobre a elaboração daquelas regras.

Como se referiu, o fenómeno da erosão da base tributária e a transferência de lucros estão relacionados, entre outros, com os pagamentos dedutíveis de juros e outras compensações financeiras, nomeadamente entre sociedades de um mesmo grupo, que opera em mais que um ordenamento tributário. A possibilidade legal, no âmbito da fiscalidade das sociedades, da dedução de um gasto relativo a juros suportados, pode ter

---

<sup>35</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 16.

como consequência o desencadear uma situação de dupla não tributação num caso de investimento estrangeiro no país; facticidade que ocorre, nomeadamente, num caso de um empréstimo monetário de uma entidade coligada que usufrui de um regime de reduzida tributação, criando assim deduções *em excesso* de juros, sem que haja a sujeição a tributação dos rendimentos dos respetivos juros pelo titular.

De forma sumária, refere a OCDE que

*[A]s normas relativas à dedutibilidade das despesas de juros devem portanto ter em conta o fato de que o rendimento correspondente aos juros pode não ser inteiramente tributado, ou que a dívida subjacente pode ser indevidamente utilizada para reduzir a base da receita do emitente, ou para financiar uma receita diferida ou isenta<sup>36</sup>.*

Por via da AÇÃO 4, alude-se à necessidade de se fomentar através de recomendações, as boas práticas para que haja normas que previnam a erosão da base tributária, quando sociedades relacionadas ou terceiras, recorrem a empréstimos, com a finalidade da obtenção de “deduções excessivas de juros ou para financiar a produção de um rendimento isento ou diferido, e outras compensações financeiras que são economicamente equivalentes ao pagamento de juros”<sup>37</sup>, bem como, orientações em relação aos preços de transferência, tendo em atenção os preços das transações financeiras entre sociedades relacionadas, sendo as normas relativas às SEC.

Pertencendo, os regimes preferenciais a uma área de elevado risco daí a exigência constante no relatório BEPS de proposta no combate eficaz destes regimes, atendendo-se à transparência e à substância.

Num âmbito da Ação 5<sup>38</sup>, assiste-se a uma preocupação com a eficácia do combate às práticas tributárias prejudiciais, tendo em consideração o aumento da transparência, através do intercâmbio espontâneo e obrigatório respeitantes a decisões administrativas dos regimes preferenciais e também o dever de solicitação de uma atividade substancial para um qualquer regime preferencial.

Atualmente, as normas e mecanismos existentes, apesar de “*funcionarem bem*” têm de estar preparadas para fomentar a prevenção da erosão da base tributária e as situações de transferência de lucros resultante da interação de vários países, com a finalidade de

---

<sup>36</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 17.

<sup>37</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 18.

<sup>38</sup> <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-5-examen-par-les-pairs-et-processus-de-suivi.htm>

se furtarem ou minimizar a carga tributária. Importa pois lembrar que a intervenção de países terceiros e a existência dos acordos estabelecidos para evitar a dupla tributação, permitem no jogo das lacunas existentes, o desencadear de esquemas, esquemas estes que permitiram e permitem a existência de “filiais de sociedades estrangeiras sujeitas a baixa tributação, sociedades interpostas, e a transferência artificial de rendimentos através de esquemas envolvendo preços de transferência”<sup>39</sup>.

As normas tributárias e internacionais devem ter em conta o país de residência e o país de origem, de modo a que as relações bilaterais produzam os efeitos desejados devendo portanto, ser modificadas no sentido de haver um alinhamento entre a distribuição de rendimentos e a atividade econômica geradora desses rendimentos.

Nesta perspectiva, resulta que uma das principais preocupações quanto à erosão da base tributária e de transferência de lucros é o abuso intensivo de acordos para evitar a dupla tributação.

A Ação 6<sup>40</sup> sobre o *título* – Impedir a utilização abusiva das convenções fiscais, aborda a temática da utilização abusiva das convenções celebradas entre os Estados por parte dos seus beneficiários, quando, por vezes decorrente de situações de interpretação do texto, se conduz a situações de dupla tributação. Há então de promover o desenvolvimento de novas disposições no texto da convenção modelo de modo a evitar o surgimento de situações de dupla tributação. Igualmente há que estabelecer recomendações direcionadas às normas nacionais com a finalidade de se evitar a concessão de benefícios fiscais, constantes nos acordos/tratados, uma vez que, os mesmos não foram criados com o intuito de dar origem a fenómenos de dupla tributação. Devem os critérios de política fiscal, ser tidos em consideração pelos países, anteriormente à conclusão de um acordo, evitando-se a dupla tributação.

Através da interpretação das disposições relativa aos acordos há permissão para que os contratos relativos à venda de mercadorias de sociedades estrangeiras sejam, por intermédio de uma subsidiária, negociados, concluídos e as vendas efetuadas por um distribuidor logo, os seus lucros não estão sujeitos à tributação aplicável, motivo pelo qual, os estabelecimentos permanentes desempenham a função de agente, devendo portanto, haver uma atualização na definição de estabelecimentos permanentes, de modo a prevenir, eventuais abusos.

---

<sup>39</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 19

<sup>40</sup> <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/ocde-publie-le-document-relatif-a-lexamen-par-les-pairs-pour-levaluation-du-standard-minimum-de-laction-6-de-beps.htm>

No caso concreto da Ação 7<sup>41</sup> a principal preocupação versa sobre a prevenção que o conceito e a figura do estabelecimento estável (EE) seja de uma forma artificial utilizado, nomeadamente para conseguir gerar uma situação que possibilite a erosão da base tributária, a transferência de lucros, e, bem assim, à utilização abusiva do conceito nos termos do artigo 5.º da CMOCDE. Propõe alterações ao referido artigo 5.º.

Muitas vezes o princípio da plena concorrência é posto em causa quando as normas relativas aos preços de transferência não são cumpridas, decorrentes da transferência de ativos intangíveis, de ativos móveis, da sobrecapitalização de sociedades sujeitas a tributação reduzida uma vez que, as multinacionais não alocam, eficaz e eficientemente os rendimentos entre as diversas jurisdições fiscais.

Refere o citado relatório que atendendo às dificuldades associadas a uma implementação consistente por todos os países de um novo sistema, a melhor solução consiste em prosseguir numa abordagem direta das deficiências encontradas no sistema atualmente vigente e não na não substituição do atual sistema de preços de transferência, não obstante, quanto aos ativos intangíveis ao risco associado e problemas decorrentes com a sua capitalização, a adoção de medidas especiais que possam ou não aferir-se em conformidade com o princípio da plena concorrência, podem-se tornar numa necessidade.

Por seu lado a Ação 8 tem por objetivo o desenvolvimento de regras que impossibilitem a erosão da base tributária bem como a transferência de lucros por meio da transferência de ativos intangíveis entre membros do mesmo grupo implicando por isso “(i) adotar uma definição abrangente e claramente delineada de ativos intangíveis; (ii) assegurar que os lucros associados coma transferência e o uso de ativos intangíveis sejam devidamente alocados em função da criação de valor (e não de maneira independente dessa criação de valor); (iii) elaborar regras de preços de transferência ou medidas especiais aplicáveis às transferências de ativos intangíveis de difícil valorização; e(iv) atualizar as instruções relativas aos acordos de repartição de custos”<sup>42</sup>.

Na Ação 9<sup>43</sup> - *Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital*, aborda-se a necessidade de serem desenvolvidas de regras que

---

<sup>41</sup> <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>

<sup>42</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 21

<sup>43</sup> <https://www.pwc.pt/pt/eventos/imagens/2015/pwc-beps-conferencia.pdf>

impeçam a erosão da base tributária bem como a transferência de lucros por meio da transferência de riscos entre membros do mesmo grupo, ou através da atribuição de uma parte considerável do capital a membros do mesmo grupo, sendo portanto, necessário a adoção de regras de preços de transferência ou medidas que impossibilitem a acumulação de retornos inapropriados só porque determinada entidade assumiu riscos contratuais ou injetou capital, bem como regras a exigir que haja uma proporcionalidade entre os retornos e a criação de valor.

A Ação 10 voltada para o desenvolvimento de regras que estabeleçam o impedimento da erosão da base tributária e a transferência de lucros por meio de negócios nos quais sociedades independentes nunca ou raramente participariam. Refere-se que é necessária a adoção de regras relativas aos preços de transferência ou medidas especiais para: “(i) esclarecer as circunstâncias nas quais as transações podem ser requalificadas; (ii) esclarecer a aplicação de métodos de preços de transferência, em particular na repartição de lucros, no contexto das cadeias de valor mundiais; e (iii) proteger-se contra os tipos mais de comuns de pagamentos que têm por efeito a erosão da base tributária, tais como as comissões de gestão e as despesas da sede<sup>44</sup>”.

Para que se assegure a transparência, a segurança e a previsibilidade na erosão da base tributária e na transferência de lucro, os contribuintes devem informar em pormenor quais as suas estratégias a nível de planeamento tributário, devendo a documentação obrigatória relativa a preços de transferência ser menos onerosa e, para além disso, mais específica.

É de extrema importância que, as administrações tributárias adotem técnicas, metodologias e análise de dados de modo a identificarem os dados dos contribuintes, baseados nos resultados que, por um lado vão permitir avaliar se a repartição do retorno entre países está ou não desconectada das atividades que criam valor, uma vez que, há uma desconexão entre o lugar onde as sociedades praticam as suas atividades de criação de valor e investimentos e o lugar onde os lucros são declarados para tributação.

A Ação 11<sup>45</sup> - Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate, tem, como decorre do seu “título” por objetivo o estabelecimento de metodologias com o intuito de recolher e proceder à análise de dados relativos a fenômenos económicos da erosão da base tributária e da transferência de

---

<sup>44</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, página 22.

<sup>45</sup> <https://www.pwc.pt/pt/eventos/imagens/2015/pwc-beps-conferencia.pdf>.

lucros, bem como, as ações para remediar esses dados. No caso concreto, pretende-se o desenvolvimento de recomendações relativa a indicadores da dimensão e do impacto econômico da erosão da base tributária e da transferência de lucros, através da revisão de fontes de dados existentes identificando novos dados a serem coletados, desenvolvendo metodologias com base nos dados globais, como o IED e os dados da balança de pagamentos, ou tendo por base informações financeiras, ou nas declarações tributárias por exemplo. Importa dar nota que o respeito pela privacidade dos contribuintes e os custos relativos às administrações tributárias e o sector privado deve ser considerado.

A transparência, como elemento essencial deve ser aplicada através da disponibilização de informação, às administrações tributárias, de forma tempestiva e detalhada permitindo aos governos, rapidamente, a identificação das áreas de risco, tal como, medidas que incluem programas de cooperação e de conformidade entre os contribuintes e as administrações tributárias.

A propósito da Ação 12, importa dar nota que esta tem por objetivo, o desenvolvimento de recomendações no sentido de concessão e prática de modelos de esquemas tributários internacionais, melhoramentos na partilha de informação, entre administrações tributárias. Igualmente aborda, a necessidade de haver, por parte do contribuinte, a obrigação declarativa a mencionar transações, esquemas tributários internacionais, procurando-se definir o conceito de “benefício tributário”, nessas transações e também, estruturas de carácter agressivo, ou abusivo, atendendo a que os custos administrativos suportados pelas administrações tributárias e pelo sector privado, baseando-se na experiência de países que já possuem essas normas.

Dá nota da consciencialização de que as administrações tributárias da maior parte dos países não têm capacidade para adquirir uma visão integral relativa à cadeia de valor mundial de um contribuinte e, por outro lado, as diferenças respeitantes às exigências de documentação em matéria de preços de transferência é um custo significativo para as empresas implicando esta assimetria da informação entre os contribuintes e as administrações tributárias comprometer a aplicação do princípio da plena concorrência, aumentando assim, chances de erosão da base tributária e de transferência de lucros.

No que concerne à Ação 13, foca-se no objetivo de reforçar a transparência para a administração tributária, atendendo aos custos de conformidade para o sector privado, através do desenvolvimento de regras, relativas à documentação, de acordo com um modelo comum, de preços de transferência que deverão incluir todas as multinacionais, como requisito, devendo estas, facultar aos governos informação importante e

necessária, sobre a distribuição integral dos lucros, sobre o exercício da sua atividade econômica e sobre o pagamento dos impostos noutros países. As ações para conter a erosão da base tributária e a transferência de lucros devem ser complementadas com ações que assegurem tanto a segurança como a previsibilidade para o sector privado.

Há um esforço, através do procedimento amigável, na tentativa de determinar e eliminar as barreiras que impossibilitam os países de solucionar as discussões relacionadas com os acordos para evitar a dupla tributação.

Por outro lado Ação 14 pretende que através do desenvolvimento de soluções sejam abordados os obstáculos que impossibilitam os países de solucionar determinadas disputas relacionadas com os acordos para evitar a dupla tributação ao abrigo do procedimento amigável.

A necessidade de reflexão para que se inove e implemente as medidas do Plano de ação resultarão em recomendações respeitantes a normas nas legislações nacionais, bem como, em alterações aos Comentários ao Modelo de Convenção Tributária da OCDE e às Diretrizes no que diz respeito aos preços de transferência. Outras ações, talvez, resultarão em modificações ao próprio Modelo de Convenção Tributária da OCDE, necessitando para o efeito de uma revisão dos acordos bilaterais, razão pelo qual, ao ser desenvolvido um instrumento multilateral que vai permitir corrigir os acordos bilaterais vai-se ter sucesso a este respeito.

Apor fim, e a última Ação 15 - tem a pretensão, através da direito tributário e do direito público internacional, do desenvolvimento de um mecanismo multilateral, inovador em termos de matéria tributária e que mostre a evolução da economia mundial e a adaptação a essa rápida evolução, para que determinado país que tenha interesse, adote as medidas relativas à erosão da base tributária e à transferência de lucros, bem como, a adoção de medidas para retificação de acordos bilaterais para que se evite a dupla tributação.

Dito isto, importa concluir este ponto com uma citação da OCDE - “O Projeto BEPS marca um momento significativo de mudança na história da cooperação internacional em matéria tributária”<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, p. 27.

### 3.3.2 A COMISSÃO EUROPEIA

Acompanhando o inscrito nos Tratados da União, em matéria de fiscalidade, a União Europeia - *UE não tem responsabilidades diretas em matéria de fixação das taxas de tributação e de cobrança de impostos. O montante dos impostos que terá de pagar é, por conseguinte, decidido pelo governo do seu país e não pela UE*<sup>47</sup>. Mas compete-lhe exercer uma política de supervisão das regras nacionais de forma a garantir, designadamente, não impedem a livre circulação de bens, serviços e capitais no mercado único europeu, não conferem às empresas de um país vantagens competitivas desleais em relação às dos outros países e, bem assim, não discriminam os consumidores, os trabalhadores ou as empresas de outros países da UE<sup>48</sup>.

A necessidade de adoptar medidas que tornem a tributação das sociedades mais justa e eficaz e de promover o combate contra, nomeadamente contra o planeamento fiscal agressivo, também se faz sentir no seio da UE, como aliás não podia deixar de ser. Ademais há uma comunhão de interesses mútuos entre a UE e a OCDE.

Referia, em 2016, a Comissão na sua comunicação ao Parlamento europeu e ao Conselho que «*O planeamento fiscal agressivo é um problema global, que exige soluções a nível europeu e internacional*»<sup>49</sup> e, como tal, tem que haver coordenação entre os Estados-Membros (EM) para que fiscalmente, haja o desenvolvimento e estreitar das relações económicas entre estes, assente num regime de concorrência, que assente na livre circulação de pessoas, serviços, capitais e mercadorias potencie o crescimento sustentável e o investimento, mais aprofundado e equitativo no âmbito do Mercado Único.

A Comissão apresentou a 17 de junho de 2015 uma comunicação<sup>50</sup> denominada «Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários», na qual refere que *A tributação das empresas é um elemento essencial de um sistema fiscal eficiente e justo. É uma importante fonte de receitas para os Estados-Membros, bem como um fator importante para influenciar as decisões comerciais das empresas, por exemplo, sobre investimentos e atividades de investigação e desenvolvimento. Salientando que apesar do rendimento das empresas ser tributado a nível nacional, é gerado num contexto económico mais globalizado, móvel e digital. Esta*

---

<sup>47</sup> [https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_pt](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_pt)

<sup>48</sup> Tratado de Funcionamento da UE, cap. II.

<sup>49</sup> COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE*, COM (2016) 23 final, 3

<sup>50</sup> <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-302-PT-F1-1.PDF>.

realidade facilitou a transferência de lucros. Como consequência *tornou-se cada vez mais difícil determinar qual o país que, supostamente, deve tributar o rendimento de uma empresa multinacional*. Sendo que, salienta, *há empresas estão a explorar esta situação para transferir artificialmente os seus lucros para as jurisdições fiscais mais baixas e minimizar a sua contribuição fiscal global*. Nesse sentido, refere a comunicação, *há uma necessidade urgente de contestar essas práticas fiscais abusivas das empresas e de rever o regime fiscal das mesmas, a fim de melhor lutar contra o planeamento fiscal agressivo*.

Na referida comunicação<sup>51</sup> foi apresentado um plano de ação que estabelece uma série de medidas para a consecução de objetivos no domínio da matéria de imposto sobre as sociedades. Estas medidas enquanto alicerces, devem ser atendidas pelos EM no combate ao planeamento fiscal agressivo. Uma das medidas, tem por base a matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCIS), já proposta pela Comissão em 2011, no domínio da tributação das sociedades. Esta poderia constituir-se num *instrumento extremamente eficaz para concretizar os objetivos de tributação mais eficaz e mais justa* oferecendo uma solução para o problema europeu da transferência de lucros e uma minimização dos encargos fiscais devido a um melhor enquadramento fiscal.

Neste plano, como salientamos, a Comissão delineou ações (medidas) para que se consiga alcançar o princípio de uma tributação eficaz no local onde os lucros são gerados<sup>52</sup>, para melhorar fiscalmente o enquadramento das empresas, para fomentar a transparência fiscal e tornar os instrumentos de coordenação mais fortes. Citando algumas - *A revisão dos preços de transferência ou das regras de estabelecimento estável para refletir melhor as realidades das empresas modernas, por exemplo, pode trazer benefícios concretos para as empresas com atividades transfronteiriças na UE*<sup>53</sup>. Refira-se que estas ações têm muitas afinidades com o projeto do G20 e da OCDE, plano BEPS que ainda não tinham sido concluídos e, como tal, apesar do sucesso em muitas ações, na que estava relacionada com a UE, o mesmo estava dependente da conclusão do projeto do G20 e da OCDE.

Em outubro de 2015 foram publicados os relatórios do G20 e da OCDE e muitos EM manifestaram a intenção de fazer aplicar essas recomendações com a maior brevidade possível. Por forma a evitar ou a reduzir o risco nascido das várias interpretações das

<sup>51</sup> <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-302-PT-F1-1.PDF>, p-8

<sup>52</sup> Refere no ponto 2 da comunicação - *As empresas que beneficiam do Mercado Único e aí geram lucros devem pagar o imposto sobre os lucros na UE, no local de atividade*.

<sup>53</sup> <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-302-PT-F1-1.PDF>, p-9

mesmas, “na UE deveriam ser tomadas medidas antielisão de forma clara e coerente, para reforçar a posição coletiva dos Estados-Membros contra a elisão fiscal, respeitando as liberdades consagradas no Tratado e a competitividade da U.E”<sup>54</sup>.

A UE, na pessoa da Comissão, deve garantir que os EM desenvolvam normas em comum, através de mecanismos para a implementação de medidas antielisão fiscal, com uma certa coordenação entre os mesmos e reforço contra eventuais abusos; deste modo se transmitiria segurança jurídica às empresas, criando condições para uma concorrência saudável, equitativa e mais justa, no domínio fiscalidade, entre os Estados e ao mesmo tempo eliminando ou limitando comportamentos que, conforme referido, prejudicam, não somente as finanças públicas dos EM, mas igualmente a atividade económica e a necessidade de um ambiente competitivo, favorável ao crescimento por parte das sociedades e logo do mercado único.

A Comissão tem, ao longo das últimas décadas, acompanhado o “comportamento” de muitas sociedades que actuam no mercado interno da União. Mais recentemente, decorrente do plano de ação de junho de 2015, já citado, o acompanhamento passou a ser mais direcionado, no sentido de se conhecer se a sua atuação visa uma deslocalização dos seus lucros do local de origem para EM com reduzidas taxas de tributação de sociedades e, bem assim, com regimes legais mais favoráveis ou se a deslocalização se faz para países terceiros, estes sem nenhuma ligação com a sua atividade económica; igualmente acompanha se os movimentos de capitais (lucros, ...) é feito em face de incentivos que algumas sociedades recebem, nomeadamente sob a forma de auxílios estatais.

Uma das estratégias de planeamento fiscal agressivo assenta no aproveitamento de disparidades entre as legislações fiscais nacionais e da UE, relativamente aos diferentes regimes de tributação das sociedades, que podem chegar a tributações de zero, seja, geram uma coleta, mas permitem a quase, ou total, dedução do valor desta. Na esteira de Clotilde Celorico Palma<sup>55</sup> (Palma: 2017:145), que desta realidade dava nota, em janeiro de 2017, quando referia:

*[N]a realidade, não dispomos na União Europeia de instrumentos que nos permitam, pura e simplesmente, fazer face à existência de baixos níveis de tributação em sede de imposto sobre as sociedades, desde que assumam um caráter*

---

<sup>54</sup> COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE*, COM (2016) 23 final, 4

<sup>55</sup> PALMA, Clotilde Celorico, *A prometida muralha fiscal de Trump* in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2016-4-inverno (julho 2017), pp 143-253.

*generalizado, como é supostamente o caso da Irlanda com uma taxa de tributação de 12,5%, da qual nunca abdicou mesmo sob fortes pressões da troika nesse sentido.*

Certo é que o Parlamento Europeu, alguns Estados-Membros, bem como, algumas partes interessadas tenham apelado à necessária mudança de comportamentos. Importando referir que um dos pontos mais importantes foi o compromisso de manter a tributação efetiva dos lucros na UE.

As recentes orientações do G20 e da OCDE referentes aos preços de transferência caminham no sentido de associar os lucros às atividades económicas geradoras dos mesmos.

De acordo com o mandato do Fórum Conjunto em Matéria de Preços de Transferência (FCPT) revisto pela Comissão houve um certo empenho em aproveitar o projeto BEPS do G20 e da OCDE para uma aplicação mais eficaz das regras da UE e de um mercado único mais concorrencial e equitativo.

A Comissão implementará disposições legislativas se os Estados-Membros não aplicarem corretamente a nova abordagem aos regimes fiscais preferências para patentes que, o Grupo do Código de Conduta<sup>56</sup> no domínio da Fiscalidade das Empresas<sup>57</sup> através de um processo de monitorização continua a acompanhar. Grupo

---

<sup>56</sup> Refere Clotilde Palma, «o código de Conduta da fiscalidade das empresas tem diversas limitações que deveriam ser corrigidas, resultando ainda alguns problemas sua deficiente implementação ao nível prático..... Desde logo de se limitar à fiscalidade direta das empresas, não abrangendo quer a fiscalidade das pessoas singulares, quer a fiscalidade indireta. Acrescentando que o entendimento sufragado por Portugal sempre foi no sentido de alargar o âmbito de aplicação do Código, abrangendo quer a questão dos assalariados, quer da tributação indireta». Citando, n.r. 25 – António Carlos dos Santos *in A posição de Portugal face à regulação comunitária da concorrência fiscal* in Conferência sobre a fiscalidade internacional, Universidade Nova, março 2002 – «Por isso Portugal apoiava a tese de que, mais do que delimitar o campo de aplicação do Código por uma enumeração das categorias de impostos ou de sectores económicos cobertos, deveria seguir-se um método que se concentrasse no exame dos efeitos das medidas fiscais, quaisquer que elas fossem. Daí que Portugal tivesse apoiado igualmente que os regimes especiais para os assalariados fossem contemplados na problemática coberta pelo código. Do nosso ponto de vista, a concorrência fiscal relevante é, antes de mais, entre sistemas fiscais e não entre impostos». *in O desafio dos novos Estados-Membros e o Código de Conduta da Fiscalidade .....*, In 15 anos da Reforma fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Pitta e Cunha, pp. :666-667. Instrumento de Trabalho, que ao longo de mais de 20 anos veio assistindo ao crescimento da sua importância, fruto dos trabalhos produzidos. Veja-se a recente criação de subgrupos especializados.

<sup>57</sup> <https://www.consilium.europa.eu/pt/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

que se foi mantendo ao longo dos anos e visto aumentar a sua importância. Sobre a “manutenção” deste escrevia em 2010 Clotilde Celorico Palma<sup>58</sup>

*[A] decisão de manutenção do Grupo do Código de Conduta afigura-se-nos adequada, particularmente tendo em consideração a realidade actual em que a crise agudizou as preocupações sobre a sustentabilidade dos sistemas fiscais em ambiente de globalização. Neste contexto, a promoção da boa governança na área fiscal numa base geográfica tão ampla quanto possível tem um relevante papel a cumprir.*

Preocupações descritas pela Professora, que os anos seguintes vieram a dar razão.

Refira-se, acompanhando António Carlos Santos<sup>59</sup> (2015:185) que

*[o] Código de conduta, apesar do nome e estrutura, é um acordo político, insusceptível de ser invocado como fonte de obrigação jurídica junto do Tribunal de Justiça. Precisando que, no essencial, o Código de Conduta estabelece os critérios para que uma determinada medida fiscal de um Estado possa ser considerada*

---

Em 1 de dezembro de 1997, o Conselho e os representantes dos Governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho, adotaram uma resolução relativa a um Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas, com o objetivo de combater a concorrência fiscal prejudicial.

O Código de Conduta não é um instrumento juridicamente vinculativo mas constitui um compromisso político dos Estados-Membros de:

- reverem, alterarem ou abolirem as medidas fiscais em vigor que constituem concorrência fiscal prejudicial (processo de desmantelamento); e
- se absterem de introduzir novas medidas desse tipo no futuro (processo de congelamento).

Desde a criação do Grupo em 1998, foram criados vários subgrupos, em especial, recentemente:

- O subgrupo sobre antiabuso: criado em 2013, foi incumbido de redigir orientações sobre questões antiabuso relacionadas com transferências de lucros recebidos e distribuídos e assimetrias entre sistemas fiscais.
- O subgrupo "clarificação do terceiro e do quarto critérios": criado pelo Conselho ECOFIN em 8 de março de 2016 para se ocupar "da clarificação do terceiro e do quarto critérios do Código".
- O subgrupo "países terceiros": criado pelo Conselho ECOFIN em 8 de março de 2016 para se ocupar "dos diálogos com os países terceiros pertinentes" e que, na prática, assiste o Grupo do Código de Conduta nos trabalhos relacionados principalmente com a lista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais.

<sup>58</sup> CÓDIGO DE CONDUTA DA FISCALIDADE DAS EMPRESAS E A BOA GOVERNANÇA FISCAL, Revista do curso de Mestrado da UFC in [http://repositorio.ufc.br/ri/bitstream/riufc/12000/1/2010\\_art\\_ccpalma.pdf](http://repositorio.ufc.br/ri/bitstream/riufc/12000/1/2010_art_ccpalma.pdf), p 15.

<sup>59</sup> SANTOS, António Carlos dos, *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial*, ..... p 186 - 218.

*como prejudicial e, bem assim, aferir quais as medidas que, embora possam ser consideradas prejudiciais venham de facto a ser justificadas.*

Outro dos instrumentos legais que importa fazer referência no âmbito da tributação das sociedades é a Diretiva «Juros e Royalties<sup>60</sup>» do Conselho, que teve como objetivo principal assegurar que os pagamentos de juros e *royalties* fossem sujeitos a uma única tributação num Estado-Membro, assegurando assim a eliminação da dupla tributação.

No contexto da Europa a luta contra o planeamento fiscal agressivo, faz-se sobretudo, como exposto, ao nível de duas instituições: a UE e a OCDE.

Assim, na cooperação entre ambas as Instituições foram identificadas como medidas adicionais que contribuirão para lutar contra o planeamento fiscal agressivo, as seguintes:

- *limitar as deduções de juros, um dos principais instrumentos da transferência de lucros;*
- *eliminar os impactos negativos das assimetrias híbridas, para que não deem origem a situações de dupla não tributação;*
- *reforçar as regras relativas às sociedades estrangeiras controladas, que garantam que sejam efetivamente tributados os lucros depositados em países com baixa tributação ou sem qualquer tributação.*
- *reforçar as regras relativas à forma como os ativos são tributados quando são transferidos para outro Estado (tributação à saída);*
- *recusar a isenção de certas receitas transfronteiras das empresas, na ausência de tributação efetiva no outro Estado (regras de transição);*
- *introduzir uma regra geral antiabuso em toda a UE; e*
- *alterar as regras de forma a tornar mais difícil que as empresas evitem artificialmente uma presença tributável num Estado-Membro ou que apliquem as convenções fiscais de forma abusiva (estabelecimento estável e práticas abusivas em matéria de convenções)<sup>61</sup>.*

Com a divulgação do plano de ação e dos relatórios relativos à BEPS, relacionados com estas ações os Estados-Membros progrediram consideravelmente na sua implementação, manifestando-se a Comissão no sentido que as soluções debatidas no

---

<sup>60</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0049>

<sup>61</sup> COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE*, COM (2016) 23 final,

Conselho, quanto à aplicação da MCCCIS<sup>62</sup>, em muito contribuiriam para a luta contra o planeamento fiscal agressivo.

Por outro lado a Comissão, tendo demonstrado alguma preocupação, na sua comunicação ao Parlamento e ao Conselho<sup>63</sup>, com o facto de, nos seus relatórios, o G20 e da OCDE incluírem a opção de cláusulas de benefícios, ou seja, limitando estas cláusulas os benefícios das convenções fiscais, desencorajando o investimento transfronteiriço, logo podendo colocar em causa o mercado único e, também a união dos mercados de capitais, pelo que, se os *Estados-Membros incluírem nas respetivas convenções fiscais regras baseadas na opção do relatório do G20 e da OCDE de uma avaliação do objetivo principal, devem fazê-lo em conformidade com o direito da UE*. Para o efeito, a Comissão, na sua comunicação incentiva os *Estados-Membros a utilizar o texto adicional que consta da recomendação*<sup>64</sup>.

No pacote de medidas de luta contra a elisão fiscal está incluída uma comunicação onde contam as medidas anti elisão já previstas, onde consta a introdução de critérios europeus de boa governança fiscal de acordo com a evolução internacional e com as políticas da UE, propondo um apoio mais intenso aos países em desenvolvimento, relativamente à área da tributação das sociedades.

Na senda de António Carlos Santos (2015:197) «*a boa governação assenta assim predominantemente no desenvolvimento da cooperação fiscal, começando desde logo, pelo incremento da cooperação no seio da própria união, de que é o exemplo da aprovação de novas diretivas sobre a assistência mútua.*»

No plano de ação de junho de 2015, na comunicação consta para efeitos fiscais, a avaliação por parte da UE de listas de países terceiros, refletindo medidas ao combate ao planeamento fiscal agressivo relacionado com países terceiros.

---

<sup>62</sup> No Parlamento Europeu, a reforma da tributação das sociedades que inclui uma proposta sobre uma matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades (MCCIS), aprovada em plenário por 451 votos a favor, 141 contra e 59 abstenções, e outra sobre uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), aprovada por 438 votos a favor, 145 contra e 69 abstenções. In <http://www.europarl.europa.eu/news/pt/press-room/20180309IPR99422/pe-aprova-novo-regime-de-tributacao-das-empresas-incluindo-digitais>.

<sup>63</sup> COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE*, COM (2016)

<sup>64</sup> COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE*, COM (2016) 23 final,

Sem transparência não se pode garantir uma tributação mais justa na UE e a nível internacional logo, para que os Estados-Membros possam combater o planeamento fiscal agressivo necessitam de informações sobre o pagamento de impostos noutras jurisdições, pelo que em dezembro de 2015 o Conselho adotou uma proposta apresentada pela Comissão em março do referido ano, onde garante uma cooperação que se pretende ser mais eficaz entre as autoridades fiscais ajudando de certo modo os governos na proteção das suas bases tributáveis.

Apesar da proposta de troca de informações relativamente, aos acordos prévios transfronteiras muitas administrações fiscais não têm acesso às informações necessárias para concluir que houve transferência artificial de rendimentos para jurisdições fiscais mais vantajosas, através do recurso a preços de transferência ou a práticas análogas, tendo por esse motivo o G20 e a OCDE feito a recomendação para que, houvesse mais partilha de informação entre os países, essencial para analisar e controlar as práticas empregues pelas empresas multinacionais nomeadamente, informação mais pormenorizada sobre a empresa, qual a sua base tributável e quanto pagou de imposto, sendo que, para que se garanta uma concorrência equitativa entre os Estados-Membros, na UE deve haver uniformidade na aplicação destas regras. De entre as propostas apresentadas a Comissão saliente-se a relativa à alteração da diretiva sobre a cooperação administrativa (DCA), no sentido de se passar a incluir a apresentação de relatórios por país, beneficiando os Estados-Membros das disposições em vigor na referida diretiva, facilitando assim, a troca de informações entre as administrações fiscais.

A Comissão estuda a maneira de aumentar a transparência, através da publicação de informação relativa à contabilidade e impostos das empresas multinacionais sujeitando-as a um escrutínio público rigoroso, garantindo que os lucros são de facto tributados e qual o local onde são gerados, contribuindo para que, no mercado único haja um sistema fiscal mais justo, reduzindo-se a elisão fiscal e as diferenças de tratamento entre as multinacionais e outras empresas e promovendo-se condições de concorrência equitativas para empresas com os seus negócios espalhados pelo mundo.

As medidas constantes do pacote de medidas de luta contra a elisão fiscal foram desenvolvidas com a finalidade de reduzir ao mínimo o risco de dupla tributação.

A concreta aplicação da MCCCIS visa, como referido, restringir as situações que conduzem, geram, ao exercício de um planeamento fiscal agressivo na UE.

Refletindo um construtivo debate no âmbito do Conselho e dos grupos sobre o Código de Conduta<sup>65</sup> no domínio da Fiscalidade das Empresas e a plataforma para a boa governação fiscal, bem como os relatórios do G20 e da OCDE sobre a BEPS, desenvolve-se um pacote de medidas de luta contra a elisão fiscal composto por iniciativas, compatíveis com o Quadro Financeiro Plurianual 2014-2020, para melhorar a eficácia e a transparência no mercado único e pressionando os Estados-Membros a agirem e ajudando os compromissos de alto nível a transformarem-se em medidas legislativas que são:

- *Proposta de diretiva antielisão fiscal*<sup>66</sup>
- *Recomendação relativa a questões em matéria de convenções fiscais*
- *Proposta de diretiva que aplica a apresentação de relatórios por país do G20 e da OCDE.*
- *Comunicação sobre uma estratégia externa.*
- *Documento de trabalho dos serviços da Comissão, que contém uma análise mais aprofundada e apoia as referidas iniciativas*<sup>67</sup>.

No que concerne à luta contra práticas de elisão fiscal, refira-se que já foi aprovada a Diretiva (UE) 2016/1164<sup>68</sup> do Conselho de 12 de julho de 2016, a qual estabelece *regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do*

---

<sup>65</sup> Refere Clotilde Celorico Palma que no âmbito dos trabalhos atuais do Código de Conduta, são a destacar: - Monitorização das obrigações de descongelamento e rollback. - Novo estudo das práticas administrativas. - Análise do alargamento dos princípios do Código a países terceiros - Análise da aplicação das cláusulas anti abuso (Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu – A aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação directa – na UE e em relação a países terceiros, COM/2007/0785 final, de 10 de Dezembro de 2007) - ação coordenada relativamente à aplicação de medidas anti-abuso no que se refere a países terceiros que exercem práticas prejudiciais. - Revisão do critério da substância económica - Especial preocupação com os regimes de patent box. - Feitura de uma lista negra comum. Vd PALMA, Clotilde Celorico - XII Conferência Internacional GEOCC-IDEFF A luta contra a erosão das bases tributárias - Aspectos nacionais e internacionais, realizada em 20-21 outubro de 2017, in . Formação OCC, 2017.

<sup>66</sup> A qual resultou na Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>

<sup>67</sup> COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE*, COM (2016) 23 final, 9.

<sup>68</sup> Modificada pela Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho, de 29 de maio de 2017.

*mercado interno*<sup>69</sup>. Assente nos considerandos – de que *As atuais prioridades políticas em matéria de fiscalidade internacional salientam a necessidade de garantir que o imposto é pago no país onde os lucros e o valor são gerados. É, pois, imperativo restabelecer a confiança na equidade dos sistemas fiscais e permitir que os governos possam exercer eficazmente a sua soberania fiscal. (...) É necessário estabelecer regras para reforçar o nível médio de proteção contra o planeamento fiscal agressivo no mercado interno. (...) É necessário estabelecer regras aplicáveis a todos os contribuintes que estão sujeitos ao imposto sobre as sociedades num Estado-Membro. É necessário estabelecer regras contra a erosão das bases tributáveis no mercado interno e a transferência de lucros para fora do mercado interno. E que, por fim, a aplicação das regras contra a elisão fiscal previstas na presente diretiva não deverá afetar a obrigação do contribuinte de respeitar as condições normais de mercado nem o direito do Estado-Membro a aumentar a coleta tendo em conta essas condições, se for caso disso.*

Por via do comunicado do Conselho de Ministros<sup>70</sup> de 17 de janeiro de 2019, foi informado

que foi aprovada a proposta de lei que visa reforçar o combate às práticas de elisão fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2016/1164. Proposta que deu entrada na Assembleia da República sob o n.º Proposta de Lei 177/XIII, a 23 de janeiro de 2019.

Estas medidas da Diretiva e as acima mencionadas, têm por fim produzir vantagens reais com vista a proteger o mercado único e a criar uma abordagem coerente da UE, em matéria de tributação das sociedades, entre os Estados-Membros e os restantes países do mundo devendo portanto, os Estados-Membros aproveitar esta oportunidade para ajudarem a criar na UE um sistema fiscal justo e mais eficiente.

### **3.3.3. DIVERSAS VICISSITUDES SOBRE A AÇÃO FISCAL NO PLANO INTERNACIONAL**

#### **3.3.3.1. INTRODUÇÃO**

Os Estados-Membros sentem a necessidade de promover medidas que impliquem uma redução das despesas e, por outro lado, que aumentem o nível de receitas.

---

<sup>69</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>

<sup>70</sup> <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/governo/comunicado-de-conselho-de-ministros?i=246>.

O controlo passa, como refere a comunicação, de março de 2018, da Comissão<sup>71</sup> ao Parlamento Europeu e ao Conselho

*[A] Comissão está firmemente convicta de que a solução deve ser, em última análise, uma solução mundial, o que está em consonância com a necessidade de controlar melhor a globalização graças a uma governação mundial e a normas mundiais adequadas. A Comissão está a trabalhar em estreita colaboração com a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE) para apoiar o desenvolvimento de uma solução internacional. No entanto, devido à natureza complexa do problema e à grande variedade das questões que têm de ser resolvidas, os progressos a nível internacional são difíceis.*

Resulta assim que as políticas económicas, têm de ser organizadas e prosseguidas a um nível “internacional” por forma a otimizar as receitas fiscais Nacionais.

Já em janeiro de 2012 na Comunicação do Conselho Europeu, relativamente à reunião de dez. 2011, o tema da fraude e da evasão fiscal, foi objeto de debate entre os representantes dos Estados Membros. Tendo-se pronunciado no sentido de que:

*[A] fiscalidade direta permanece uma competência nacional. Para uma coordenação mais forte das políticas económicas na área do euro é necessária uma componente de coordenação pragmática das políticas fiscais, a fim de apoiar a consolidação orçamental e o crescimento económico. Neste contexto, os Estados-Membros comprometem -se a realizar debates estruturados sobre questões de política fiscal, tendo em vista, nomeadamente, assegurar o intercâmbio de melhores práticas, evitar práticas danosas e formular propostas destinadas a lutar contra a fraude e evasão fiscais,...*

Tendo o Conselho Europeu<sup>72</sup> feito um convite ao Conselho e à Comissão para que estes definissem os meios ao combate à luta contra a fraude e a evasão fiscais, tanto a nível da União Europeia como a nível de países terceiros, com a apresentação das respetivas conclusões até junho de 2012.

É crucial um aumento tanto da eficiência como da eficácia da cobrança dos impostos e, portanto, as questões derivadas pela fraude e a evasão fiscais devem ser avaliadas em três níveis, ou seja, em primeiro lugar, a cobrança dos impostos, em cada Estado-Membro, deve ser de dia para dia cada vez melhor, em segundo lugar, a cooperação transfronteiras entre as administrações fiscais dos Estados-Membros deve ser

<sup>71</sup> <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>.

<sup>72</sup> <https://www.consilium.europa.eu/media/21348/qcao11001ptc.pdf>

intensificada e, em terceiro lugar, “a União Europeia deve ter uma política clara e coerente em relação aos países terceiros para promover as suas normas a nível internacional e assegurar condições de concorrência equitativas”<sup>73</sup>.

Na União Europeia, em cada um destes três domínios, a cooperação é uma mais-valia porque para além, das atividades fraudulentas e da evasão fiscais, temos o planeamento fiscal agressivo que recorre a operações ou estruturas artificiais e à exploração dos diversos regimes fiscais, prejudicando as normas fiscais dos Estados-Membros e, conseqüentemente, agravando a perda de receitas fiscais.

### **3.3.3.2. MAIOR EFICÁCIA DOS ESTADOS-MEMBROS, NA COBRANÇA DOS IMPOSTOS**

Dispondo os Estados-Membros, como referido competências soberanas relativamente, à cobrança dos seus impostos, ao funcionamento e à legislação tributária e administrações fiscais, à perceção dos impostos e ao combate contra a fraude fiscal, as medidas nacionais incidem diretamente sobre o funcionamento do mercado interno, dado poderem distorcer a concorrência entre as empresas da UE e, também sobre a capacidade dos Estados-Membros darem cumprimento aos compromissos do Pacto de Estabilidade e Crescimento.

Um orçamento justo e ambicioso implica que não haja ineficácia na cobrança de impostos.

A Comissão<sup>74</sup> na comunicação de junho 2012, depois de uma vasta análise, no âmbito do Semestre Europeu dirigiu recomendações aos Estados-Membros, revelando o facto de muitos Estados-Membros estarem a enfrentar significativos problemas de evasão fiscal, muitas das vezes associados a uma deficiente capacidade administrativa.

Determinados países tiveram recomendações, para que haja um reforço no combate contra a fraude e a evasão fiscais, permitindo assim, um aumento das receitas fiscais e, conseqüentemente, dar um certo apoio às reformas estruturais necessárias.

---

<sup>73</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Bruxelas, 27.6.2012 COM (2012) 351 final, COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros*, p. 4.

<sup>74</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0351&from=EN>

Os problemas que enfrentam as administrações fiscais podem também ser ilustrados pelos elevados custos administrativos ligados à cobrança do imposto<sup>75</sup>.

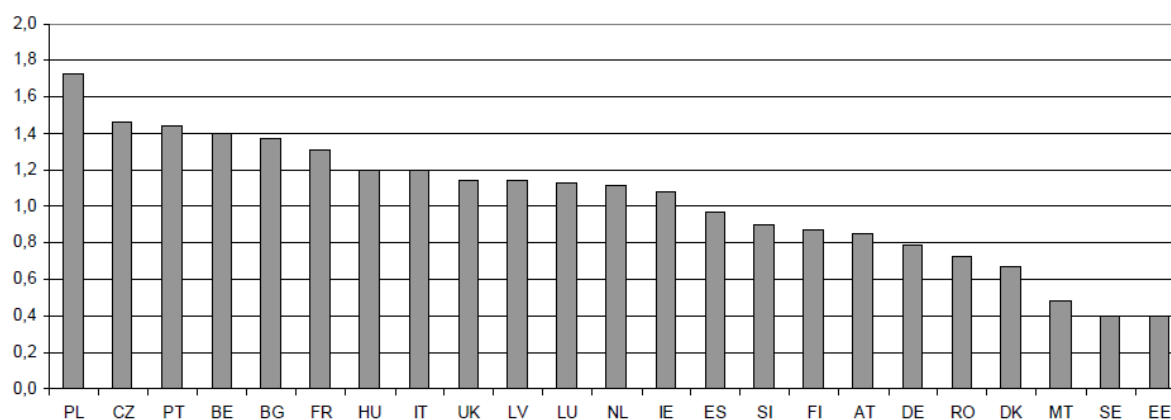


Gráfico 1: Custos administrativos/cobrança de receitas líquidas em 2009 (custos em euros por 100 unidades de receitas); [Fonte: OCDE, O gráfico apresenta os dados relativos a 23 Estados-Membros. Os dados relativos a CY, EL, LT e SK não estão disponíveis ou estão a ser validados].

Os programas de assistência técnica, tal como, a Decisão n.º 1482/2007/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2007, criou um programa comunitário destinado a melhorar o funcionamento dos sistemas de tributação no mercado interno, bem como reforçar a capacidade administrativa e o cumprimento das obrigações fiscais (Programa Fiscalis 2013) revogando a Decisão n.º 2235/2002/CE (JO L 330 de 15.12.2007, p. 1), convidando a Comissão, aos Estados-Membros a utilizar esses programas aquando da conceção dos mesmos.

Por outro lado, a Comissão considera que os Estados-Membros devem continuar a ser apoiados nas deficiências associadas às suas administrações fiscais e, também devem ser ajudados no assegurar do intercâmbio das melhores práticas, bem como, na definição de métodos de apreciar os desempenhos para avaliar as funções da cobrança do imposto e dos controlos.

### **3.3.3.3. MELHORIA NA COOPERAÇÃO TRANSFRONTEIRAS ENTRE AS ADMINISTRAÇÕES FISCAIS DA UNIÃO EUROPEIA**

<sup>75</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Bruxelas, 27.6.2012 COM (2012) 351 final, COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros*, pag. 6

Com o processo de integração europeia reforçou-se a integração das economias dos Estados-Membros, através de um volume elevado de transações transfronteiras e uma diminuição dos custos e riscos inerentes às transações, colocando novos desafios às administrações fiscais nacionais tanto, no domínio da cooperação, como no domínio do intercâmbio de informações.

Referia a Comissão Europeia em 18 de dezembro de 2017 no RELATÓRIO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO<sup>76</sup> sobre a aplicação da Diretiva (UE) 2011/16/UE no que respeita à cooperação administrativa no domínio da tributação direta que:

*[U]m mercado interno mais aprofundado e mais equitativo é uma das principais prioridades da Europa. Para alcançar este objetivo, a União necessita de um quadro para uma cooperação eficaz e eficiente entre as administrações fiscais dos Estados-Membros. A União Europeia e os seus Estados-Membros estão empenhados em reforçar a luta contra a fraude, a evasão e a elisão fiscais transfronteiras e estão determinados a garantir que os lucros sejam tributados onde são gerados. Contudo, para que as ações políticas sejam bem-sucedidas, a execução eficaz no terreno é essencial.*

*A cooperação administrativa é fundamental. A existência de 28 administrações fiscais diferentes a trabalhar isoladamente não pode ser uma opção.*

*(...)*

*[N]o entanto, enquanto instrumento de luta contra a elisão e a evasão fiscais, trata-se de um trabalho interminável. Após a criação da estrutura informática e das ferramentas comuns necessárias para a cooperação administrativa, o próximo passo deve centrar-se numa intensificação da utilização de todas as ferramentas, na análise e na utilização dos dados recebidos e em melhorar reciprocamente o conteúdo qualitativo dos dados trocados.*

#### **3.3.3.4. MELHORIA NA UTILIZAÇÃO DOS MECANISMOS JURÍDICOS VIGENTES**

Para que haja uma cooperação transfronteiras entre as administrações fiscais dos Estados-Membros verdadeiramente eficaz é necessária confiança mútua e solidariedade. A diretiva relativa à poupança [Diretiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros (JO L 157 de

---

<sup>76</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0781&from=DA>

26.6.2003, p. 38)], demonstra-nos o quanto é benéfico a cooperação, ou seja, “em média, os países da fonte enviam anualmente aos países de residência mais de 4 milhões de registos, que correspondem a uma média de 20 mil milhões de euros de rendimentos relativos à poupança”<sup>77</sup>.

Tanto a nível da fiscalidade direta como a nível da fiscalidade indireta foram adotados mecanismos jurídicos no domínio da cooperação administrativa, contudo a sua utilização pelos Estados-Membros, efetiva e global, ainda não pode ser considerada uma realidade. A Comissão esforçando-se por ajudar os Estados-Membros, numa cooperação administrativa eficaz, desenvolveu formatos eletrónicos para o intercâmbio de informações, sendo necessário, uma atualização permanente dos canais de comunicação seguros e que possam também, ser alargados, de modo, a incluir diversos tipos de rendimentos.

### **3.3.3.5. REFORÇAR DA COOPERAÇÃO**

#### **3.3.3.5.1. REFORÇO DOS MECANISMOS VIGENTES**

Com vista a sanar as lacunas existentes e desenvolver a prevenção da fraude fiscal, a Comissão, a 13 de novembro de 2008, adotou uma proposta de alteração da diretiva da poupança.

A diretiva relativa à poupança sofreu uma segunda revisão, tendo sido confirmado a utilização de estruturas off-shore sem tributação como intermediários entre o contribuinte e o beneficiário final, ocultando assim, o beneficiário efetivo real.

#### **3.3.3.5.2. MELHORAMENTO DO INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES**

A Comissão, com vista ao intercâmbio de informações, estabeleceu formatos informáticos, relativos aos rendimentos da poupança, desenvolvendo atualmente, novos formatos referentes aos rendimentos abrangidos pela Diretiva 2011/16/UE, para que o intercâmbio automático de informações seja seguro e reforçado na UE.

---

<sup>77</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Bruxelas, 27.6.2012 COM (2012) 351 final, COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros*, pag. 7.

A Comissão, para que as informações trocadas sejam imediatas, propõe a atribuição de um Número de Identificação Fiscal europeu aos contribuintes que tenham atividades transfronteiras.

### **3.3.3.5.3. COMBATE ÀS TENDÊNCIAS E MECANISMOS DE FRAUDE E DE EVASÃO FISCAIS**

A Comissão, através da rede EUROFISC, está a desenvolver e partilhar sistemas e métodos de trabalho, de modo, a permitir detetar tendências e mecanismos, bem como infratores num contexto transfronteiras e, também, pretende o desenvolvimento de uma estratégia afim de erradicar o planeamento fiscal agressivo e, melhorar o acesso à informação sobre fluxos monetários, tornando, assim mais fácil a deteção de pagamentos elevados efetuados por meio de contas bancárias offshore.

Na União Europeia, devem ser criadas equipas de auditores dedicadas à fraude fiscal transfronteiras.

### **3.3.3.6. GARANTIA DO CUMPRIMENTO DAS REGRAS PELOS CONTRIBUINTES**

No combate à fraude e à evasão fiscal é importante melhorar o cumprimento das regras dos contribuintes, reforçando o cumprimento das mesmas, tanto a nível nacional como a nível transfronteiras, através da sensibilização das regras fiscais da União Europeia e dos Estados-Membros.

Os contribuintes podem ser incentivados ao cumprimento das regras, através da simplificação das mesmas e redução dos custos de cumprimentos para os contribuintes. Os custos administrativos, entre os Estados-Membros, suportados pelas empresas devido à legislação fiscal, variam consideravelmente e, uma vez “que, os custos e os prazos sobrecarregam proporcionalmente muito mais as pequenas empresas, a redução da complexidade administrativa e o maior recurso às ferramentas em linha permitiriam melhorar a cobrança dos impostos e aumentar a competitividade de muitas empresas europeias”<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Bruxelas, 27.6.2012 COM (2012) 351 final, COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros*, pag. 9

As administrações fiscais poderão desenvolver incentivos, através programas de declaração voluntária de informações, encorajando os seus contribuintes a corrigir os respetivos erros.

Uma vez que, estamos num mundo globalizado e, os contribuintes infratores podem ser punidos em jurisdições diferentes deve-se prever, regras mínimas comuns aplicáveis aos autores da fraude e da evasão fiscais, para determinados tipos de delitos, designadamente, sanções administrativas e penais.

No combate contra a fraude afetando os interesses financeiros da UE, a Comissão recorre ao direito penal para propor regras que reforcem o mesmo.

### **3.3.3.7. MELHORARIA NA GOVERNAÇÃO FISCAL**

A Comissão pretende adotar uma coordenação entre a fiscalidade direta e a fiscalidade indireta, numa perspetiva de maior eficácia no combate contra a fraude fiscal.

A cooperação entre as administrações fiscais e outras autoridades, as competentes em matéria de combate ao branqueamento de capitais, os organismos da segurança social e as autoridades judiciais, tanto a nível nacional como internacional deve ser reforçada, uma vez que, a fraude fiscal está normalmente associada a diversas formas de criminalidade. Já a nível nacional, a cooperação deve ser satisfatória entre os serviços responsáveis pela aplicação da lei, respeitante não só à fraude e à evasão fiscais, mas também aos delitos que lhes sejam associados.

### **3.3.3.8. COERÊNCIA NA POLÍTICA PARA COM OS PAÍSES TERCEIROS**

A União Europeia deve garantir e promover de modo coerente, não só dentro da União Europeia, como também nos países terceiros, uma política clara e homogénea relativa aos princípios de boa governação em matéria fiscal, baseada na transparência, troca de informações e concorrência fiscal leal.

### **3.3.3.9. APLICAÇÃO DE NORMAS EQUIVALENTES POR PAÍSES TERCEIROS**

A aplicação efetiva das medidas reforçadas em matéria de tributação da poupança a nível da UE pode beneficiar significativamente se os principais parceiros da UE melhorassem também, as medidas equivalentes em vigor, ou seja, Centros financeiros

muito conhecidos, que beneficiam de uma certa publicidade e que dispõem de legislações bastante avançadas em matéria de sigilo bancário, dominam o mercado internacional dos depósitos transfronteiras.

A Comissão deve negociar alterações dos acordos vigentes no domínio da fiscalidade da poupança que a UE celebrou com a Suíça, o Liechtenstein, Mónaco, Andorra e São Marinho. As alterações à diretiva relativa à poupança, deverão permitir novos progressos quanto à criação de medidas equivalentes nas relações com essas jurisdições. Este tipo de acordos celebrados com os territórios dependentes e associados em questão devem ser atualizados. Os centros financeiros de todo o mundo carecem de atenção.

O contributo de todas estas medidas reforça consideravelmente, a capacidade por parte dos Estados-Membros em cobrarem impostos, sobre os rendimentos provenientes de investimentos dos respetivos residentes.

Da segunda revisão da diretiva relativa à poupança resulta que, as melhorias introduzidas nos acordos conforme as alterações propostas à diretiva, incluiu-se os fundos detidos em contas fiduciárias, estando nestas contas, fundos que o banco do investidor depositou novamente, em seu próprio nome noutra jurisdição.

### **3.3.3.10. PROMOÇÃO DAS NORMAS DA UE A NÍVEL INTERNACIONAL**

A garantia de coerência entre as políticas da UE, de modo a que os parceiros da UE Os princípios da boa governação na área fiscal devem ser respeitados pelos parceiros da UE no âmbito de acordos internacionais, devendo também, ser incluídos em todos os acordos com países terceiros e promovidos por incentivos relativos à cooperação para o desenvolvimento.

O Conselho deve aprovar o projeto de Acordo UE/Liechtenstein sobre o combate antifraude e os assuntos de cooperação fiscal, dando à Comissão um mandato para negociações idênticas com Andorra, Mónaco, São Marinho e a Suíça e, por outro lado, deveria haver a possibilidade de celebrar acordos multilaterais de cooperação administrativa quanto à fiscalidade indireta com países terceiros e, também, das participação de países terceiros nos referidos controlos simultâneos.

A legislação dos EUA relativa ao combate contra a evasão fiscal (*Foreign Account Compliance Tax Act - FATCA*) inicia perspectivas para o reforço do intercâmbio entre Estados-Membros e países terceiros, permitindo melhorar assim, a transparência a nível mundial.

Há necessidade de melhorar a cooperação com outras organizações internacionais, promovendo os interesses comuns e, evitando as duplicações, bem como a criação de sinergias beneficiando as instituições financeiras e as administrações fiscais.

A Comissão está a promover ferramentas práticas e avançadas, entre outras, formatos eletrónicos, garantindo a sua utilização por países terceiros, quando nas suas relações com os Estados-Membros da UE.

### **3.3.3.11. ABORDAGEM SOBRE A QUESTÃO DOS PARAÍÇOS FISCAIS E DO PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO**

Aos paraísos fiscais, também designados por jurisdições não cooperantes, são, normalmente, considerados jurisdições com poderes de financiar os seus serviços públicos sem impostos ou apenas com impostos sobre o rendimento nominal, pondo à disposição o seu território para ser utilizado por não residentes para escaparem à tributação no seu país de residência.

De acordo com a identificação da OCDE existem três elementos característicos no conceito de paraíso fiscal: “i) falta de troca efetiva de informações, ii) falta de transparência e iii) ausência da obrigação de realizar atividades significativas”<sup>79</sup> e, também, de forma frequente permitem um tratamento fiscal preferencial a não residentes, com a finalidade de atrair o investimento de outros países, havendo, uma concorrência desleal que complica a tarefa dos outros países que pretendam tributar os seus residentes de um modo considerado equitativo.

Há um intenso trabalho para eliminar muitas das características prejudiciais dos paraísos fiscais, através da adoção de regras extremamente exigentes em matéria de intercâmbio de informações apelando-se à transparência, na sequência do relançamento do Fórum Mundial da OCDE sobre a transparência e o intercâmbio de informações para fins fiscais, constituindo-se um progresso considerável, embora muitos antigos «paraísos fiscais» se tenham comprometido a respeitar estes princípios, examinando-se agora, se esses compromissos foram respeitados; por outro lado, o Fórum desconsidera a concorrência leal em matéria fiscal, princípio relevante que a UE, através do código de conduta relativo à fiscalidade das empresas, apoia de forma considerável.

---

<sup>79</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Bruxelas, 27.6.2012 COM (2012) 351 final, COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros*, pag. 13

As receitas dos Estados-Membros são desviadas para os paraísos fiscais e, como tal, recaem sobre todos os contribuintes o aumento das taxas de imposição, encargos dos custos adicionais devido a práticas não coordenadas promovidas pelos Estados-Membros para proteção da sua matéria coletável.

A Comissão, para além dos assuntos relacionados com os paraísos fiscais, tem por objetivo para os Estados-Membros, para os contribuintes e investidores uma fiscalidade justa e sólida, com a problemática da erosão da base tributária tratada de forma eficaz, tanto na UE como nos países terceiros, portanto, o objetivo é o estabelecimento de um conjunto de medidas, procedimentos e instrumentos para uma ação coordenada, bem como, a abordagem sobre as questões relativas ao planeamento fiscal agressivo.

Mais recentemente, faz-se referência à Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais<sup>80</sup>, que na exposição de motivos enuncia

*[O] Mercado Único Digital é uma das principais prioridades políticas da Comissão Europeia, cujo objetivo é proporcionar oportunidades digitais para as pessoas e as empresas num mercado de mais de 500 milhões de consumidores na UE. De modo a concretizar o seu potencial, o Mercado Único Digital requer um quadro fiscal moderno e estável que estimule a inovação, combata a fragmentação do mercado e permita a todos os intervenientes aproveitar a nova dinâmica de mercado em condições equitativas e equilibradas. Assegurar uma tributação equitativa da economia digital faz igualmente parte da agenda da Comissão Europeia sobre um regime fiscal equitativo e eficaz na União Europeia. A economia digital está a transformar o modo como interagimos, consumimos e fazemos negócios. As empresas digitais estão a crescer muito mais rapidamente do que a economia no seu conjunto e esta tendência deverá continuar. As tecnologias digitais trazem muitas vantagens para a sociedade e, do ponto de vista fiscal, criam oportunidades para as administrações fiscais e oferecem soluções para reduzir os encargos administrativos, facilitar a colaboração entre as administrações fiscais, bem como combater a evasão fiscal.*

Devendo, como referido na proposta<sup>81</sup>, a atuação ter de ser concertada com outras Instituições internacionais, como seja a OCDE.

*[O]CDE elaborou um relatório intercalar sobre a tributação da economia digital, que foi apresentado aos Ministros das Finanças do G20 em março de 2018. Este*

---

<sup>80</sup> <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:PT:PDF>

<sup>81</sup> <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:PT:PDF>

*relatório analisa a necessidade de adaptar o sistema fiscal internacional à digitalização da economia e identifica os elementos a tomar em conta pelos países que desejem instituir medidas provisórias para fazer face aos desafios fiscais decorrentes da digitalização.*

## **Capítulo IV – Os Meios e Mecanismos Nacionais**

### **4. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS**

No que respeita a Portugal, refere Saldanha Sanches (Sanches, 2006: 9) “Entre nós, por Alvará de 16 de setembro de 1774, pôs-se fim à prática de celebrar os contratos de aquisição de navios estrangeiros fora do território português, lesando assim o erário público, uma vez que só havia lugar à cobrança de reais direitos se a compra fosse ajustada no Reino. Previa-se expressamente que tais compras ajustadas fora dele dessem origem aos mesmos direitos que teriam lugar de outro modo e ainda a uma sobretaxa de cinco por cento. Este exemplo mostra a tendência antiga do nosso legislador para a criação de normas anti-abuso específicas no combate à criatividade dos contribuintes no seu planeamento fiscal”

#### **4.1 O PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO- DECRETO-LEI N.º 29/2008**

Em cumprimento do Programa do XVII Governo Constitucional quanto ao reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais foi publicado o Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro. Como referido no seu preâmbulo, *respeitante ao reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, designadamente mediante a adopção de medidas que estejam em linha com as melhores práticas europeias e internacionais*. Refira-se a título de exemplo as «obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas ou actuações de planeamento fiscal agressivo que são propostos, promovidos e comercializados por diversas entidades, genericamente apelidadas de intermediários fiscais»<sup>82</sup>, que têm vindo a ser desenvolvidas noutros sistemas jurídicos nomeadamente, nos Estados Unidos da

---

<sup>82</sup> Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro.

América, no Reino Unido e no Canadá, com o objetivo de reforçar o combate à evasão fiscal e a fraude.

Os sistemas fiscais modernos impõem o fornecimento de informações por parte dos sujeitos passivos, com base na obrigação básica de apresentar declarações sobre os elementos fiscalmente relevantes, devendo essa imposição, não só incidir sobre determinados contribuintes, como também, as entidades que prestam serviços de consultoria fiscal, devido à sua importância crescente na definição da atuação dos sujeitos passivos de imposto.

Como já foi dito anteriormente, na declaração de Seoul (setembro de 2006), promovida pela OCDE, assistiu-se a uma consciencialização do aumento de esquemas de planeamento fiscal agressivo, à sua ligação com a diminuição da carga fiscal e à importância da intervenção dos intermediários fiscais: consultores fiscais e entidades financeiras.

O exercício da consultoria fiscal relativamente ao cumprimento dos deveres fiscais assumiu já proporções, resultante da concorrência entre as várias entidades que prestam serviços nesta área, com o desenvolvimento de esquemas pré-desenhados de planeamento fiscal para “venda” a clientes e demais que neles manifestem interesse. Estes produtos apresentavam modelos de preços lucrativos baseados entre a remuneração, o montante da vantagem fiscal proporcionada; outro dos serviços oferecidos passava pela criação de instrumentos e produtos financeiros com determinado grau de complexidade e sofisticação.

A promoção do planeamento fiscal agressivo ou abusivo, por estes intermediários fiscais, lesa a “integridade e a justiça dos sistemas fiscais, desencoraja o cumprimento por parte de muitos contribuintes e aumenta injustificadamente os custos administrativos e de fiscalização da máquina fiscal”<sup>83</sup>.

A consultoria fiscal estava em 2008 e continua hoje em dia crescimento; muitas vezes exercida em desconformidade com o espírito da lei, sem que haja regulação, nem a preocupação da delimitação do estabelecimento de fronteiras da atuação ilícita que poderão a ser cruzadas ou com o princípio material da justiça na repartição dos encargos fiscais, protegendo, assim os promotores a sua atividade, bem como o *Knowhow*, que têm vindo a ser adquirido, independentemente das possíveis consequências económicas e sociais.

---

<sup>83</sup> Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro

Nos termos do artigo 4.º do diploma em análise, estão sujeitos a comunicação, nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto os esquemas ou atuações que: “a) *Impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, (...); b) Impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta; c) Envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam susceptíveis de determinara requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário (...);*

*d) Impliquem a utilização de prejuízos fiscais”* bem como todos aqueles que “*sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respectivo promotor”*.

No entanto, dever-se-á analisar não só as componentes dos esquemas constantes do decreto-lei, como também, o plano a nível fiscal do contribuinte porque resulta “que se torna quase impossível avaliar esquemas como estes sem analisar o intuito fiscal (ou extra-fiscal) do contribuinte, isto porque, a julgar apenas pelo elemento objetivo, todos os esquemas que se enquadrassem numa das situações previstas no artigo 4.º do Decreto-Lei poderiam ser alvo de comunicação. Acresce ainda que, para além da aferição da motivação fiscal, é imperativo aplicar os critérios enumerados pelo TJCE para aferição da artificialidade do esquema ou actuação uma vez que poderão haver razões económicas válidas que justifiquem a utilização desse esquema “aparentemente” abusivo”<sup>84</sup>

O decreto-lei deveria conjecturar sobre comportamentos objetivos, uma vez que não se pode considerar como uma cláusula anti-abuso<sup>85</sup> e, por outro lado, “esta norma não procurar qualquer articulação com a cláusula geral anti-abuso e não utilizar sequer o conceito de concepção do negócio jurídico artificioso ou fraudulento como limite para o planeamento”<sup>86</sup>.

As obrigações de comunicação, informação e esclarecimento constantes dos artigos 3.º e 4º, bem como as dos artigos 7.º, 8.º e 9.º deste diploma, onde consta a regulação das atuações consideradas abusivas pelas entidades promotoras de esquemas, caracterizadas pelo artigo 5.º do mesmo diploma, possibilita a perceção do princípio da

---

<sup>84</sup> AMORIM, Catarina Ferreira, «Cláusula geral anti-abuso – Reflexões e aplicação à realidade empresarial», *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, n.º 64, Janeiro\_Março 2014, p. 46 referindo-se aos critérios traçados pelo TJCE no acórdão Cadbury-Schweppes, processo C-196/04, de 12 de setembro de 2006

<sup>85</sup> OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, 2009, p.187 e ss.

<sup>86</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, «As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso», *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, 2010, p.113 e 114

igualdade e a exposição, prevenção e o combate das posições fiscais dúbias e abusivas, através de procedimentos anti-abusivo.

O decreto-lei define planeamento fiscal «de modo neutro, como constituindo qualquer esquema ou ação potencial ou efetivamente dirigida à obtenção de vantagens fiscais pelo contribuinte. Por seu turno, refere Ana Paula Dourado (2017:289) vantagem fiscal parece implicar abuso (elisão) ou evasão (infração) fiscais, consoante o caso: redução, eliminação ou adiantamento do imposto devido a obtenção de um benefício que não teria sido atingido, total ou parcialmente, sem o recurso a esse esquema ou ação»<sup>87</sup>. Refere Marta Caldas (2015:95) que esta opção do legislador fiscal poderá ser justificada pela compatibilização de conceitos a nível internacional. Isto é, de acordo com as definições da OCEDE e UE, o Decreto-Lei compreenderá situações de planeamento fiscal abusivo – esquemas ou actuações artificiais, sem motivos/razões económicas, das quais resultam ou espera que resulte uma vantagem fiscal, e ao mesmo tempo situações de planeamento fiscal a considerar agressivo – esquemas ou situações com motivos/razões económicas, mas em que estas são suplantadas pela vantagem fiscal.

Como não há nenhuma referência a “esquemas artificiais” ou a “esquemas abusivos”, não é claro se se refere a abuso fiscal.

O objetivo do decreto-lei é consagrar um regime baseado nos «deveres de informação à administração fiscal tendo em conta que o funcionamento regular, eficaz, íntegro e justo do sistema fiscal também depende fortemente da informação que lhe seja reportada, em tempo oportuno»<sup>88</sup>, com uma disciplina prudente, dirigindo-se ao conhecimento pela administração fiscal dos esquemas ou atuações de planeamento fiscal considerados de certo modo abstratos, conforme nos diz o artigo 8.º. As obrigações instituídas não existem para identificarem os utilizadores de esquema ou atuações de planeamento fiscal, conforme o n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, tendo apenas lugar, quando o conhecimento dos referidos esquemas e atuações, só poderá ser obtido através dos utilizadores, de acordo com o artigo 10.º.

Para Marta Caldas (2015:94) face a uma tal abrangência do diploma legal, a 5 de maio de 2009, foi publicado o Despacho n.º 11873/2009 do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que restringe os deveres de conformação do Decreto-Lei “apenas” sobre os esquemas ou actuações dos quais resultam operações que não tenham

---

<sup>87</sup> DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 2ª edição, 2017, p.289.

<sup>88</sup> Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro

justificação de caráter económico, bem como as que, tendo justificação económica, impliquem uma vantagem fiscal que contribuirá decisivamente para a sua adoção.

Os custos administrativos são insignificantes ao incidirem, apenas sobre entidades promotoras junto de terceiros a utilização de esquemas e, que têm dos mesmos perfeito conhecimento, uma vez que, com a revelação dos esquemas ou atuações de planeamento fiscal, conforme prevê o decreto-lei, vai haver uma melhoria na transparência e na justiça do sistema fiscal.

A liquidação e a cobrança das receitas tributária têm um papel fundamental no desenvolvimento económico e social e, como tal, o decreto-Lei n.º 29, de 25 de fevereiro, tem como objetivo instituir a disciplina e a promoção do interesse nacional, sendo portanto, fundamental que, tanto os particulares como as empresas, ou seja todos, tenham consciência e assumam o dever de cidadania de pagar os impostos que lhes são devidos de acordo com a lei, cumprindo-se assim, com o princípio de justiça e solidariedade.

A Administração Fiscal Portuguesa nos termos do artigo 15.º conjugado com o artigo 4º do mesmo diploma, divulgou treze<sup>89</sup> situações de Planeamento Fiscal Abusivo.

Assim, esquemas ou atuações de planeamento fiscal, que impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, de acordo com o artigo 4.º, alínea a):

- “Criação artificial de menos-valias no âmbito do apuramento dos resultados da partilha de uma sociedade;
- Aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica aos lucros distribuídos por sociedade residente empais terceiro mediante a interposição de uma sociedade residente em Estado membro da União Europeia (UE) originando dupla não tributação de lucros distribuídos e o apuramento de menos-valias artificiais;
- Criação de uma estrutura de financiamento intra-grupo recorrendo a veículos constituídos para o efeito;
- Prestação de garantias através de sucursal financeira exterior constituída na ZFM;
- Aproveitamento abusivo de convenção para evitar a dupla tributação;
- Encargos de financiamento de uma operação de aquisição das partes de capital de uma sociedade suportados pela entidade adquirida”<sup>90</sup>;

---

<sup>89</sup> PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, 2018, pp. 152 e ss.

<sup>90</sup> PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, 2018, pp. 152-153.

Esquemas ou atuações de planeamento fiscal, que impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta, de acordo com o artigo 4.º alínea b):

- “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
- Aproveitamento dos benefícios da Diretiva 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho, em matéria de retenções na fonte sobre royalties<sup>91</sup>;

Esquemas ou atuações de planeamento fiscal, que envolvam operações financeiras ou sobre seguros, possíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, (exemplo: locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros), de acordo com o artigo 4.º, alínea c):

- “Operação de aumento de capital de uma sociedade residente realizada previamente à alienação de partes sociais para reduzir a tributação das mais-valias<sup>92</sup>”.

Esquemas ou atuações de planeamento fiscal, que impliquem a utilização de prejuízos fiscais, de acordo com o artigo 4.º, alínea d):

- “Venda de bens seguida da celebração de contrato de locação com o vendedor;
- Cedência de ramo de atividade para aproveitar a dedução de prejuízos fiscais;
- Operação de titularização de créditos futuros.
- Utilização abusiva da figura da doação<sup>93</sup>”.

Verifica-se que os esquemas em que há a obrigatoriedade de comunicação são na maior parte das vezes aqueles em que existe a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado e os que implicam a utilização de prejuízos fiscais. Saliente-se que da consulta à base de dados da AT<sup>94</sup>, a última comunicação publicitada reporta ao ano de 2010.

---

<sup>91</sup> PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, p. 152-153.

<sup>92</sup> PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, p. 153.

<sup>93</sup> PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, p. 153.

<sup>94</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Planeamento\\_Fiscal/Documents/Divulgacao-DL\\_29-08-PFA.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Planeamento_Fiscal/Documents/Divulgacao-DL_29-08-PFA.pdf)

## 4.2 A PRESUNÇÃO LEGAL DE RENDIMENTOS E UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS INDIRETOS

A interpretação das normas fiscais quanto à substância económica<sup>95</sup> pode ser um meio de combate ao planeamento fiscal abusivo dado que “como elemento correctivo da tributação em caso de violação do princípio da igualdade, por manifestações idênticas de capacidade contributiva poderem ser tratadas discriminatoriamente pela lei fiscal”<sup>96</sup>.

A presunção legal de rendimentos é um dos métodos utilizados ao combate e prevenção da evasão fiscal. Salaria Rita Calçada Pires que «O dever de fornecer todos os elementos necessários à determinação da obrigação fiscal, bem como o dever do contribuinte proceder ao seu apuramento e declaração, a qual goza de uma presunção de verdade»<sup>97</sup>.

Na impossibilidade de comprovação e quantificação direta verifica-se uma situação de determinação da matéria coletável por métodos indirectos.

Conforme disposto no artigo 83º nº 2 da LGT, *a avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha. A avaliação por métodos indirectos tem carácter excepcional e é subsidiária da avaliação directa (Nabais, 2016: 297-298-299), podendo a Autoridade Tributária, de acordo com o artigo 87.º, n.º 1 da LGT efetuar uma avaliação indirecta em caso de:*

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

---

<sup>95</sup> Quanto à rejeição de uma interpretação económica das normas fiscais vd. CAMPOS, Diogo Leite de, «Interpretação das normas fiscais», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, p. 21-24.

<sup>96</sup> GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, 2000, p. 86.

<sup>97</sup> MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, p. 32 ss.

- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco (Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro).
- f) Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados. (Redação da Lei n.º 94/2009, de 1 de setembro).

Assim, nos termos do artigo 88.º da LGT a utilização da avaliação indireta constante do artigo 87.º da LGT é admissível na impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, podendo resultar das seguintes anomalias e incorreções:

- [a] ] *Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;*
- b) *Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;*
- c) *Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.*
- d) *Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada (Lei n.º 30- G/2000, de 29 de Dezembro)”.*

### **4.3 A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO**

A interpretação do princípio da tipicidade na sua vertente aberta permite a inclusão de uma cláusula geral anti-abuso no nosso ordenamento jurídico sem comprometer outros princípios constitucionais, principalmente o princípio da segurança jurídica, constante do artigo 282.º, n.º 4, da CRP. Este princípio da segurança jurídica, enquanto fundamento para a declaração de inconstitucionalidade de uma norma pelo Tribunal Constitucional é uma manifestação do princípio do Estado de direito democrático, traduzindo a ideia de

proteção da confiança e da estabilidade das normas jurídicas, desdobrando-se, à semelhança do princípio da tipicidade, numa vertente objetiva, como garantia da estabilidade jurídica, permanência e durabilidade das normas no ordenamento jurídico nacional, e numa vertente subjetiva, entendida como a previsibilidade e durabilidade dos efeitos jurídicos no âmbito de uma relação jurídica<sup>98</sup>.

O princípio da igualdade fiscal decorrente do princípio geral da igualdade nos termos do artigo 13.º da CRP consiste na igualdade de tratamento perante a lei, igualdade formal, e no tratamento discriminado de situações desiguais com o objetivo de se alcançar uma igualdade material<sup>99</sup>. No direito fiscal este princípio compreende o dever dos cidadãos em pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva, verificando-se assim, a igualdade formal através do dever em contribuir e a igualdade material através da contribuição de acordo com as suas posses, sendo este o único critério discriminador admissível<sup>100</sup>. Referindo em 2007, Clotilde Celorico Palma<sup>101</sup> que «A causa ancestral das medidas anti-abuso é a obtenção de igualdade tributária e a justiça na distribuição dos encargos tributários»

O legislador na criação de uma cláusula geral anti-abuso procede a uma compreensão dialéctica do princípio da tipicidade enquanto expressão do princípio da legalidade, do princípio da segurança jurídica, da igualdade fiscal e da capacidade contributiva<sup>102</sup>.

É de referir que a consagração de uma cláusula geral anti-abuso não constitui uma violação do princípio de liberdade de atuação enquanto direito constitucionalmente consagrado do contribuinte<sup>103</sup>, mas uma limitação imposta pelos princípios de igualdade e de justiça.

Nesta linha António Carlos dos Santos (2017:14) diz que

*[O]s esquemas de PFA abusivo são complexos e dificilmente acompanhadas pelas leis dos EM, de carácter esparsa, fragmentado. As práticas fiscais abusivas não cobertas por disposições antiabuso específicas são, nos EM, frequentemente*

---

<sup>98</sup> MARTINS, Alexandra Coelho, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*, Almedina, 2007, p. 35-36 e NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 395-396.

<sup>99</sup> NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 435-436.

<sup>100</sup> NUNES, Gonçalo Avelãs, «A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art.º 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal», , p. 50.

<sup>101</sup> PALMA, Clotilde Celorico (2007) – *Estudo Clausulas anti-abuso e garantias dos contribuintes. Apresentação nas Conferências Direitos e Garantias dos contribuintes e prerrogativas .....*, OTOC 89. pp.13-14 .

<sup>102</sup> MARTINS, Alexandra Coelho, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*, p. 30.

<sup>103</sup> GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, 2000, p. 185.

*combatidas mediante a introdução de uma CGAA que visa desconsiderar as operações para efeitos fiscais.*

Assim, a luta contra a imaginação fértil apresentada em diversos fenómenos, dificilmente levará o legislador ao êxito na “previsão de múltiplas e diversificadas cláusulas especiais num autêntico jogo do gato e do rato”, daí a concordância da adoção de uma cláusula geral contra a evasão e fraude fiscais (Nabais, 2016: 211).

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

Através do artigo 32.º-A do Código de Processo Tributário Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril), com redação dada pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, n.º 7 do artigo 51.º foi introduzida no ordenamento jurídico português a cláusula geral anti-abuso.

Com a aprovação da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, a cláusula foi transcrita, *ipsis verbis*, para este diploma, através da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, originando o artigo 38.º, n.º 2, com a seguinte redação «São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstra que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos».

A versão originária da cláusula geral anti-abuso revelava-se, como refere a doutrina, demasiado aberta, consagrando à Administração Tributária um conjunto de poderes que, se exercidos, violavam a liberdade económica dos indivíduos e das empresas baseados no princípio do Estado Fiscal, ou seja, restringia a liberdade aos contribuintes, bloqueando as hipóteses de planeamento fiscal.

A cláusula geral anti-abuso (CGAA) nesses moldes, em nome do combate à evasão e fraude fiscal, «conduzia a um acentuado desequilíbrio a favor desse interesse fiscal, em prejuízo portanto da justa repartição dos encargos públicos» (Nabais, 2016: 213).

Justifica-se a adoção de uma cláusula geral anti-abuso pois, a Administração Tributária necessita cada vez mais de poderes, sobretudo em áreas de tributação, tais como, dos rendimentos das aplicações, em que cada vez mais, existe o domínio pela «desregulação legal, pela desintermediação e consequentes instrumentalização e titularização (através da menor intervenção dos bancos e estabelecimentos financeiros e da sua maior incorporação em títulos negociáveis) e, bem assim, pela internacionalização” (Nabais,

2016: 211) e uma cláusula “deve ter sobretudo uma função preventiva e pedagógica, uma eficácia que previna mais do que remedeie» (Nabais, 2016: 213).

Na mesma linha Ana Beirão (2017: 32)

*É de ressaltar que a cláusula geral anti abuso existe para os comportamentos que se movem dentro do que é formalmente legal, mas não servem o propósito visado pela lei, antes visando, única ou primordialmente, a vantagem fiscal.*

*É nesta desconformidade entre o fim visado pela norma e o concreto fim visado na utilização da norma (e/ou da forma jurídica) por parte do sujeito passivo que reside o carácter antijurídico, ou censurável, ou, na linguagem mais disseminada, o elemento normativo.*

#### **4.3.1 O ARTIGO 38.º, N.º 2 DA LGT**

O legislador, por via da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, introduziu alterações à redação da CGAA, a qual passou referir que:

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

Conduzindo que Casalta Nabais (Nabais, 2016: 213)., escrevesse que a

*[L]ei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, parece aproximar-se mais do que deve ser uma cláusula, formulando a cláusula geral anti-abuso, podendo a administração tributária de “alhear-se da configuração jurídica dada aos factos tributários pelos contribuintes, tributando-os pelos factos tributários que estes justamente pretenderam evitar.*

Na CGAA, a doutrina identifica cinco elementos que devem estar presentes, são eles: o elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual, elemento normativo e elemento sancionatório<sup>104</sup>.

---

<sup>104</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, 2004, p. 165 e ss.

Acompanhando Gustavo Courinha, o elemento meio encontra-se no cerne da redação da norma, motivo pelo que será ineficaz aquele comportamento<sup>105</sup> que se sirva de “meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas” para obter uma vantagem fiscal sem que se comprometa o fim económico pretendido<sup>106</sup>, considerando-se fraudulento, não pela sua natureza mas, porque é levado a efeito em detrimento de um outro meio usual, pela sua simples atratividade fiscal<sup>107</sup>.

Esse comportamento abusivo pode ser composto por atos jurídicos, negócios jurídicos ou pela combinação de ambos que, “deverão formar uma unidade lógica, sequencial e indivisível”<sup>108</sup>. A lógica do esquema deverá demonstrar a ligação existente sobre o conjunto de actos e/ou negócios jurídicos a partir do momento em que o primeiro dos actos é praticado<sup>109</sup>, sob pena de a Autoridade Tributária não conseguir provar o pré-planeado e unitário.

Os atos e negócios jurídicos de que o esquema se serve são, de certo modo, válidos. A produção dos seus efeitos não é prejudicada pela aplicação da CGAA, operando no âmbito da eficácia fiscal da norma.

Quanto à aferição do artifício e abuso do meio empregue é insuficiente a demonstração de que as operações praticadas não são o negócio usual em sentido económico e que o esquema possui um carácter unitário. Importa, então atender ao elemento intelectual para que se possa afirmar que esses atos são “*essencial ou principalmente dirigidos*”,

---

<sup>105</sup> “A escolha de um negócio jurídico ou actos jurídicos fiscalmente relevantes, como forma jurídica de atingir certo objectivo com menor oneração jurídica, implica optar por determinados caminhos.

O objectivo de obter um custo dedutível para a redução do lucro tributável” Conforme SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, 2006, p. 172.

<sup>106</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, 2006, p. 166.

<sup>107</sup> Conforme os critérios traçados pelo TJCE no acórdão Cadbury-Schweppes, processo C-196/04, prolatado a 12 de Setembro de 2006 e realçados por Catarina Amorim. A autora afirma que “o resultado obtido tem de consistir numa demonstração clara do desvio ou contorno da lei fiscal. Para tal, é necessário comprovar que uma dada forma jurídica, com determinadas características jurídicas e comerciais, nunca seria utilizada pelo contribuinte não fosse a sua finalidade principal ou essencial de minimização da carga fiscal ou a obtenção de um benefício fiscal.” Não obstante, “um contribuinte que não preencha uma das condições supra descritas e não obedeça a um determinado padrão comercial ou jurídico no âmbito da sua atividade pode, ainda assim, ter razões extra fiscais válidas que justifiquem a utilização de uma forma jurídica inusual que, ao mesmo tempo, potencie a obtenção de vantagens fiscais” AMORIM, Catarina Ferreira, «Cláusula geral anti-abuso – Reflexões e aplicação à realidade empresarial», *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, n.º 64, Janeiro\_Março 2014, p. 44.

<sup>108</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, 2004, pp. 166-167.

<sup>109</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*: p. 167.

carecendo, a aplicação da norma, da verificação, *in casu*, do elemento meio, *supra* enunciado, do elemento resultado, obtenção de uma vantagem fiscal<sup>110</sup> e, também do elemento intelectual.

A aplicação da CGAA depende de prova, por parte da Autoridade Tributária, da verificação destes elementos, não podendo a mesma apenas apresentar o elemento meio e o elemento resultado. Tem por dever<sup>111</sup> de demonstrar a intenção do contribuinte em subtrair (ou adicionar, caso se trate de uma vantagem fiscal) ao âmbito de aplicação de uma norma fiscal, elemento normativo<sup>112</sup>.

Pelo exposto, compreende-se que é “extremamente difícil provar os motivos fiscais que levaram o contribuinte a adotar um modelo comercial que em condições normais não adotaria”<sup>113</sup>.

Definindo o *business purpose test* como «uma razão comercial legítima tal como pode vir a ser demonstrada pelo sujeito passivo, em particular no caso de este ter adoptado uma via pouco habitual»<sup>114</sup>, este deve ser efetuado pela Autoridade Tributária através da demonstração que o conjunto de atos e/ou negócios jurídicos não usuais para os efeitos jurídicos ora pretendidos foram efetuados com a intenção única<sup>115</sup> de minimizar a carga fiscal do sujeito passivo.

Neste ponto, é importante referir que no âmbito da Diretiva (UE) 2016/1164, o legislador da União propõe o uso das regras gerais antiabuso. Referindo que as *regras gerais antiabuso têm, portanto, a função de colmatar lacunas, o que não deverá prejudicar a*

---

<sup>110</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, 2006, p. 172-173.

<sup>111</sup> Dever de fundamentação nos termos do artigo 268.º, n.º 3, da CRP, no artigo 124.º do CPA e do regime geral da fundamentação dos atos tributários, cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, 2006, p. 173 e ss.

<sup>112</sup> NUNES, Gonçalo Avelãs, «A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal», *Fiscalidade*, n.º 3, Julho 2000, p. 56 “a interpretação das normas legais aplicáveis, para o efeito de se concluir se houve ou não uso abusivo delas, deve ser feita à luz dos princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva e do Estado social, elementos fundamentais para se conseguir a interpretação e a aplicação daquelas normas em conformidade com a constituição”

<sup>113</sup> AMORIM, Catarina Ferreira, «Cláusula geral anti-abuso – Reflexões e aplicação à realidade empresarial», *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, n.º 64, Janeiro\_Março 2014, p. 47.

<sup>114</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, 2006, p. 176.

<sup>115</sup> Lopes de Sousa diz que para aplicação da CGAA, que “esse objectivo seja **essencial** ou o **principal**”. SOUSA, Jorge Lopes de *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume I, 6.ª edição, 2011, p. 581

*aplicabilidade de regras antiabuso específicas. Sendo que é importante que na União, as regras gerais antiabuso deverão ser aplicadas a montagens que não sejam genuínas, caso contrário, o contribuinte deverá dispor do direito de optar pela estrutura mais vantajosa do ponto de vista fiscal para as suas atividades comerciais*<sup>116</sup>. Propondo no artigo 6.º com a epígrafe - Regra geral antiabuso, a seguinte redação:

- [ ]1. *Para efeitos do cálculo da matéria coletável das sociedades, os Estados-Membros devem ignorar uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.*
2. *Para efeitos do n.º 1, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.*
3. *Caso as montagens ou série de montagens não sejam tomadas em consideração nos termos do n.º 1, a coleta é calculada nos termos do direito nacional.*

Como referido, em Portugal, foi apresentada na proposta de lei 177/XIII, (23-1-2019), uma nova redação para os n.º 2, 3, 4, 5 e 6 do artigo 38.º da LGT.

Pela sua importância transcreve-se a mesma, lembrando que se trata ainda de uma proposta de redação.

[...]

2. *As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.*
3. *Para efeitos do número anterior considera-se que:*
- Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;*
- Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.*

---

<sup>116</sup> Ponto 11 da Diretiva, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>

4. Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 2, nos casos em que da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica.
5. Sem prejuízo do número anterior, quando o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções, devem aplicar-se as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária.

#### **4.3.2. O PROCEDIMENTO PRÓPRIO PARA APLICAÇÃO DA CGAA**

A aplicação de CGAA por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, decorre da sua função inspetiva e acompanha nomeadamente o plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras que trienalmente é elaborado. Por exemplo no citado plano para 2011-14, referia-se

*[A]lgumas das medidas que constam do Plano Estratégico foram já incluídas na Proposta de Orçamento de Estado para 2012. De entre estas medidas destaca-se o agravamento da tributação das transferências de rendimentos de capitais provenientes e com destino a paraísos fiscais, o alargamento significativo das regras de transparência fiscal internacional (regras CFC) e a flexibilização das regras de utilização da cláusula geral antiabuso por parte da administração tributária e aduaneira para combater o planeamento fiscal agressivo.*

*(...)*

*[A]lterar o artigo 63.º do CPPT para consagrar expressamente que este procedimento tributário se reporta exclusivamente à aplicação da cláusula geral antiabuso, eliminando o prazo específico para a sua aplicação e clarificando em que momento deve ser autorizado pelo dirigente máximo. Desta forma, flexibiliza-se a utilização das normas antiabuso, tornando-as mais eficazes no combate aos esquemas de planeamento fiscal abusivo e de elevada complexidade.*

No plano de Atividades da AT para 2018 (p 118), refere-se que compete à DSPCIT «Proceder à apreciação de situações complexas detetadas pelos serviços regionais e elaborar notas técnicas relativas a pedidos de Derrogação de Sigilo Bancário e Cláusula Geral Anti abuso.»

Assim Autoridade Tributária e Aduaneira, aquando da aplicação da cláusula geral anti-abuso, procede à aplicação das normas fiscais que têm por base o meio usual, aquele

que serviu de comparação na análise do elemento meio, não se tratando de analogia da norma «mas da criação de uma ficção pela cláusula geral anti-elisiva no sentido de se considerar realizados os atos e negócios não praticados pelo contribuinte»<sup>117</sup>.

Os Serviços da Inspeção Tributária, procedem à identificação dos factos, e ao abrigo de um procedimento inspetivo e elaboram um projeto de relatório. Este é depois analisado pela DSPCIT, que elabora as notas técnicas à aplicação da CGAA.

Posteriormente é notificado o contribuinte, para efeitos de direito de audição, nos termos do n.º 4 e n.º 5 do CPPT para - *O direito de audição será exercido no prazo de 30 dias após a notificação, por carta registada, do contribuinte, para esse efeito.*

Após o decurso do prazo de 30 dias, é analisado o Direito de Audição se este foi exercido.

Posteriormente, nos termos do disposto no artigo 63º, nº 7<sup>118</sup> do CPPT, a aplicação da cláusula geral anti-abuso «é prévia e obrigatoriamente autorizada», depois, como referido, de exercido o direito de audição no prazo de 30 dias, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. Havendo assim, «a garantia de uma eficaz ponderação da aplicação das disposições anti-abuso, sem a qual ficaria comprometida a segurança jurídica, e, também, a uniformidade da sua aplicação pela administração tributária»<sup>119</sup>.

Após a elaboração das segundas notas técnicas pela DSPCIT, é autorizada a aplicação da CGAA pela Diretora Geral da AT, porquanto a faculdade não foi delegada, e é feita a notificação da mesma e do relatório final da inspeção tributária ao contribuinte.

Refira-se que anteriormente, até 31 de dezembro de 2011, o n.º 10 do artigo 63.º do CPPT, previa a impugnação contenciosa autónoma do ato de autorização de aplicação da cláusula anti-abuso. Contudo com a lei do OE/2012, este foi revogado.

Assim sendo, deixou de ser possível a impugnação autónoma do despacho de autorização da CGAA. Mas como se refere na decisão arbitral 258/2013-T do CAAD<sup>120</sup>

*[o]s direitos e garantias de defesa da Requerente não foram restringidas pela ausência de impugnação contenciosa autónoma operada pela Lei do Orçamento de*

---

<sup>117</sup> FURLAN, Anderson, «Planeamento fiscal em Portugal», *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume III, p. 47.

<sup>118</sup> 7- A aplicação da disposição anti-abuso referida no n.º 1 é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição prévia do contribuinte prevista no n.º 5, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.

<sup>119</sup> GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, p. 189.

<sup>120</sup> <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPage=38&id=351>

*Estado para 2012, porque em respeito ao paradigma do princípio de impugnação unitária prevista nos artigos 66.º da LGT e 54.º do CPPT, a Requerente pode arguir em sede de impugnação contenciosa a ilegalidade do ato de liquidação de imposto ou de qualquer ato interlocutório (por exemplo da autorização por parte do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira com o fundamento de qualquer ilegalidade constante desse ato administrativo), não havendo por isso qualquer restrição quanto às suas garantias e direitos de defesa face à AT.*

A Autoridade Tributária, aquando da aplicação da cláusula geral anti-abuso, procede à aplicação das normas fiscais que têm por base o meio usual, aquele que serviu de comparação na análise do elemento meio, não se tratando de analogia da norma «mas da criação de uma ficção pela cláusula geral anti-elisiva no sentido de se considerar realizados os atos e negócios não praticados pelo contribuinte»<sup>121</sup>.

#### **4.3.3 O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA FACE AO ARTIGO 63º DO CPPT**

O artigo 63.º, n.º 3 do CPPT regula a aplicação da cláusula geral anti-abuso através do dever de fundamentação por parte da Autoridade Tributária sempre que exista «liquidação de tributos com base na disposição anti-abuso», ou seja, sempre que a Autoridade Tributária recorra à aplicação da cláusula geral anti-abuso, por pretender anular uma vantagem fiscal obtida por meio de um considerado abuso da forma jurídica. O artigo 63.º, n.º 3, alínea a) do CPPT diz-nos que o dever de fundamentação é extensivo à “descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam”, devendo portanto, a Autoridade Tributária fazer uma comparação com a forma jurídica de que o esquema se serve com aquela que normalmente é utilizada para os efeitos jurídicos pretendidos e assim, poder demonstrar que o sujeito passivo vai obter uma vantagem fiscal.

Assim, a Autoridade Tributária ao ter o dever de fundamentar está a fazer a análise ao elemento meio e ao elemento resultado, com a demonstração por meio da comparação com o que seria a forma usual para o fim económico que se pretende obter numa

---

<sup>121</sup> FURLAN, Anderson, «Planeamento fiscal em Portugal», *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume III, p. 47.

perspetiva estritamente económica<sup>122</sup>. Nesta fase, de acordo com o nº 4 e nº 5 do referido artigo, o sujeito passivo pode alegar, em sede de audição prévia, no prazo de 30 dias, outras razões, até razões não fiscais, para justificar a sua escolha por uma forma jurídica não usual.

À Autoridade Tributária ao efetuar o *business purposes test* pode ter passado despercebida, a razão comercial pela qual o sujeito passivo faz a justificação pela opção por uma forma jurídica não usual, não aceitando por isso, a aplicação da cláusula geral anti-abuso.

Há também, o dever de fundamentação para o referido autor na «demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais», de acordo com o artigo 63.º, n.º 3, alínea b) do CPPT, instituindo-se assim, no ordenamento jurídico português uma perspetiva objetiva<sup>123</sup> de verificação do elemento intelectual., ou seja, para que este elemento intelectual, “essencial ou principalmente dirigida”, com referência ao “negócio ou acto com idêntico fim económico” seja provado, há a permissão que se mobilize elementos objetivos<sup>124</sup>.

Portanto, a “prova da motivação fiscal nestas Cláusulas Gerais é feita (...) com recurso a factos ou elementos de prova que permitam ao intérprete (v.g. julgador) extrair, com razoável segurança e segundo critérios de razoabilidade e normalidade, a conclusão de que o contribuinte atribuiu às formas adotadas um preponderante fim fiscal”<sup>125</sup>.

Existe uma propensão, através da fuga para o direito clássico<sup>126</sup>, por estar mais preparado e apto, em sancionar comportamentos como da evasão fiscal, no entanto,

---

<sup>122</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, 2006, pp. 195-196.

<sup>123</sup> Por oposição a uma perspetiva subjectiva, COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: ...*, p. 181.

<sup>124</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos...* pp. 181 e ss..

<sup>125</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, 2004, pp. 182-183.

<sup>126</sup> No acórdão do STA, de 9 de Julho de 2014, proc.º n.º 0166/14 é constata-se a fuga da Autoridade Tributária à aplicação da CGAA. O referido acórdão nega provimento ao recurso porquanto a sentença do tribunal não mereceu censura. A fuga da Autoridade Tributária levou a que a mesma corrigisse a matéria coletável com fundamento diferente do da aplicação da CGAA, quando deveria ter procurado a sua aplicação e observado o correspondente procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT.

muitas são as vezes que a cláusula geral anti-abuso, é suplantada pela norma no que diz respeito à simulação ou a comportamentos qualificados como fraude<sup>127</sup>.

Vários procedimentos têm sido abertos devido a aplicação da cláusula geral anti-abuso sendo, esta aplicação objeto de impugnação, suportando a jurisdição tributária, destacando-se o TCA Sul, que proferiu alguns acórdãos, rejeitando a ilegalidade da referida aplicação<sup>128</sup>.

Acompanhando o acima referido, também quanto a esta norma está em discussão na Assembleia da Republica (proposta 177/XIII de 2019) uma nova redação para alguns números do artigo 63.º do CPPT, decorrente da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho. Pela sua importância transcrevemos parte:

[...]

3 [...]:

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

4. *A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 depende de:*

- a) *Audição prévia do contribuinte, nos termos da lei;*
- b) *Existência de procedimento de inspeção dirigido ao beneficiário do rendimento e ao substituto tributário, quando se verifique o recurso às regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária a que se refere o n.º 5 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária.*

---

<sup>127</sup> GONDOI, Marciano Seabra de, "Planeamento Fiscal Abusivo em Espanha e no Brasil", in Seminário no âmbito da disciplina de Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 6 de Dezembro de 2011.

<sup>128</sup> Acórdãos de 5 de fevereiro de 2011 (Proc. 04255/10) e de 31 de janeiro de 2012 (Proc. 5105/11).

#### 4.4 AS CLÁUSULAS ESPECIAIS ANTI-ABUSO E AS SUAS LIMITAÇÕES

Cada vez é mais frequente nos ordenamentos jurídicos fiscais, a existência de normas com a finalidade de prevenir e reprimir práticas de evasão e fraude fiscais, denominadas por cláusulas anti abuso que, vulgarmente são apresentadas como cláusulas especiais (Nabais, 2016: 209).

As normas especiais anti-abuso podem, como refere Saldanha Sanches ser aplicadas por meio da presunção ilidível ou inilidível<sup>129</sup>, inversão do ónus da prova ou através da não consideração de custos, em casos de comprovado risco de evasão fiscal. O legislador identifica situações suscetíveis de abuso “tipifica aquelas situações, sujeitando-as a tributação ou excluindo a incidência dos benefícios fiscais”<sup>130</sup>, caracterizando as normas especiais anti-abuso como normas anti-sistemáticas<sup>131</sup>.

Refira-se aliás, que as normas especiais anti-abuso, não são específicas deste ou daquele imposto. Resultando algumas das propostas inscritas no relatório<sup>132</sup> do grupo para o estudo da política fiscal competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, coordenado por António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins, o legislador consagrou-as, entre outros, que no domínio da tributação do rendimento das pessoas singulares (CIRS), das pessoas colectivas (CIRC), do património (IMI e IMT). Neste trabalho, merecem particular destaque as normas referentes aos preços transferência (artigo 63º), à Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado no artigo 66º, quanto ao regime da subcapitalização com a limitação dos gastos de financiamento líquidos consagrada no artigo 67.º, todos do CIRC.

Acontece, porem, que no CIRC podemos identificar, para além das referidas, uma série de cláusulas especiais anti-abuso.

Neste sentido, identificamos os preceitos que contem uma norma anti-abuso:

---

<sup>129</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, pp. 226 e ss e COURINHA, Gustavo Lopes, «O artigo 23.º, n.º 7, do CIRC, Constituição e o regime de preços transferência das convenções sobre dupla tributação», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, pp. 146 e ss.

<sup>130</sup> SILVA, João Calvão da, «Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso», *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66 (2006), ponto 3. d) Cláusulas especiais anti-abuso.

<sup>131</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, pp. 206-207.

<sup>132</sup> RELATÓRIO DO GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL, coordenação Geral António Carlos dos Santos António M. Ferreira Martins datado de 3 de Outubro de 2009 <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path&Inline=true>.

- no artigo 48.º - quanto à imposição de restrições ao regime do reinvestimento dos valores de realização;
- no artigo 49.º, n.º 10, - nas operações quando se verifica desfasamento entre a substância e a forma, a administração tributária tem permissão para requalificar as operações com instrumentos financeiros derivados;
- as do artigo 51.º, critério da tributação efetiva tendo por finalidade a eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos;
- prevista no artigo 52.º temos a limitação de 70 % ao reporte e dedução de prejuízos fiscais;

-já referida, a do artigo 63.º, em que o n.º 1 nos diz que “Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, 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”, ou seja, permite a administração tributária só aceitar os preços declarados nas transações entre sociedades com relações especiais, desde que os mesmos respeitem as regras dos preços de transferência; a este assunto refere-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 17 de Setembro de 2013, processo n.º 01510/06 que trata da aplicação do artigo 57.º, n.º 1, do CIRCI, atual artigo 63.º. De acordo com o mesmo, a correção do lucro tributável efetuada pela Autoridade Tributária impõe “um dever acrescido de fundamentação”, designadamente quanto à “existência de relações especiais”, ao “estabelecimento de condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes que realizem operações da mesma natureza e colocadas nas mesmas circunstâncias”, que “tais relações especiais sejam causa adequada das ditas condições” e do “apuramento, em face da contabilidade, de lucro diverso do que se apuraria na ausência de tais relações especiais”. Assim, ainda que não haja o especial dever de fundamentação nos termos do artigo 63.º do CPPT mas de acordo com a norma especial anti-abuso a aplicar existe o dever de fundamentação. Devido aos variados tratamentos jurídico-fiscais que são concedidos pelos Estados aos rendimentos de um grupo multinacional pode resultar na dupla ou múltipla tributação ou resultar em vantagens relacionadas com a dupla ou múltiplas isenções ou deduções fiscais.

Para as administrações fiscais, e sobretudo, mas não em exclusivo, no contexto dos grupos multinacionais, assume importância o regime fiscal dos preços de transferência. Uma vez que, está-se no domínio de relações onde podem surgir dificuldades e dúvidas

na qualificação e quantificação de diversos negócios ou transações jurídicas, podendo estas, assumir *formas* híbridas, especificamente, nos instrumentos financeiros, intangíveis e comércio eletrónico.

- no artigo 66.º subsiste uma norma anti-abuso, relativa ao rendimento / lucro das pessoas coletivas estrangeiras, se este não for tributado ou sujeito a um regime preferencial pode, de acordo com o regime fiscal das CFC, ser diretamente imputado a acionista residentes, sendo que, no respetivo período de tributação, a imputação dos lucros tem em consideração base tributável da empresa estrangeira deduzida do imposto sobre o rendimento estrangeiro sobre o referido lucro, devendo o contribuinte provar, através das contas da empresa, documentação referente à liquidação e pagamento do imposto estrangeiro.

Assim, canaliza para os sócios com residência em território português os lucros obtidos por sociedades com sede em paraísos fiscais;

- as do artigo 67.º, em Portugal as leis sobre a subcapitalização foram introduzidas no sistema fiscal português, no ano de 1996, através da imposição de restrições à dedução das despesas de juros, das pessoas coletivas. Regime que acompanha de perto existente na Alemanha.

«O regime de subcapitalização, e sucessivas atualizações, tem como objetivo evitar a erosão da base tributável das pessoas coletivas residentes em Portugal» (Teixeira, 2016: 135).

Pelo recurso ao endividamento excessivo, evitando assim, a dupla tributação de lucros distribuídos ou utilizando instrumentos financeiros de modo a suavizar a carga fiscal proveniente de encargos fiscais elevados, tais como, retenções na fonte ou dupla tributação económica internacional do rendimento ou do capital, daí a limitação de €1 000 000 ou de 30 %, consoante o maior dos limites, à dedutibilidade de gastos de financiamento;

Saliente-se que, como ensina António Carlos Santos (2017:10)<sup>133</sup> que

*[A]o contrário dos regimes de subcapitalização (Caso Lankhorst-Hohorst, de 2000), os limites à dedutibilidade de juros não são vistos como discriminatórios, pois aplicam-se a situações nacionais e interestaduais (art 67.º do CIRC) • Estes limites, que se inspiram na Ação 4 do BEPS, visam evitar disparidades entre legislações de EM que conduziriam a uma dupla não tributação • São uma limitação ao princípio da tributação do rendimento real, mas justificável.*

---

<sup>133</sup> Santos, António Carlos dos, *Diretiva Antielisão de 2016 – formação OCC*, 2017.

- No artigo 73.º, n.º 10, não se permite a aplicação do regime de neutralidade fiscal das fusões e das cisões, bem como, das entradas de ativos e permutas de partes sociais quando as sociedades participantes nessas operações não tenham como objetivo principal a sua reestruturação ou racionalização mas sim, a evasão fiscal.

No CIRS podemos considerar como cláusula especial anti abuso o artigo 45.º, n.º 3, em que, o valor de aquisição é o valor patrimonial tributário constante da matriz até aos dois anos anteriores à doação.

Na LGT, o legislador consagrou, no artigo 39.º, o regime geral da denominada cláusula especial anti-abuso (CGAA). Referindo que nos termos do n.º 1, a tributação é efetuada com base no negócio jurídico real.

Podemos encontrar algumas limitações nestas normas, como ter um âmbito de aplicação reduzido, atuar-se posteriormente à identificação da fraude à lei fiscal, a possibilidade de fuga através de outro comportamento não constante da norma<sup>134</sup>, «tem que haver uma percepção por parte do poder legislativo de que se registam certos comportamentos /actuações de natureza abusiva em certas áreas jurídico-económicas, sendo que a aplicação de uma norma proibitiva é a única ou a melhor forma de impedir tais abusos»<sup>135</sup>. De referir que a “aplicação de algumas das cláusulas anti-abuso específicas (...) levanta inúmeras dificuldades, que têm a sua origem sobretudo na falta de um adequado enquadramento sistemático e na falta de precisão da linguagem utilizada pelo legislador”<sup>136</sup>. Por todos estes motivos muitos países, aos setores mais suscetíveis à evasão e fraude fiscais, depois de terem adotado uma série de cláusulas especiais, resolveram adotar uma cláusula geral (Nabais, 2016: 209).

#### 4.5 SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO

Como salienta Saldanha Sanches, entre tantas formas tradicionais de manipulação das formas jurídicas, como forma de defraudar o fisco, temos a simulação<sup>137</sup>. A simulação de negócio é definida como a «divergência intencional entre a vontade e a declaração,

---

<sup>134</sup> NUNES, Gonçalo Avelãs, «A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal ....*Fiscalidade*, n.º 3, Julho 2000, p. 46-47

<sup>135</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, «O artigo 23.º, n.º 7, do CIRC, a Constituição e o regime de preços transferência das convenções sobre dupla tributação», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, p. 138.

<sup>136</sup> TEIXEIRA, Manuela Duro, «Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – Algumas notas», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, p. 261.

<sup>137</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, 2006, p. 79

procedente do acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros»<sup>138</sup> ou o negócio diz-se simulado “se, por acordo entre declarante e declaratário, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante. O negócio simulado é nulo<sup>139</sup>.”

A nulidade do negócio praticado e a tributação do negócio simulado são duas formas de reação jurídica contra a redução abusiva do imposto a pagar e, como tal, entre outras da LGT, o artigo 39.º da referida Lei é considerado uma norma anti-abuso, dado que à Administração Fiscal são atribuídos poderes para tributar o negócio jurídico real e não o simulado, podendo apenas fazê-lo, “se estiver perante negócios que constem de documentos autênticos<sup>140</sup>”, depois de declarada a sua nulidade, por decisão judicial.

Numa simulação relativa, em que o negócio simulado, negócio artificioso, esconde um outro, o negócio pretendido por ambas as partes, porque a simulação relativa pode coincidir com a realização de um negócio com a finalidade de minimizar a tributação, total ou parcialmente, sendo que nesta situação, uma vez que há um acordo simulado pressupõe-se a existência de simulação e não de fraude.

O artigo 293.º do Código Civil prevê a conversão do negócio jurídico simulado no negócio oculto.

O artigo 39.º, n.º 1, da LGT tem um importante papel no combate ao planeamento fiscal abusivo, permitindo a desconsideração fiscal do negócio simulado e a tributação do negócio oculto quando, se pretende esquivar ou diminuir o imposto, eliminando deste modo a vantagem fiscal pretendida pelas partes.

“A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação”, conforme o artigo 38.º, n.º1, da LGT, quando no momento “já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes”<sup>141</sup>, aplicando-se assim, tanto à figura da simulação, como à figura da CGAA. Distinguindo a simulação de negócio da CGAA, as suas semelhanças, induzem à confusão<sup>142</sup>. Em termos procedimentais enquanto à simulação não é imputado um procedimento especial, podendo ser arguida a todo o tempo, dentro do prazo de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT, já à aplicação da CGAA exige um procedimento especial, o dever de fundamentação, um prazo alargado para o exercício

---

<sup>138</sup> ANDRADE, Manuel A. Domingues, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume II, p. 169.

<sup>139</sup> Nos termos do artigo 240º, nº 1 e nº 2 do Código Civil.

<sup>140</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, 2006, p. 79.

<sup>141</sup> A intenção ou o intuito de enganar encontra-se igualmente verificado. TORRES, Manuel Anselmo, «A Simulação Fiscal na Lei Geral Tributária», *Separata da Revista da Banca*, n.º 47, Janeiro/Junho 1999, p. 85.

<sup>142</sup> Sobre a confusão entre o regime da simulação e a CGAA vd. COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, p.85 e ss.

do direito de audição prévia do contribuinte, bem como a autorização prévia pelo dirigente máximo do serviço, conforme o artigo 63.º do CPPT.

No dizer de Jesuíno Alcântara Martins<sup>143</sup> (2017:24),

*[I]ndependentemente do procedimento tributário ser da iniciativa do contribuinte ou da iniciativa dos serviços da Administração Tributária, sempre que um órgão ou agente da Administração Tributária tome uma decisão ou pratique um acto que afecte a esfera jurídica do sujeito passivo da relação jurídica tributária O acto ou a decisão tem de ser fundamentada com as razões de direito e de facto que a tenham motivado.*

Tanto numa figura como na outra há uma possível coincidência quanto à motivação do negócio, obtenção de uma vantagem fiscal, porquanto em ambas as situações o comportamento do contribuinte tem por objetivo a minimização da sua carga fiscal.

As duas figuras diferenciam-se, no que respeita ao elemento meio, pois a simulação opera pela dissimulação da real vontade do contribuinte, portanto, existe uma vontade oculta do contribuinte permitindo o artigo 39.º, n.º 1 da LGT, a sua importância em termos fiscais, enquanto que na CGAA, há a existência de um abuso do meio empregue que conduz à sua desconsideração fiscal e à relevância da forma usual para os fins económicos.

Assim, «o regime da simulação pretende atingir a realidade que se esconde por detrás da aparência, enquanto a CGAA visa analisar a própria realidade, uma vez verificados certos pressupostos»<sup>144</sup> e, segundo o entendimento de Gustavo Courinha é possível a aplicação simultânea dos dois regimes quando o negócio oculto ocupe o âmbito de aplicação da CGAA.

## **4.6. OS ILICITOS FISCAIS CONEXOS COM O PLANEAMENTO FISCAL**

### **4.6.1. FRAUDE FISCAL**

O contribuinte ao utilizar um esquema que viole uma norma no nosso ordenamento jurídico, uma escolha fiscal *contra-legem*, procede com ilicitude, significando, no âmbito das infrações tributárias, incorre numa sanção, que face à gravidade, nos termos do

---

<sup>143</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara – *As garantias do contribuinte*.

<sup>144</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos .....*, 2004, p.

Regime Geral das Infrações Tributárias - RGIT, poderá ser de cariz contra-ordenacional ou criminal.

O RGIT foi aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, que revogou o RJIFNA, e o título V da LGT, tendo estes, regulamentado até esse momento, quanto à sua persecução, sanção, bem como princípios e regras gerais aplicáveis às infrações tributárias<sup>145</sup>. Consagra o Direito Penal Fiscal em sentido amplo, sendo este, composto por infrações penais, integrantes do direito penal secundário e por infrações contra-ordenacionais, pertencentes ao direito penal administrativo, o direito contra-ordenacional, ou seja, o RGIT trata dos crimes tributários comuns, crimes fiscais, crimes aduaneiros e crimes contra a segurança social, ressalvando o seu artigo 102.º a aplicação de regimes sancionatórios previstos noutras disposições especiais<sup>146</sup>.

O crime de fraude fiscal encontra-se previsto no artigo 103.º do RGIT, capítulo III *Crimes fiscais*, constituindo “fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. 2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15 000. (Redação da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro) 3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária”.

---

<sup>145</sup> Evolução histórica da infração fiscal *vide* SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, p. 51 e ss. e SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 3ª edição, 2010, p. 17 e ss.

Quanto à redação da norma relativa à fraude fiscal *vide* SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 3ª edição, 2010, nota 588.

<sup>146</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 67.

As condutas constantes da presente norma consubstanciam uma violação dos deveres de cooperação específica, por parte do sujeito passivo<sup>147</sup>, encontrando-se este, obrigado ao pagamento da dívida tributária, bem como, a uma série de obrigações acessórias, nos termos do artigo 31.º, n.º 2, da LGT, tais como, a incumbência por parte do sujeito passivo de “possibilitar o apuramento da obrigação de imposto”, através da “apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”.

A conduta criminalmente relevante pode ser efetuada por ação, através do não cumprimento dos referidos deveres de cooperação específica<sup>148</sup> com alteração dos factos ou valores nos moldes descritos, celebração de negócio simulado bem como através da simples omissão (alínea *a*) e *b*) do n.º 1 do RGIT).

O crime de fraude fiscal pode consubstanciar-se num crime por omissão se no caso concreto a conduta consistir na ocultação de factos ou valores, adquirindo relevância criminal se a vantagem patrimonial obtida através da mesma for superior a 15.000€, nos termos do artigo 103.º, n.º 2 do referido Regime ou contra-ordenacional se for inferior ao mencionado montante<sup>149</sup>.

Estamos perante um crime de execução vinculada<sup>150</sup> uma vez que o legislador concretizou os meios da sua realização, considerando-se as condutas aptas a produzir a

---

<sup>147</sup> O dever de cooperação com a Autoridade Tributária *vide* MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, p. 27 e ss.

<sup>148</sup> Por deveres de cooperação específica, temos as obrigações acessórias, referimo-nos aos que são aptos a diminuir as receitas fiscais do Estado, logo, uma vantagem fiscal na esfera do sujeito passivo, um dos elementos constitutivos do crime de fraude fiscal. Conforme, SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Almedina, 2010, p. 207 e SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 76-77

<sup>149</sup> O limite quantitativo mínimo (€15 000) estabelecido no n.º 2 do artigo 103.º do RGIT pode ser entendido como elemento constitutivo do crime de fraude fiscal ou condição de punibilidade, *vd.* SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Almedina, 2010, p. 203 e ss., SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 90-91 e SANTOS, André Teixeira dos, *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, 2009, p. 87 e 229 e ss..

Sendo, a leitura desta norma complexa, tanto no que respeita ao modo de determinação da *vantagem patrimonial ilegítima*, como à sua aptidão e concretização, surgindo legítimas dúvidas na sua interpretação, *vd.* SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Almedina, 2010, p. 204-205 e SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, 2009, p. 87

<sup>150</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Almedina, 2010, p. 206, SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso*

tal vantagem fiscal e desconsiderando-se as mesmas quando a verdade seja reposta através da entrega da declaração de substituição dentro do prazo legal para entrega da mesma<sup>151</sup>.

Quanto à consumação do crime de fraude fiscal apenas se verifica na liquidação definitiva uma vez que o sujeito passivo tem a responsabilidade de proceder à liquidação, fixação de coleta e, a auto-liquidação do imposto, caso seja o IVA, tomando conhecimento a Autoridade Tributária no momento da validação, ou seja, momento em que se concretiza a conduta.

#### **4.6.2 FRAUDE FISCAL QUALIFICADA**

O crime de fraude fiscal, também pode ser executado na sua forma qualificada, nos termos do artigo 104.º do RGIT que passo a citar “1 - Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias: a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções; c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais. 2 - A mesma pena é aplicável quando: a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou b) A vantagem patrimonial for de valor superior a € 50 000.3 - Se a vantagem patrimonial for de valor superior a € 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a

---

*Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 86 e SANTOS, André Teixeira dos, *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, 2009, p. 75 e ss.

<sup>151</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 3ª edição, 2010, p. 208-209

1920 dias para as pessoas colectivas.4 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber”.

Neste artigo, o legislador pretendeu proteger o bem jurídico, máxime o património do Estado<sup>152</sup>, contra condutas que se consideram gravosas., aferidas através da verificação de duas ou mais circunstâncias elencadas no n.º 1 do referido artigo, conduzindo estas à aplicação do mesmo, ainda que não haja um aumento no montante da vantagem patrimonial indevida. De salientar, o constante da alínea f) do referido nº 1, uma vez que, a utilização de regimes fiscais mais favoráveis<sup>153</sup> encontra-se normalmente ligada, a práticas de planeamento fiscal abusivo sendo, a criação de estruturas de “optimização fiscal”, comum entre os grandes grupos (Almeida, 2015: 42).

Analisando estas estruturas que na maioria das vezes detêm entidades pertencentes a esses regimes claramente mais favoráveis e fazer a distinção entre racionalidade fiscal da racionalidade de poupança fiscal é de extrema dificuldade.

Por outro lado, poucas são as estruturas em que haja uma interposição direta de um regime claramente mais favorável e Portugal, na maioria dos casos, existe a interposição entre outras jurisdições e a nossa jurisdição, motivo pelo qual a aplicação do crime de fraude fiscal qualificada será limitada.

#### **4.7. CASO PRÁTICO DA RECHEIO, SGPS, S.A.**

No presente ponto analisaremos o Processo n.º 4255/10<sup>154</sup>, de 15/02/2011, do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul.

Em 14 de fevereiro de 2012 foi proferida, pelo Tribunal Central Administrativo do Sul, o segundo acórdão, processo n.º 5104/11<sup>155</sup>, sobre a temática<sup>156</sup>, que contudo não se analisa no presente trabalho.

---

<sup>152</sup> Em relação à discussão sobre o bem jurídico presente no crime de fraude fiscal (e, por maioria de razão, o crime de fraude fiscal qualificada) vd. SANTOS, André Teixeira dos, *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, p. 89 e ss. e SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, 2009, p. 67 e ss.

<sup>153</sup> Estes regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis são definidos no ordenamento jurídico português por meio de lista taxativa, conforme Portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro alterada pela Portaria 292/2011, de 8 de Novembro.

<sup>154</sup> Disponível, em texto integral, no site da DGSJ,

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument>

<sup>155</sup> Disponível, em texto integral, no site da DGSJ

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f2f578b77e11e637802579aa003679e0?OpenDocument&Highlight=0,recheio>

Este acórdão constitui a primeira decisão de um Tribunal Superior sobre a aplicação da designada cláusula geral anti-abuso<sup>157</sup>, prevista no número 2 do artigo 38º da Lei Geral Tributária (LGT). O processo em análise respeita a um litígio entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e a empresa Jerónimo Martins, SGPS, S.A..

Somos a precisar que neste acórdão o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) não estava a analisar o recurso da liquidação decorrente a aplicação da CGAA, mas sim o Despacho do Director-Geral dos Impostos, que autorizou, no caso concreto, a aplicação das disposições anti-abuso para efeitos da determinação da matéria colectável em sede de IRC, acto que foi objecto de impugnação pelo contribuinte (Pedro Amorim; 2011, 227). Segundo o texto do citado acórdão, estava em causa um mecanismo de planeamento fiscal, montado com a finalidade de através da interposição de sociedades sedeadas na Zona Franca da Madeira (ZFM) proceder-se ao financiamento de outras sociedades do grupo, por forma a transformar juros em dividendos não tributáveis, por força do regime da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, então constante do artigo 46º do Código do IRC<sup>158</sup> (Pedro Amorim, 2011: 228).

Quanto aos factos, estamos na presença de uma entidade cotada na bolsa de Lisboa desde 1989, que exerce a sua atividade na área da distribuição, da indústria e dos serviços. No âmbito da sua expansão comercial e desenvolvimento estratégico, reestruturou-se e tornou-se a empresa mãe de várias sub-holdings, ou seja, constitui-se como a sociedade dominante de uma ou de várias SGPS – sociedade gestora de participações sociais.

Na sua expansão internacional, na década de 90 do século passado financia um negócio de distribuição a retalho no estrangeiro, dentro e fora da União Europeia. Sendo que algumas das sociedades por si detidas (controladas) tem a sua sede localizada na Zona Franca da Madeira (hoje Centro Internacional de Negócios da Madeira<sup>159</sup>). Do objeto comercial destas refira-se o de procederem ao financiamento da atividade de diversas sociedades do grupo que operam em diferentes países.

---

<sup>156</sup> Objeto: O presente recurso vem interposto da Sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida pela A...contra a liquidação de IRC que lhe foi dirigida, com respeito ao exercício de 2004, mediante a aplicação do nº 2 do artigo 38º da LGT (CGAA).  
2ª Entende a Recorrente que a Sentença em referência está ferida de anulabilidade.

<sup>157</sup> AMORIM, Pedro Patrício, (2011) Anotação à primeira decisão de um tribunal superior sobre a aplicação da cláusula geral anti-abuso. p. 225.

<sup>158</sup> Atualmente nos artigos 51.º e 51.º A do CIRC.

<sup>159</sup> Sobre o tema, vd. PALMA, Clotilde Celorico - *O novo regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira – Linhas gerais e vicissitudes de uma negociação*, in RFPF (2015-IV), pp. 63-97.

Na orgânica do “esquema” identificam-se as sociedades Recheio, SGPS, S.A., a sociedade PSQ – Sociedade de Investimentos Mobiliários e Imobiliários Lda e a MontBlanc.

A sociedade Recheio, SGPS, S.A é uma sub-holding ligada à área da distribuição a retalho, com sede em Portugal tendo por objeto a gestão de participações noutras sociedades e, a 31 de dezembro de 2003 era participada em 72% pela Servicompra Consultores de Aprovisionamento, Lda, que por sua vez era detida em 96% pela sociedade Jerónimo Martins, SGPS,S.A<sup>160</sup>.

A PSQ – Sociedade de Investimentos Mobiliários e Imobiliários Lda, com sede na Zona Franca da Madeira (agora denominado Centro Internacional de Negócios da Madeira), encontrava-se, à data, isenta de I.R.C. ao abrigo do disposto no artº.41, nº.1, do E.B.Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1/7, e tinha como objecto social a actividade de prestação de serviços nas áreas contabilística e económica, elaboração de estudos económicos e de análise,... Era detida em 89% pela sociedade Recheio, SGPS,S.A., em 11% pela Jerónimo Martins, SGPS, S.A<sup>161</sup>.

A MontBlanc com a sua sede nas ilhas Channel é uma empresa estranha ao grupo Jerónimo Martins.

A 19 de setembro de 1997 foi celebrado um contrato de empréstimo obrigacionista entre a PSQ e a MontBlanc, acordando a PSQ, emprestar áquela o montante de 399.038.317,65€ a uma taxa de juro de 6,586% ao ano, por um período de 10 anos, com pagamentos semestrais de juros.

Nos quatro anos seguintes, a 21 de setembro de 1998, a 20 de setembro de 1999, a 19 de setembro de 2000 e a 19 de setembro de 2001 são celebrados mais quatro novos contratos de empréstimo obrigacionista entre as partes sendo, a data de pagamento dos juros e a data de maturidade dos empréstimos coincidentes com do primeiro empréstimo. Em 19 de setembro de 1997, conforme refere Lauriana Vieira (2014: 70), a sociedade a Recheio, SGPS, S.A para dar cumprimento ao contrato efetuou uma transferência para a conta da PSQ a título de prestações suplementares e, esta, nesta mesma data efetua uma transferência de igual valor para a conta da MontBlanc sendo, os quatro empréstimos de financiamento efetuados nos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001, assegurados por prestações suplementares pela Recheio e, ainda, na mesma data-valor

---

<sup>160</sup> VIEIRA, Lauriana, (2014), dissertação de mestrado. p. 69.

<sup>161</sup> Processo n.º 4255/10 de 15/02/2011, do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul.

e com o mesmo montante, a Recheio efetua transferências da sua conta para a PSQ e da PSQ para a MontBlanc<sup>162</sup>.

É de referir que, os empréstimos concedidos entre os anos de 1997 a 2001, pela Recheio à PSQ no valor total de 698.317.055,93€ correspondem ao número de transferências da Recheio para a PSQ, com as mesmas data-valor e a título de prestações suplementares de capital e, as últimas quatro prestações suplementares proveniente da Recheio, na mesma data e com o mesmo montante, tiveram origem de fundos, o reembolso de prestações suplementares da empresa Tand BV, empresa do grupo Jerónimo Martins.

Durante o período entre os anos de 1997 a 2004, os empréstimos que foram concedidos à MontBlanc renderam juros à PSQ no valor total de 132.279.020,96 € que, devido ao seu regime de tributação, estavam isentos de IRC, havendo até 20 de setembro de 2004, distribuição de lucros, sempre que a PSQ os obtinha.

Nesta atuação não há a preocupação de minimização do imposto mas sim, artifícios por meio de atos jurídicos formalmente lícitos, uma vez que, como a PSQ, é uma empresa participada pela Recheio e, usufrui de um regime fiscal temporário favorável, os lucros distribuídos por si estão isentos de tributação, ou seja, com a inexistência da PSQ, os juros obtidos eram contabilizados na esfera da Recheio, estando sujeitos a tributação.

A sociedade Jerónimo Martins ao transformar os juros do capital que aplica, em lucros distribuídos por uma empresa sua participada isenta de IRC, produz um efeito de fuga ao imposto, pois este seria exigido se a empresa tivesse optado por uma aplicação direta, com resultados económicos equivalentes<sup>163</sup> sendo, estes lucros distribuídos resultantes dos juros dos cinco empréstimos concedidos à MontBlanc, verificando-se assim, que a presença da PSQ teve como único objetivo a utilização abusiva das formas legais pela obtenção de rendimentos isentos de imposto Neste sentido no citado acórdão –

---

<sup>162</sup> Do citado acórdão retira-se que:

[c]om data valor de 30/9/1997, a A. transferiu o montante de € 199.519.158,83, a favor da "PSQ", a título de prestação suplementar de capital, montante que na mesma data esta mutuou à sociedade "MONT BLANC", empresa sediada em Channel Islands e regida pelas leis de Jersey, sendo considerada não residente, tudo na sequência da celebração de um contrato de empréstimo obrigacionista por um período de 10 anos, com vencimento de juros à taxa anual de 6,442%, de que resultaram para a "PSQ" os seguintes proveitos:

- 1)- Exercício de 2000 - € 12.888.237,98;
- 2)- Exercício de 2001 - € 12.853.024,22;
- 3)- Exercício de 2002 - € 12.853.024,22.

<sup>163</sup> Conforme o Acórdão do TCAS de 14 fevereiro de 2012, Processo nº 0501/11. Pág. 14.

*[A] utilização da sociedade "PSQ" na celebração destes contratos teve um único, claro e inequívoco objectivo que consistiu na eliminação da carga fiscal sobre os respectivos juros, a qual se traduziu, na esfera da A., numa redução significativa da base colectável a tributar, ou mais concretamente e nos três exercícios em questão, no aumento do prejuízo fiscal a reportar.*

Sem qualquer estrutura física nem humana, a PSQ tinha garantidos todos os seus serviços pela sociedade Jerónimo Martins SGPS, S.A. e pela sociedade Recheio SGPS, S.A..

A PSQ não possui meios físicos para a realização do seu objeto, não detém instalações próprias nem arrendadas, não apresenta custos relativos a despesas com o pessoal e os seus gerentes constam dos quadros de empresas do grupo Jerónimo Martins.

Tinha como atividade a aplicação das prestações suplementares que recebia da sociedade Recheio, correspondentes os rendimentos gerados a 100%, nos exercícios de 2003 e 2004, a juros obtidos com os empréstimos que foram concedidos à Mont Blanc, em que, os rendimentos obtidos são distribuídos aos sócios sob a forma de lucro.

Conclui-se, assim que, os contratos celebrados pela PSQ poderiam ser efetuados pela sociedade Recheio, com apenas, a desvantagem da tributação em sede de IRC dos juros provenientes do empréstimo que foi concedido à MontBlanc, com a certeza porém, que a utilização da PSQ era desnecessária e que a empresa Recheio utilizou para o efeito, uma empresa sua participada instalada na Zona Franca da Madeira, para desse fato isentar de imposto, proveitos que contabilizados devidamente e tratados sob a forma jurídica normal, (...) seriam tributados em sede de IRC<sup>164</sup>.

Como referido, no início, o objeto do processo tinha a ver com a não concordância do despacho, datado de 16/08/2004, do Director-Geral dos Impostos que autorizou a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artº. 38, nº.2, da LGT, ao resultado tributável em sede de I.R.C. dos exercícios de 2000, 2001 e 2002.

A parte invocava a ilegalidade do despacho, uma vez que havia divergência com a AT quanto à verificação da caducidade, ou seja, havia

*[u]m problema da caducidade do específico procedimento anti-abuso. Sendo pacífico que, in casu, o prazo de caducidade é o previsto no n.º 3 do artigo 63.º do CPPT, ou seja, 3 anos, a controvérsia reside em saber a partir de que momento se deve iniciar a sua contagem. Isto é, tudo está em saber se aquele prazo de 3 anos se inicia a partir da celebração dos contratos de mútuo, isto é, 1995 a 1997, como*

---

<sup>164</sup> Conforme o Acórdão do TCAS de 14 fevereiro de 2012. Processo nº 0501/11. Pág. 20.

*defende a Recorrente, ou antes, como defendido na sentença recorrida e pela Administração Tributária, a partir da recepção de acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, o que se verificou nos anos de 2000, 2001 e 2002.*

*A parte entendia que o « n.º 3 do artigo 63.º do CPPT determina que o procedimento referente à aplicação das normas anti-abuso pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou de celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições anti-abuso.»*

Como refere Pedro Amorim (2011:228) E foi justamente sobre as duas mais controversas questões suscitadas por este preceito – a caducidade do direito de instaurar o procedimento e a verificação dos pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso que incidiu a pronúncia do TCAS.

Por seu lado a AT e depois o Tribunal considerou que na contagem dos prazos se deveria de seguir doutrina da *step transaction doctrine*<sup>165</sup>. *E assim para aplicação da cláusula o momento da recepção do dividendos e não da celebração dos contratos.*

*[n]o caso dos autos, encontramos-nos perante um conjunto complexo de actos sujeito a uma arquitectura global, nos quais vamos encontrar eventos preparatórios, como aqueles a que quer dar realce a A., tal como outros com características complementares, somente na sua visão completa se detectando o desenho elisivo. São as denominadas "step by step transactions" nas quais se encontra uma "facti species" complexa, envolvendo uma sucessão de actos/ negócios coordenados entre si, embora possam ocorrer em momentos temporais diversos, e com o objectivo comum de conseguir uma vantagem fiscal. Face a esta espécie de operações, deve o aplicador da lei operar um tratamento integrado visualizando-as*

---

<sup>165</sup> Escrevem GARCIA, Nuno e Fernandes, José Almeida que

*[a] recepção do conceito anglo-saxónico de construção jurisprudencial step transaction pelos nossos tribunais, o qual parece, aliás, decisivo pelo Tribunal para efeitos de determinação do momento a partir do qual se deve iniciar o período de contagem do prazo de caducidade especial constante do n.º 3 do artigo 63.º do CPPT. O TCA-Sul é claro nesta matéria ao afirmar que a data relevante para a contagem desse prazo de caducidade é a data do último negócio jurídico dessa step transaction – no caso, «a data da recepção dos acréscimos patrimoniais como dividendos» (cit.) – sendo que é essa a data (e não o final do exercício em sede de impostos periódicos ou de cumprimento das obrigações declarativas referentes a essa transacção) a data inicial de contagem.*

*In CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO – OPUS I COMENTÁRIO AO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL DE 15 DE FEVEREIRO DE 2011 (PROCESSO Nº 04255/10) – RFFP N.º 2, Ano 4 (2011),p. 241.*

como uma única transacção, propendendo para um único e final resultado. Trata-se da "step transaction doctrine", a qual se deve aplicar ao caso dos autos .....

Pois bem, quando assim sucede, como se julga ser o caso em análise, a disposição anti-abuso pode e deve aplicar-se ao momento decisivo e final que é representado, "in casu", pela recepção de acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, em vez de juros, que seria o que aconteceria na ausência da operação compósita evasiva (cfr.n.º.4, als. q) a v), da matéria de facto provada).

Concluindo o Tribunal que

*[Q]uanto à questão da caducidade do direito de a Administração Tributária aplicar as disposições anti-abuso consagradas nos artigos referenciados, por não se contar o mesmo a partir dos contratos de mútuo, momento em que ainda nada se podia aferir quanto ao comportamento elisivo por parte da A, diremos que, como assertivamente refere o recorrido nas suas contra-alegações, a contagem de tal prazo só se pode iniciar aquando da dedução dos dividendos, sendo esta a contagem objectivamente possível, até porque, em silogismo lógico, os fins de elisão fiscal só são determináveis qualitativamente e quantitativamente através do acto de dedução dos dividendos nas declarações de rendimentos de IRC dos exercícios em causa, em vez da sua tributação a título de juros por remuneração do capital aplicado pela A. Por isso que não se verifica a caducidade do direito da AF de accionar a tributação pelo recurso às normas anti-abuso.*

O acompanhamento desta decisão, não é unanime na doutrina, para o citado autor Pedro Amorim (2011:230-231), do n.º 3 do artigo 63.º do CPPT

*[r]esulta claramente que, três anos depois da realização do acto ou negócio jurídico fraudulento e artificioso que pode ser desconsiderado pela Administração Tributária, os efeitos jurídicos desse mesmo acto ou negócio consolidam-se no que concerne às suas consequências fiscais. Ou seja, tais efeitos tornam-se irrevisíveis à luz dos preceitos que regem a matéria do abuso de direito na área da fiscalidade, deixando os correspondentes actos ou negócios de poderem ser "objecto da aplicação das disposições anti-abuso".*

Referia-se que a redacção do n.º 3<sup>166</sup> foi alterado, com efeitos a 1-1-2012.

---

<sup>166</sup> 3 – A fundamentação do projeto e da decisão de aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 contém necessariamente: *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

a) a descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam; *(Redacção dada pela Lei n.º 64-*

No seu entendimento a referida norma «nada mais é que uma regra especial de caducidade, que encontra plena justificação nos princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica».

Por seu lado, Nuno Garcia e José Almeida (2011:246) sustentam «que não se deve proceder a uma recepção acrítica do conceito de *step transaction* e que a mesma carece de adicional desenvolvimento jurisprudencial para a sua densificação.»

## Capítulo V - Conclusões

Para Rita Caçada Pires (2018: 20) «a globalização produziu, na esfera do Direito Fiscal, nacional e internacional, uma inadequação e um desajustamento dos sistemas», já para Joseph Stiglitz (2003: 1075), emprega-se o termo globalização «para designar a integração mais estreita das economias do mundo que resultou dos menores custos dos transportes, dos menores custos das comunicações e da redução das barreiras artificiais erguidas pelos homens».

Registamos que como elementos nucleares no mundo global e acompanhando Pires (2018: 19), influenciadores do Direito Fiscal, quer nacional quer internacional temos «a tecnologia, os novos actores do poder nacional e internacional, a mobilidade, a interdependência e o enfraquecimento do poder público», pois com eles houve a transformação das estruturas fiscais, da organização do próprio tributo e da interação entre o contribuinte e o Fisco.

Concluimos que devido aos compromissos bilaterais e multilaterais, tais como, os acordos para eliminar a dupla tributação, que condicionam os direitos fiscais, que criam deveres, reestruturando a Administração Fiscal, bem como, a interoperabilidade e a interação das várias soberanias nacionais, há a fragmentação da soberania fiscal e, como tal, a sua autolimitação. As medidas isoladas não têm força havendo necessidade «da concertação de medidas entre as administrações fiscais» (Pires, 2018: 22).

---

*B/2011, de 30 de dezembro)*

*b) a demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.* (Redação dada pela Lei n.º

64-B/2011, de 30 de dezembro)

Igualmente registamos que a degradação das bases de tributação sobre a qual deve incidir o imposto, é outro fundamento de que «a globalização gera inadequação e desajustamento dos sistemas fiscais» (Pires, 2018: 27), uma vez que, devido à mobilidade internacional, há a migração do capital e do trabalho, principalmente o mais qualificado, para países com tributação reduzida ou sem tributação, apelidando-se a este fenómeno, de *tax jurisdiction shopping*. Assim, a receita proveniente da tributação diminui fortemente porque o Estado vê a deslocação dos seus grandes rendimentos, motivo pelo qual, «alguns Estados tributam mais favoravelmente os rendimentos de capitais» (Pires, 2018: 29).

Do referido ao longo deste trabalho, concluímos que e acompanhando Pires (2018: 30), a degradação da base tributável deve-se também, à concorrência fiscal prejudicial que aproveitando-se da mobilidade internacional do capital e do trabalho qualificado, faz com que os Estados proporcionem condições fiscalmente mais favoráveis, oferecendo espaços fiscais incentivadores do investimento e armas utilizadas pelas administrações fiscais nesta era global. Estas medidas concorrenciais agressivas, com a finalidade de atrair mais capital e trabalho qualificado e, também, a obtenção de maiores bases de tributação, fiscalmente podem distorcer o mercado internacional, através da «diminuição dos níveis de tributação dos rendimentos de capitais e manutenção dos níveis de tributação dos rendimentos gerados pelo trabalho (tributação dual), bem como a tributação do rendimento dos bens imóveis e da despesa na forma tradicional» (Pires, 2018: 30). Salientamos que os comportamentos agressivos têm sido limitados pelos Estados, tanto a nível nacional como a nível internacional, um vez que, têm efeitos negativos, não só para a economia, como também para os sistemas fiscais, procurando-se assim, «gerar um espaço de boa convivência, justiça e integridade entre os vários sistemas fiscais» (Pires, 2018: 30).

Assim, com a degradação da base de tributação há a diminuição do imposto a arrecadar e, conseqüentemente, a diminuição das receitas fiscais com a capacidade de cobrança de impostos danificada, motivos que, podem criar atritos entre a fiscalidade internacional e os acordos multilaterais.

Mas, como referimos, as principais conseqüências da degradação da base de tributação são alterações significativas na estrutura e organização das receitas fiscais.

Para as pessoas coletivas essa degradação, devido há permeabilidade à globalização, faz-se através da deslocalização do capital, das novas tecnologias e do «planeamento fiscal agressivo e ostensivo» (Pires, 2018: 32), não técnico, considerado evasão, pois neste planeamento, escolhe-se a jurisdição aplicável (*treaty shopping*), escolhe-se a

regra de tratados aplicáveis (rule shopping), os preços de transferência (*transferpricing*), a subcapitalização (*thincapitalization*) ou a não distribuição de lucros (daí as CFCs), com a finalidade de comprimir a base de incidência para minimizar o imposto a pagar. Para além destas escolhas que, atuam sobre a base de incidência, temos ainda a considerar as jurisdições fiscais onde são aplicadas taxas de imposto mais aliciantes ou de deduções ampla, uma vez que o objetivo é minimizar o imposto a pagar e, também pela preferência da taxa de imposto ou deduções à coleta, mesmo que nas jurisdições em causa, as bases de incidência sejam idênticas. Sobre este último ponto, Clotilde Celorico Palma<sup>167</sup> (2017:146), levanta mesmo a questão ao perguntar:

*[U]ma outra questão é saber se, efetivamente, deveremos ou não ter tais mecanismos de repressão de concorrência fiscal prejudicial (no que se reporta ao nível das taxas do imposto, entenda-se) ou se, pura e simplesmente, não deveremos antes fazer actuar as forças de mercado. Certo é que, cada vez mais, reina uma anarquia nesta matéria da concorrência fiscal prejudicial e nestes exercícios.*

Nas pessoas singulares como consideramos, temos a considerar, os trabalhadores com conhecimento ou altamente qualificados, auferindo rendimentos elevados e, como tal, são importantes para a Administração Fiscal, têm facilidade à mobilidade internacional, aos mecanismos do planeamento fiscal, à deslocalização da base tributária ou da própria pessoa para jurisdições mais favoráveis, podendo assim, diminuir a base de tributação ou outros elementos para minimizar a sua carga fiscal e, os trabalhadores menos qualificados, bem como os restantes trabalhadores onde, não têm a facilidade de deslocalização ou ao planeamento fiscal, dado que, a sua base de incidência é fixa e imóvel e, também conhecida pela Administração Fiscal logo, «o aumento da carga fiscal acontece uma vez que, toda a situação é compatível com as bases sobre as quais assentam os sistemas fiscais tradicionais» (Pires, 2018: 33).

Assim, quanto ao rendimento há, uma diminuição da receita fiscal provocada pela diminuição da base de incidência ou por outras vias, em que, o Fisco tenta compensar através da tributação da despesa, motivo pelo qual, o IVA tem vindo a ser aumentado, bem como, outros impostos sobre a despesa, impostos indiretos, sendo que, nestes impostos, com o comércio electrónico, já há o despontar da evasão, da fraude e da redução da tributação, contribuindo para que tal aconteça, «a possibilidade de anonimato e o baixo custo por comparação com o comércio tradicional» (Pires, 2018: 34), havendo também, a diminuição de imposto quando, devido à facilidade de mobilidade, porque são

---

<sup>167</sup> PALMA, Clotilde Celorico, *A prometida muralha fiscal de Trump* (julho 2017), pp 146.

contribuintes abastados então, podem optar por países onde as taxas para o consumo são mais aliciantes, suportando assim a carga fiscal, aqueles que não têm essa facilidade.

Também já se pensou na tributação do património como meio de contrariar a quebra de arrecadação de impostos e, concluindo-se que, «é sobre aquele que não goza de mobilidade e não é permeável à globalização que recai o aumento da carga fiscal» (Pires, 2018: 34).

A justiça fiscal não pode ser concretizada devido à divulgação da mobilidade, bem como, a equidade nos sistemas fiscais atuais é superada pela neutralidade, sendo esta, dificilmente alcançada devido aos comportamentos fiscais prejudiciais.

Observamos que a nível internacional existe o conflito entre os Estados da residência e os Estados da fonte, motivado pelos Estados de residência quererem tributar, em detrimento dos Estados da fonte.

A dificultar mais, o equilíbrio entre diversos princípios orientadores temos o aumento a montantes extremos, dos custos administrativos e dos custos de sujeição devido ao impacto da Globalização na Administração Fiscal (Pires, 2018: 35).

Quanto à coerência e simplicidade dos sistemas fiscais, registamos que «compreende-se a presença de várias forças antagónicas, cada uma delas capaz de gerar abalos profundos na coerência do sistema fiscal<sup>168</sup>» e «a simplicidade transforma-se numa árdua busca. A complexidade mantém-se ou até se reforça<sup>169</sup> contribuindo para tal, «o peso excessivo assumido pela máquina fiscal, bem como a multiplicação da legislação fiscal, a sua constante alteração, e, naturalmente, a pressão exercida pelos *lobbies* económico-sociais, quer na feitura das leis fiscais, quer na sua implementação, quer ainda na sua interpretação, aplicação e adaptação<sup>170</sup>».

Os objetivos do Tratado de Maastrich com os interesses em matérias de comércio, investimento e receita pública tentam ser conciliados pelos governos da União Europeia. Os orçamentos públicos extremamente sobrecarregados com os défices da segurança social ainda suportam a pressão da globalização das economias e a liberalização dos capitais.

---

<sup>168</sup> PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, 2018, p. 36.

<sup>169</sup> PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, 2018, p. 36.

<sup>170</sup> PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, 2018, p. 36.

Verificamos que a nível fiscal as taxas de imposto sobre o rendimento, tanto das pessoas singulares como das pessoas coletivas, têm sido gradualmente reduzidas, tal como a base tributável com a finalidade do investimento manter-se ou subir, para que o défice público não aumente.

O planeamento fiscal excessivo é uma preocupação para os Estados da União Europeia, sendo, as normas de prevenção, internas ou internacionais introduzidas, para dar permissão aos respetivos governos, de fazerem uma cobrança adequada de receita fiscal aos investidores internos e estrangeiros mas, poderá ficar comprometida a implementação das Diretivas da União ou a aplicação dos Regulamentos, caso haja, uma utilização excessiva de cláusulas que limitem o planeamento fiscal excessivo.

O comportamento racional de planeamento fiscal pode conduzir à não tributação porque não existe incidência, à redução da matéria coletável ou à redução da coleta.

Como se sabe, as variações da oferta e da procura são provocadas pelos impostos que vão alterar tanto os preços bem como os custos dos bens, dos serviços e dos fatores de produção e, como, os nossos impostos não são paretianos, ou seja, neutros, o planeamento fiscal é inevitável e, como tal, todo o agente económico racional adota atos e negócios jurídicos para minimizar ou até eliminar a sua carga fiscal., adotando sempre, «aquele negócio jurídico que tenha um resultado fiscalmente menos oneroso<sup>171</sup>».

O planeamento fiscal é estimulado quando são tributados, de uma forma mais penalizadora, os sujeitos passivos com maiores rendimentos ou, através da criação de benefícios fiscais que, vão pôr em causa a neutralidade.

Vimos que o princípio da subsidiariedade da acção económica do Estado face ao princípio da livre disponibilidade económica dos contribuintes «implica o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes para planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal<sup>172</sup>» e, como refere António Martins<sup>173</sup>, a lei tributária direciona-se «aos contribuintes pelos factos ou com vista a factos possíveis e previsíveis só os tomando em consideração se eles ocorrerem, quando ocorrerem, e como ocorrerem, pelo que a receita tributária é uma consequência e não um fim ou condição de acção do contribuinte».

---

<sup>171</sup> DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, 2017, p. 261.

<sup>172</sup> NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 1998, p.205.

<sup>173</sup> MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, 2006, p. 31 e ss.

Destaca ainda Julianne Kokkot, Advogada-Geral no Processo C-352/08, caso Modehuis, relativamente à cláusula anti-abuso, Diretiva fusões e Cisões, no n.º 44 das suas Conclusões, «Na verdade, é frequente dispor de uma série de possibilidades legalmente admissíveis para a concretização de um projeto empresarial legítimo, algumas das quais serão mais vantajosas em termos fiscais do que outras. O facto de as partes terem optado pela solução mais vantajosa em termos fiscais não pode, por si só, fundamentar a acusação de evasão fiscal na aceção do artigo 11.º, n.º 1 alínea a) da Directiva n.º 90/434.»- atual artigo 15.º da Diretiva n.º 2009/133.

Acompanhamos Miguel Poiães Maduro, Advogado-Geral no Processo C-255/02, caso Halifax, no n.º 85 das suas Conclusões, a 7 de Abril de 2005, quando recorda que os contribuintes podem optar por organizar os seus negócios de forma a limitar a sua dívida fiscal. (...). Não existe qualquer obrigação jurídica de gerir um negócio de maneira a maximizar a receita fiscal do Estado. O princípio essencial é a liberdade de optar, na gestão de um negócio, pela via da menor tributação, de forma a minimizar os custos”. Concluindo ainda que «o pagamento de impostos é, sem dúvida, um encargo que um agente económico pode legitimamente ter em conta ao escolher entre várias opções relativas à gestão do seu negócio, desde que cumpra as obrigações fiscais que lhe são impostas. Algumas pessoas podem ter dúvidas quanto à moralidade desta liberdade, mas não certamente quanto à sua legalidade».

Relembremos que constitucionalmente, o planeamento fiscal encontra-se enquadrado nas liberdades de iniciativas económicas da empresa, de acordo com o artigo 61.º, com o artigo 80.º, alínea c) e com o artigo 86.º da CPR, sendo portanto, lícito.

Quanto à moralidade fiscal relativamente, ao planeamento fiscal devido à globalização e, conseqüentemente, à expansão das multinacionais, não é um princípio jurídico e *não pode ser utilizada como princípio interpretativo da lei fiscal*<sup>174</sup>, podendo sim, através da Filosofia do Direito ser discutida e debatida *numa ótica de política fiscal e das melhores técnicas legislativas: tipicidade fechada ou tipicidade aberta, tributação com base em princípios, conceitos-padrão ou exemplos-padrão, ou, em geral, quais as soluções que devem ser adotadas pelo legislador para reduzir as oportunidades de planeamento fiscal e conseqüente injustiça fiscal*<sup>175</sup>.

Por fim há que não esquecer, como refere Joseph Stiglitz, durante uma audição no Parlamento Europeu, em 16 de novembro de 2016, quando questionado sobre em

---

<sup>174</sup> DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, 2017, p. 261.

<sup>175</sup> DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, 2017, p. 261.

relação ao papel que os EUA poderão no futuro desempenhar no combate à fraude e evasão fiscal – *é difícil ser-se otimista quando o nosso presidente é um evasor fiscal ou mesmo o chefe supremo da evasão fiscal*<sup>176</sup>.

---

<sup>176</sup> PALMA, Clotilde Celorico – *A prometida muralha fiscal de Trump*, ob. cit., p. 152.

## Bibliografia

- ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino (2015). *Os Meios de combate ao Planeamento Fiscal Abusivo: A Actualidade e o Futuro*. Dissertação de Mestrado. Universidade de Coimbra
- AMORIM, Catarina Ferreira (2014). *Cláusula geral anti-abuso – Reflexões e aplicação à realidade empresarial*. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, n.º 64, Janeiro\_Março, p. 44.
- AMORIM, José de Campos (2010). *Responsabilidade dos promotores do planeamento fiscal*. – *Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Planeamento e Evasão Fiscal*, org. Vida Económica - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. p. 223.
- AMORIM, Pedro Patrício, (2011).- *Anotação à primeira decisão de um tribunal superior sobre a aplicação da cláusula geral anti abuso (Comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Fevereiro de 2011 – Processo n.º 04255/10)*. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. N.º 2, Ano 4 (2011). Coimbra: Almedina. Pp .225-235.
- ANJOS, Paulo (2012). *O técnico oficial de contas e as normas anti-abuso*. IV Congresso dos TOC: uma nova atitude. Disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/pauloanjos.pdf>. pública
- AREIAS, David L. V. Fidalgo (2010). *Planeamento fiscal e gestão do risco empresarial*. Dissertação de Mestrado em Finanças e Fiscalidade, Faculdade de Economia, Universidade do Porto.
- BEIRÃO, Ana Isabel S. Borges, (2017), *Arbitragem tributária e fiscalização da constitucionalidade das normas consagradoras de benefícios fiscais*. Dissertação Mestrado, ISCAL, Lisboa.
- CALDAS, Marta, (2015). *O conceito de planeamento fiscal agressivo: Novos limites ao planeamento fiscal*, Cadernos IDEFF, n.º 18. Coimbra: Almedina.
- CAMPOS, Diogo Leite de (1999). *Interpretação das normas fiscais, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Vislis Editores.
- CAMPOS, Diogo Leite de (2007). *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*. Disponível em

<https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>.

- CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco, coords. (2015). *Lições de Fiscalidade, Vol. II - Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. Coimbra: Almedina.
- COURINHA, Gustavo Lopes, (2004). *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Coimbra: Almedina.
- COURINHA, Gustavo Lopes, (2009). O artigo 23.º, n.º 7, do CIRC, Constituição e o regime de preços transferência das convenções sobre dupla tributação», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- COSTA, Paulo Nogueira, *Mestrado em Fiscalidade – Fiscalidade da União Europeia*, dispositivos do autor.
- COSTA, Paulo Nogueira da, MACHADO, Jónatas (2012). *Curso de Direito Tributário*. (2ª ed.) Coimbra: Coimbra Editora.
- DOURADO, Ana Paula, (2017). *Direito Fiscal*, ( 2ª ed.). Coimbra: Almedina.
- FERNANDES, Filipe Saraiva, (2012). *A decisão fiscal planificadora: uma abordagem à sua dimensão teórica e prática*, Dissertação de mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito, Universidade do Minho..
- FRANCO, António L. de Sousa, (2007). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I e II, (4.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- FURLAN, Anderson, (2011). Planeamento fiscal em Portugal, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume III. Coimbra: Coimbra Editora.
- GARCIA, Nuno Oliveira e FERNANDES, José Almeida, (2011). - *Cláusula Geral Anti-Abuso — Opus I (Comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Fevereiro de 2011 - Processo n.º 04255/10)*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. N.º 2, Ano 4 (2011). Coimbra:Almedina. Pp.236-246.

- GONDOI, Marciano Seabra de (2011)., *Planeamento Fiscal Abusivo em Espanha e no Brasil*. Seminário no âmbito da disciplina de Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 6 de Dezembro de 2011.
- GUERREIRO, António Lima, (2000). *Lei Geral Tributária Anotada*. Rei dos Livros.
- HENRIQUES, João Pedro (2017). *Exit Tax*. Dissertação de Mestrado, ISCAL, Lisboa.
- MACHADO, Jonatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira, (2016). *Manual de Direito Fiscal – Multinível Perspetiva*. Coimbra: Almedina.
- MACHADO, Jonatas E. M (2018). - Conferência na Associação Fiscal Portuguesa, sobre o tema *MEDIDAS ANTI-ELISÃO FISCAL DA UNIÃO EUROPEIA*, Lisboa.
- MARREIROS, José Manuel Martins, (2016). *Sistema Fiscal Português – Códigos Fiscais e Outra Legislação Fundamental (12.ª ed.)*. Áreas Editora.
- MARTINS, Alexandra Coelho, (2007). *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*. Coimbra: Almedina.
- MARTINS, António Carvalho, (2006). *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara, (2013). *Infracções Fiscais*. Sebenta da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- MARTINS, Jesuíno de Alcântara; ALVES, José Costa, (2015). *Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina Editora.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara (2017). *As garantias do contribuinte*. Formação OCC.
- NABAIS, José Casalta (2016)., *Direito Fiscal ( 9ª ed.)*. Coimbra: Almedina.
- NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, (2ª ed.)* e-book, capítulo 7.2. O princípio da neutralidade fiscal Coimbra: Almedina.
- NABAIS, José Casalta, (1998). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina.
- NEVES, Mariana Rocha (2011). *O Regime da Comunicação Prévia no Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo*, Dissertação de Mestrado. Universidade do Porto.

- NOGUEIRA, Rute (2017). *Os Desafios da Economia Digital – A Tributação do Rendimento*, Dissertação de Mestrado, ISCAL, Lisboa.
- NUNES, Gonçalo Avelãs, (2000). A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38.º, n.º2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal. *Fiscalidade*, n.º 3, Julho 2000, p. 43-ss.
- OLIVEIRA, António Fernandes de (2009). *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*. Coimbra: Coimbra Editora.
- OLIVEIRA, Maria Odete (2012). *O Intercâmbio da Informação Tributária: Nova Disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*. Coimbra: Almedina.
- PALMA, Clotilde Celorico (2007). *Estudo Clausulas anti-abuso e garantias dos contribuintes. Apresentação nas Conferências Direitos e Garantias dos contribuintes e prerrogativas da Administração Fiscal*. Revista OTOC 89, pp 13-14.
- PALMA, Clotilde Celorico (2005). *O desafio dos novos Estados-Membros e o Código de Conduta da Fiscalidade das empresas In 15 anos da Reforma fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina. Pp. 653-675.
- PALMA, Clotilde Celorico (2010). *O código de conduta da fiscalidade das empresas e a boa governança fiscal*. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC. Disponível em:  
[http://repositorio.ufc.br/ri/bitstream/riufc/12000/1/2010\\_art\\_ccpalma.pdf](http://repositorio.ufc.br/ri/bitstream/riufc/12000/1/2010_art_ccpalma.pdf).
- PALMA, Clotilde Celorico (2014). *A comunicação da Comissão europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso, 10 anos em memória do prof. Sousa Franco - Colectânea de Estudos de Fiscalidade e Contabilidade, Org. António Carlos Dos Santos, Carlos Baptista Lobo et all, OTOC, Lisboa.. pp.221-232*.
- PALMA, Clotilde Celorico, (2016). *O novo regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira – Linhas gerais e vicissitudes de uma negociação*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2015-4-inverno (abril 2016). Coimbra: Almedina. pp 64 a 97.
- PALMA, Clotilde Celorico - *Planeamento Fiscal*. Mestrado em Fiscalidade ISCAL. Lisboa: Slides de edição própria, entregues aos alunos.

- PALMA, Clotilde Celorico (2017). *A prometida muralha fiscal de Trump*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2016-4-inverno (julho 2017). Coimbra: Almedina. pp 143-153.
- PALMA, Clotilde Celorico (2017). *A luta contra a erosão das bases tributárias - Aspectos nacionais e internacionais*, XII Conferência Internacional GEOCC-IDEFF ,realizada em 20-21 outubro de 2017. Formação OCC.
- PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas, (2009). *Fiscalidade* (3ª ed.). Coimbra: Almedina.
- PEREIRA, Paula Rosado, (2010). *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*. Coimbra: Almedina.
- PIRES, Rita Calçada, (2018). *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- PIRES, Lauriana Rita Vieira ( 2014 ). *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas*. Mestrado em Contabilidade e Finanças – ISCAP-IPP.
- SANCHES, J. L. S. (1989). A reforma fiscal portuguesa numa perspetiva constitucional. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa. 354, 41 – 44.
- SANCHES, J. L. Saldanha,(2006). *Os Limites do planeamento fiscal, substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora.
- SANTOS, André Teixeira dos, (2009). *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora
- SANTOS, António Carlos dos, (2015). *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal agressivo*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2015-1-inverno, Coimbra: Almedina . pp 179 - 218.
- SANTOS, António Carlos dos, (2017). *Diretiva Antielisão de 2016*, XII Conferência Internacional GEOCC-IDEFF, realizada em 20-21 outubro de 2017.. Formação OCC, 2017.
- SILVA, Amândio (2018). *Fiscalidade Internacional*, Formação OCC.
- SILVA, Isabel Marques da (2010). *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Coimbra: Almedina.

SILVA, João Calvão da, (2006). *Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso*», *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66 (2006), ponto 3. d) Cláusulas especiais anti-abuso.

STIGLITZ, Joseph, (2003). *Equidade, eficiência e o quadro económico global*, *Análise Social*, Lisboa v.37, n. 165. p. 25.

SOUSA, Miguel Teixeira de, (2012). *Introdução ao Direito*, Coimbra: Almedina.

SOUSA, Susana Aires de (2009). *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora.

TEIXEIRA, Glória, (2016). *Manual de Direito Fiscal*, (4ª Ed). Coimbra: Almedina.

XAVIER, Alberto, (2009). *Direito Tributário Internacional*, colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier, (2ª ed). Coimbra: Almedina.

## **Online**

### **OCDE**

OCDE (2006), Declaração de Seul - <https://translate.google.pt/translate?hl=pt-PT&sl=en&u=http://www.oecd.org/fr/ctp/administration/seouldeclarationoecdtaxadministratorstojoinforcesinfightingtaxnon-compliance.htm&prev=search>

OCDE (2013), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, (consultada pela última vez a 3 de setembro de 2018 ). Disponível em [https://books.google.pt/books/about/Combate\\_%C3%A0\\_Eros%C3%A3o\\_da\\_Base\\_Tribut%C3%A1ria\\_e.html?id=TdEUAAAAQBAJ&printsec=frontcover&source=kp\\_read\\_button&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.pt/books/about/Combate_%C3%A0_Eros%C3%A3o_da_Base_Tribut%C3%A1ria_e.html?id=TdEUAAAAQBAJ&printsec=frontcover&source=kp_read_button&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false)

OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing disponível em <https://jornalggn.com.br/sites/default/files/documentos/beps - 2014 - plano de acao - port.pdf> , consultada pela última vez a 28 de setembro de 2018.

OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base Tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/beps/plano->

[de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm](http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/)

<http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/>

<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/administration/>

<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/aggressive/lerepertoiresurlaplanificationfiscaleagressivedelocde.htm>

<http://www.oecd.org/ctp/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version-9789264201248-pt.htm>

### **União Europeia**

Eur-Lex (2012) .COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU sobre os trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de Transferência entre julho de 2010 e junho de 2012 e propostas conexas .[online] .Acedido a 21 de Outubro de 2018. Disponível em: <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52012DC0516>

COM (2012) .Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. [online]. Acedido a 21 de Outubro de 2018. Disponível em: <https://eurlex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0351&from=PT>

Recomendação de 06.12.2012 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32012H0772>

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na EU*, COM(2016) 23 final.

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-23-PT-F1-1.PDF>

<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-302-PT-F1-1.PDF>,

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>

<https://www.consilium.europa.eu/media/21348/qcao11001ptc.pdf>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0351&from=EN>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0781&from=DA>

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:PT:PDF>

---

## **Legislação**

Código do IRC

Código do IRS

Código do Processo e Procedimento Tributário

Regime Geral das Infrações Tributárias

Lei Geral Tributária

Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro (“Reforma da Fiscalidade Verde”).

## **Jurisprudência**

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument>

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f2f578b77e11e637802579aa003679e0?OpenDocument&Highlight=0,recheio>

CAAD (p.258/2013-T) - <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=38&id=351>