



Diana Sofia Diamantino Almeida

OS MEIOS DE COMBATE AO PLANEAMENTO  
FISCAL ABUSIVO:  
A ACTUALIDADE E O FUTURO

Dissertação em Ciências Jurídico-Criminais

Julho 2015



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• U • C • FDUC FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

DIANA SOFIA DIAMANTINO ALMEIDA

OS MEIOS DE COMBATE AO PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO:  
A ACTUALIDADE E O FUTURO

Dissertação apresentada à Faculdade de  
Direito da Universidade de Coimbra conducente ao  
grau de Mestre, na Área de Especialização em  
Ciências Jurídico-Criminais

Orientador: Susana Aires de Sousa

Coimbra

2015

## Índice

|   |     |
|---|-----|
| Lista de Abreviaturas.....  | iii |
| Resumo.....   | iv  |
| Abstract .....  | iv  |
| CAPÍTULO I - Introdução .....   | 1   |
| 1.1 Apresentação do tema e relevância da problemática.....                          | 1   |
| 1.2 Conceitos e delimitação .....   | 1   |
| 1.3 Organização e estrutura .....   | 3   |
| CAPÍTULO II – Escolha fiscal e planeamento fiscal .....                             | 4   |
| 2.1 Da (falta de) neutralidade do sistema fiscal.....                               | 5   |
| 2.2 Escolha fiscal .....  | 7   |
| 2.2.1 Escolha fiscal <i>Intra Legem</i> .....                                       | 8   |
| 2.2.2 Escolha fiscal <i>Extra Legem</i> .....                                       | 10  |
| 2.2.2.1 Da legitimidade de limitação das escolhas <i>extra legem</i> .....          | 11  |
| 2.2.3 Escolha fiscal <i>Contra Legem</i> .....                                      | 13  |
| CAPÍTULO III – Meios e instrumentos nacionais.....                                  | 15  |
| 3.1 Da construção e interpretação das normas fiscais .....                          | 16  |
| 3.2 Presunções legais de rendimentos e utilização de métodos indirectos ...         | 18  |
| 3.3 Cláusula geral antiabuso .....  | 20  |
| 3.3.1 Tensão dos princípios constitucionais.....                                    | 21  |
| 3.3.2 Análise do n.º 2 do artigo 38.º da LGT .....                                  | 24  |
| 3.3.3 Artigo 63.º do CPPT e o dever de fundamentação da Autoridade Tributária ..... | 27  |
| 3.4 Normas especiais antiabuso.....   | 29  |
| 3.4.1 Limitações e problemas.....   | 31  |
| 3.5 O dever de comunicação previsto no Decreto-Lei n.º 29/2008 .....                | 32  |
| 3.6 Simulação de negócio .....  | 35  |

|  |    |
|--|----|
| 3.7 Fraude fiscal.....   | 38 |
| 3.7.1 Fraude fiscal qualificada .....  | 41 |
| CAPÍTULO IV – As acções transnacionais .....   | 43 |
| 4.1 OCDE .....   | 44 |
| 4.1.1 O Plano de acção para o combate à erosão da base tributária e à<br>transferência de lucros ..... | 45 |
| 4.2 União Europeia .....   | 55 |
| 4.2.1 Plano de Acção Europeu para reforçar a luta contra a fraude e a<br>evasão fiscais .....          | 57 |
| CAPÍTULO V – Conclusões .....  | 66 |
| Bibliografia.....  | 69 |
| Anexos.....  | 76 |
| Anexo 1: Troca automática de informações .....   | 76 |
| Anexo 2: Elaboração de relatório por país .....  | 77 |

## **Lista de Abreviaturas**

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

CC – Código Civil

CFC – *Controlled Foreign Companies*

CGAA – Cláusula geral antiabuso

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMS – Imposto sobre mercadorias e serviços

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras

TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

UE – União Europeia

## **Resumo**

A poupança fiscal é uma preocupação recorrente entre os contribuintes, motivo pelo qual os mesmos recorrem ao planeamento fiscal. Os seus comportamentos são ponderados tendo em conta o seu custo fiscal e a escolha óptima será a que se traduzir na menor oneração fiscal. O problema, de legitimidade e de legalidade, coloca-se quando essa planificação fiscal é *contra legem* ou constitui um abuso do espaço de escolha *extra legem*.

O que fazer? Que meios de acção e reacção tem a Autoridade Tributária e o Ministério Público ao seu dispor para prevenir, limitar e sancionar tais comportamentos? São adequados? Quais as suas limitações e constrangimentos? Qual o impacto expectável das estratégias delineadas a nível internacional nesses instrumentos?

A presente dissertação propõe responder a estas questões através de uma análise dos meios e da sua adequação ao mundo prático, volátil e global. Num primeiro momento, olhando para o direito nacional e os institutos que podem ser mobilizados neste combate. Posteriormente, para as movimentações internacionais que dentro em breve irão melhor munir os Estados contra as práticas de planeamento fiscal abusivo.

## **Abstract**

Tax saving is a recurrent concern affecting taxpayers, leading some to tax planning. Their behaviour is weighted considering the tax cost and the optimal choice is the one which bears a lower tax burden. The problem, of correctness and lawfulness, arises when that tax planning is against the law or takes advantage of the gaps within the law, thereby abusing it.

What to do? What are the instruments that the Tax Authorities and the Public Prosecutor's Office have at their disposal to prevent, limit and prosecute such behaviours? Are they suitable? What are its limitations and constraints? What will be the expected impact of the international plans on these instruments?

The present dissertation intends to answer these queries through an analysis of the means and their suitability for the real world, volatile and global. Firstly, we intend to focus on the national law and the mechanisms that may be operated to this fight.

Afterwards, the analysis will focus on the international movements that soon will improve the Countries' balance on the fight against tax avoidance and aggressive tax planning.

## **CAPÍTULO I - Introdução**

### **1.1 Apresentação do tema e relevância da problemática**

A presente dissertação propõe uma análise dos meios actualmente existentes no combate ao planeamento fiscal abusivo, com particular destaque para as suas limitações e expectáveis mutações.

A questão do planeamento fiscal abusivo nunca foi tão discutida como actualmente. Recentemente, várias organizações transnacionais, máxime UE e OCDE, têm discutido esta problemática e iniciaram trabalhos para a construção de uma estratégia concertada a nível internacional.

De facto, num mundo empresarial, a economia fiscal é um factor transversal nas decisões económicas. O prosseguimento de uma racionalidade fiscal surge como um comando que, não raras vezes, se sobrepõe à economia real das transacções. Quanto mais elevado for o valor da transacção, mais peso terá a reestruturação e análise de todo o impacto fiscal. Na lide prática, considera-se o objectivo e analisa-se todas as possíveis alternativas para o prosseguir, em especial o seu impacto fiscal, restando para último, não raras vezes, a defesa da substância e da razão económica da alternativa menos onerosa fiscalmente. Pelo que a racionalidade económica, ou o que chamaremos meio usual, que deveria ser um *prius* da operação, torna-se um *secundum* da racionalidade fiscal.

Atento o exposto, que meios estão ao alcance da Autoridade Tributária e do Ministério Público para reagir a tais práticas? São eficazes? E quanto às movimentações internacionais? Qual será o impacto das estratégias delineadas pela OCDE e pela UE nos instrumentos por nós acolhidos? Conseguirão os seus planos de acção responder adequadamente às limitações demonstradas pelos actuais mecanismos e instrumentos?

### **1.2 Conceitos e delimitação**

Num primeiro momento, cumpre assinalar a dificuldade existente na elaboração desta dissertação pela diversidade terminológica empregue aos diversos conceitos mobilizados. Pelo exposto, ao longo do presente trabalho procuramos empregar ao mesmo



conceito a mesma designação, bem como identificar autores de referência que partilhem da mesma preferência terminológica e sustentem o seu emprego. Assim, afigura-se primordial definir alguns conceitos.

De acordo com Saldanha Sanches, “planeamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”<sup>1</sup>.

Por outro lado, o “planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais”<sup>2</sup>, decorrendo, nomeadamente, duplas deduções e situações de dupla não tributação. Os comportamentos abusivos de planeamento fiscal aproveitam-se das várias lacunas e assimetrias quer sejam estas legais, administrativas ou de fiscalização. No limite, o planeamento fiscal abusivo pode servir-se de comportamentos fraudulentos que constituam um facto típico, ilícito, doloso e punível.

Vantagem fiscal é considerada como “qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados actos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos actos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação”<sup>3</sup>.

Igualmente importante é o conceito de contribuinte que, de acordo com Casalta Nabais, “é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto, isto é, o titular da manifestação de capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir e que, por conseguinte, deve suportar a ablação ou desfalque patrimonial que o imposto acarreta”<sup>4</sup>. De realçar que o conceito de contribuinte compreende quer “o *contribuinte directo*, em relação ao qual o referido desfalque patrimonial ocorre directamente na sua esfera seja ele ou não o devedor do imposto” quer “o *contribuinte indirecto*, em relação ao qual o mencionado desfalque patrimonial ocorre na sua esfera através do fenómeno económico da repercussão do

---

<sup>1</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 21

<sup>2</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, p.41

<sup>3</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 172

<sup>4</sup> NABAIS, José Casalta, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 259

imposto”<sup>5</sup>. Cumpre ainda realçar que o planeamento fiscal abusivo pode ainda ser levado a efeito pelo sujeito passivo *lato sensu*, “toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, a quem a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias” ou pelo devedor do imposto, “sujeito passivo (*stricto sensu*) que deve satisfazer perante o credor fiscal a obrigação do imposto, isto é, a prestação ou prestações em que o imposto se concretiza”<sup>6</sup>.

### 1.3 Organização e estrutura

O presente trabalho pretende analisar os meios de limitação a práticas abusivas de planeamento fiscal. Neste sentido e como ponto prévio, propomos analisar o tipo de escolhas fiscais com que nos deparamos neste âmbito, distinguindo o tipo de escolhas fiscais permitidas das não permitidas, bem como do tipo de escolhas que em certas circunstâncias podem ser consideradas abusivas.

Posteriormente, propomos a análise dos mecanismos nacionais que pretendem limitar ou reagir contra todas as escolhas fiscais que não as permitidas. O objectivo é analisá-los por forma a obter uma ideia dos mecanismos ao dispor da Autoridade Tributária, em que momento e circunstâncias podem ser mobilizados, bem como as suas limitações.

Por último, propomos analisar as movimentações internacionais. Portugal faz parte da comunidade internacional e é um Estado-membro da UE e como tal pode ser, e é<sup>7</sup>, influenciado pelas organizações de que faz parte. O que propomos neste âmbito é percorrer as movimentações mais significativas quer da OCDE, quer da UE, no âmbito do tão proclamado BEPS e analisar as suas propostas, identificar que mecanismos nacionais podem ser alterados pela sua influência ou mesmo introduzidos no nosso ordenamento jurídico.

---

<sup>5</sup> NABAIS, José Casalta, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 259

<sup>6</sup> NABAIS, José Casalta, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 260 e 261

<sup>7</sup> Atente-se designadamente à força jurídica dos Regulamentos e das Directivas europeias no ordenamento jurídico nacional.

## CAPÍTULO II – Escolha fiscal e planeamento fiscal

“Na vida, só existem duas coisas certas: os impostos e a morte”. A célebre frase de Benjamin Franklin alude à inevitabilidade do pagamento de impostos, que se vislumbra como uma das obrigações mais intrincadas e omnipresentes das sociedades actuais<sup>8</sup>.

De facto, o financiamento dos Estados actuais reside, essencialmente, em impostos, tributos unilaterais, pelo que, na sua maioria, os mesmos configuram um Estado fiscal<sup>9</sup>. Neste contexto, “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”<sup>10</sup> porquanto serão afectos às carências e necessidades de um Estado, de uma sociedade. Casalta Nabais defende que ao contribuinte impende um verdadeiro dever em cooperar para com a comunidade que lhe garante liberdade. De acordo com o seu entendimento, a cidadania comporta duas dimensões, uma dimensão política que consiste no direito e no dever de “participar na vida pública”, e uma dimensão financeira à qual incumbe o dever de “suportar financeiramente o Estado”<sup>11</sup>.

Não obstante, o contribuinte apesar de ter o dever em prestar a sua contribuição, tem igualmente o direito em planear e dispor dos vários mecanismos legalmente previstos, por forma a reduzir o mais possível a onerosidade da sua contribuição. Ao contribuinte interessa pagar o mínimo possível (e exigível) de impostos<sup>12</sup>.

Assim, a importância do imposto pode ser aferida quer da perspectiva do Estado, enquanto receita, quer do cidadão, contribuinte, enquanto despesa.

---

<sup>8</sup> Não obstante, a preocupação do contribuinte em procurar formas de reduzir a sua carga fiscal esteve sempre presente ao longo da história como denota ADAMS, Charles, *For good and evil : the impact of taxes on the course of civilization*, 2ª edição, Madison Books, New York, 1993, p. 395

<sup>9</sup> Enquanto um Estado que permite a liberdade económica dos indivíduos e, nessa medida, uma economia de mercado, por contraposição com a ideia de Estado Patrimonial. Num Estado fiscal o financiamento não é efectuado, pelo menos de forma predominante, através da actuação económica do Estado, porquanto estaria a subtrair espaço de actuação privada. Ao Estado Fiscal resta assim financiar-se através do seu poder impositivo tributário, o qual deverá ser limitado de modo a que se salve o princípio da liberdade económica. Neste sentido, NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 191 e ss.

<sup>10</sup> Olivier Wendell Holmes in NABAIS, José Casalta, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 42

<sup>11</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 462 e 463

<sup>12</sup> SILVA DIAS, Augusto, «O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro). Considerações Dogmáticas e Político-Criminais», IDPEE/FDUC, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. II – Problemas Especiais*, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 243 e ainda CORTES ROSA, Manuel, «Natureza jurídica das penas fiscais», IDPEE/FDUC, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol. II – Problemas Especiais*, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p.14 no sentido em que “não pode impor-se ao contribuinte o dever de revestir os seus actos da forma mais favorável ao fisco – e é exactamente como escolha de uma forma *menos* favorável ao fisco que a evasão fiscal se substancia”.

Um breve exercício de reflexão denota a relevância fiscal que a conduta de um cidadão no desempenho das tarefas mais rotineiras e tipicamente quotidianas assume. As suas escolhas são fiscalmente relevantes por determinarem a carga fiscal que o mesmo suportará. Pelo exposto, as escolhas efectuadas pelos contribuintes não são despicientes se se considerar o fim que as mesmas visam. De facto, procurar maximizar o rendimento através da antecipação e planificação de custos é uma preocupação cada vez mais recorrente. Os impostos, directos e indirectos, são um custo certo, presumível e, em grosso modo, quantificável, pelo que o contribuinte pode antever e procurar planificar a sua actuação tendo em vista a obtenção de uma poupança fiscal, dimensão especialmente relevante no que respeita a pessoas colectivas<sup>13</sup>.

## 2.1 Da (falta de) neutralidade do sistema fiscal

A própria noção de planeamento fiscal pressupõe, de um ponto de vista da oneração tributária do contribuinte, a não neutralidade do sistema fiscal e, por conseguinte, das escolhas fiscais efectuadas. O princípio da neutralidade das finanças públicas traduz-se na ideia de intervenção mínima do sistema fiscal na liberdade de actuação económica dos indivíduos, pelo que “a actividade financeira deve decorrer de forma que não cause distorções da actividade económica privada (deve «deixar a economia como estava antes» de pagar o imposto ou suportar a despesa, ou o mais perto possível...)” e “as instituições e actividade financeira não devem propor-se [a] qualquer finalidade de alteração ou comando da actividade económica privada (a única «política financeira» é que não deve haver *políticas financeiras*, no sentido intervencionista e voluntarista)”<sup>14</sup>.

Sousa Franco explicita esta ideia a propósito da concepção de liberdade económica das empresas na primeira fase do regime capitalista, a qual foi ultrapassada com a defesa

---

<sup>13</sup> “Num sistema fiscal onde cabe ao sujeito passivo a interpretação e aplicação da lei para a determinação e quantificação das suas obrigações tributárias, bem como a sua exacta quantificação, o planeamento fiscal tem um papel indispensável.

Primeiro, porque a gestão do risco fiscal, como parte da sua gestão económica, implica para o sujeito passivo a previsão antecipada da carga fiscal a que vai estar sujeito.”

SANCHES, J. L. Saldanha, «As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso», *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida Económica, 2010, p. 109

<sup>14</sup> FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I e II, 4.ª edição, Almedina, 2007, p. 55

de uma política de maior intervencionismo do Estado determinada por acontecimentos marcantes como a primeira e segunda guerra mundial e a crise de 1929<sup>15</sup>.

Mais recentemente, Casalta Nabais refere que o princípio da neutralidade fiscal “tem expressão no art.º 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”<sup>16</sup>.

Em suma, o referido 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>17</sup>. Por outras palavras, o princípio da neutralidade fiscal encontra-se presente “quando permite ao sujeito passivo a escolha da solução óptima, conseguindo, independentemente da sua escolha económica, o mesmo resultado fiscal”<sup>18</sup>.

Todavia, actualmente não se pode afirmar que o princípio na neutralidade se verifica no sistema fiscal português na sua plenitude<sup>19</sup>, porquanto a falta de neutralidade é usada como forma de moldar comportamentos e até de prosseguir políticas extrafiscais<sup>20</sup>, desde que tal não prejudique o funcionamento do mercado interno<sup>21</sup>, i.e. respeite

---

<sup>15</sup> FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I e II, 4.ª edição, Almedina, 2007, p. 52 e ss.

<sup>16</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 160

<sup>17</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>18</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

<sup>19</sup> Vejamos, “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.” Conforme, 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

No mesmo sentido, “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, utilizar a via fiscal para penalizar, beneficiar ou incentivar comportamentos económicos e sociais”. Conforme, Nabais, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2015, e-book, capítulo 7.2. O princípio da neutralidade fiscal

<sup>20</sup> Designadamente, e de grande actualidade, a introdução da contribuição sobre sacos de plástico leves pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro (“Reforma da Fiscalidade Verde”).

<sup>21</sup> De acordo com Casalta Nabais, “conquanto que essas intervenções não ponham em causa o funcionamento do mercado, materializando-se em distorções à equilibrada concorrência entre as empresas”. Conforme, Nabais, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2015, e-book, capítulo 7.2. O princípio da neutralidade fiscal

minimamente a expressão do princípio na neutralidade fiscal expresso no artigo 81.º alínea *f*) da CRP. De facto, o princípio da neutralidade fiscal encontra-se presente em vários domínios da nossa fiscalidade<sup>22</sup>, em particular no âmbito do IVA, mas tal facto não obsta que haja domínios relativamente aos quais a sua não verificação permita que a escolha fiscal efectuada conduza a uma consequência fiscal mais vantajosa (poupança fiscal).

Aliás, o próprio conceito de planeamento fiscal tem já em si subjacente a falta de neutralidade do sistema fiscal pois só assim faz sentido que uma diferente escolha fiscal (que conduz a um diferente resultado fiscal) seja preferida relativamente a outra.

Pelo exposto, discutir a relevância fiscal de uma escolha de entre as várias opções que se apresentam perante o contribuinte é pertinente e actual, especialmente no mundo empresarial. A falha do princípio da neutralidade do sistema fiscal é assim tida como um pressuposto<sup>23</sup> pelo que o processo de decisão considerará, entre outros factores, o impacto fiscal quer quanto ao resultado quer quanto ao impacto no *cash flow*<sup>24</sup>.

## 2.2 Escolha fiscal

A escolha fiscal tem inerente uma consequência fiscal que resulta do comportamento do contribuinte no uso da sua prerrogativa de liberdade de actuação. A liberdade de actuação do contribuinte está prevista, entre nós, no artigo 27.º, n.º 1, da CRP, de acordo com a referida norma “*Todos têm direito à liberdade e à segurança*”. Encontramos ainda, como expressão ou manifestação do *supra* mencionado preceito, a

---

<sup>22</sup> Sobre as concretizações do princípio *vide* Nabais, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2015, e-book, capítulo 7.2. O princípio da neutralidade fiscal

<sup>23</sup> Continuando a citação da nota de rodapé 12 *supra*, página 5, sobre a origem do planeamento fiscal. “Segundo, porque os limites da neutralidade da lei fiscal – com um sistema que atingisse uma total neutralidade as escolhas seriam desnecessárias – fazem com que as opções sobre a estrutura empresarial ou sobre as vias negociais escolhidas pelo sujeito passivo, tenham consequências diversas, mais onerosas ou menos onerosas, do ponto de vista fiscal”. Conforme, SANCHES, J. L. Saldanha, «As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso», *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida Económica, 2010, p. 109

<sup>24</sup> No mesmo sentido, “Ao afectar de forma decisiva os cash-flows gerados pela empresa, a fiscalidade influencia as suas decisões de financiamento e de investimento (...),[pelo que] a fiscalidade deve ser incorporada no processo de decisão empresarial. Assim, da inexistência de neutralidade do sistema fiscal, surge a questão do planeamento fiscal”. 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

iniciativa privada (artigo 61.º), a liberdade de iniciativa e de organização empresarial (artigo 80.º alínea c)) e o incentivo à actividade empresarial (artigo 86.º)<sup>25</sup>.

De facto, não se pode olvidar que o contribuinte é um agente económico, livre e com interesses próprios ao qual não incumbe qualquer dever de subordinar a sua actuação a critérios financeiros estatais<sup>26</sup>. Como ilustra António Martins<sup>27</sup>, a lei tributária dirige-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.

Ademais, o princípio da subsidiariedade da acção económica do Estado perante o 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>28</sup>.

Cumpramos agora analisar o tipo de escolhas com que nos deparamos quando nos referimos ao planeamento fiscal. Acolhendo a terminologia empregue por Susana Aires de Sousa, a escolha fiscal pode ser de três tipos: *intra legem*, *extra legem* e *contra legem*<sup>29</sup>.

### 2.2.1 Escolha fiscal *Intra Legem*

O contribuinte na sua actuação, enquanto agente económico, pode moldar o seu comportamento visando alcançar uma poupança ou economia fiscal. Aliás, nas palavras de M. Cozian “comme le bon père de famille du droit civil ou comme le chef d’entreprise

---

<sup>25</sup> FURLAN, Anderson, «Planeamento fiscal em Portugal», *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume III, Coimbra Editora, 2011, p. 19

<sup>26</sup> Apesar de ser um verdadeiro dever, o de contribuir para o sistema fiscal, e consequentemente, para a sociedade, não se pode menosprezar o carácter humano e o individualismo do contribuinte, pelo que o comportamento que melhor visa os objectivos deste pode não confluir ou até ser contrário aos objectivos da sociedade em que se insere. Essa consciência geral por vezes verifica-se no pagamento de impostos, em especial por a carga fiscal parecer, do ponto de vista do contribuinte, desproporcional em relação aos benefícios que usufrui enquanto cidadão.

<sup>27</sup> MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, p. 31 e ss.

<sup>28</sup> NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 205

<sup>29</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 43 e ss.

prudent et avisé du droit comptable, le contribuable éclairé doit gérer la fiscalité au mieux de ses intérêts”<sup>30</sup>.

As escolhas fiscalmente relevantes ao dispor do contribuinte podem ser opções legais e positivadas pelo legislador, o qual deixa à discricionariedade do contribuinte a avaliação do custo fiscal de cada uma e a sua livre escolha. Nestes casos, em que as opções estão expressamente previstas e positivadas no ordenamento jurídico, estamos perante uma “escolha fiscal *intra legem*”<sup>31</sup>.

A atractividade de uma opção positivada perante outras igualmente expressas no ordenamento jurídico pode mesmo ser uma forma de o legislador fiscal orientar comportamentos tendo em vista “a prossecução de finalidades económicas e sociais, que os privados previsivelmente não perseguiriam sem aquele incentivo fiscal”<sup>32</sup>.

Este espaço de actuação não preenche a ideia de abuso e lesão de interesses estatais fiscais ainda hoje associado ao planeamento fiscal. Essa ideia ainda bastante presente na sociedade actual, assim como a de que o planeamento fiscal é uma prática somente acessível a um conjunto restrito de contribuintes são, de acordo com Amândio Fernandes Silva, redutoras relativamente à realidade e ao significado do planeamento fiscal. A visão do planeamento fiscal como um jogo do “gato e do rato”<sup>33</sup> entre a administração fiscal e um conjunto restrito de contribuintes é, na perspectiva deste autor, completamente desajustada da realidade.

De facto, e de acordo com Francisco Vaz Antunes, estamos perante um verdadeiro direito do contribuinte “de agir desta forma, para o seu próprio bem, porque é um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão comercial, financeira e fiscal”<sup>34</sup> fazendo *jus* ao princípio da autonomia privada e à liberdade de actuação do contribuinte, bem como, ao princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica.

---

<sup>30</sup> M. Cozian (1984:22) *apud* 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, pp. 42

<sup>31</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 42

<sup>32</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 43

<sup>33</sup> SILVA, Amândio Fernandes, “O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Ano IX, Novembro de 2008, Nº104, p. 42

<sup>34</sup> ANTUNES, Francisco Vaz, “A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português”, in *Verbo Jurídico*, 2005, p. 17



A título de exemplo, podemos considerar como escolha fiscal *intra legem* o comportamento que permite gozar dos benefícios fiscais concedidos pela criação líquida de emprego ou pela reabilitação de um imóvel localizado numa área de reabilitação urbana.

### 2.2.2 Escolha fiscal *Extra Legem*

A actuação do contribuinte pode visar “prevenir a incidência fiscal mediante negócios ou actos jurídicos não previstos na norma de incidência”<sup>35</sup>, a dita “escolha fiscal *extra legem*”<sup>36</sup>.

O esquema ou actuação serve-se, nestes casos, de actos jurídicos que, de *per se*, são considerados lícitos. A escolha fiscal *extra legem* surge com o propósito de “evitar o nascimento de uma relação jurídico fiscal ou provocar o surgimento de uma (diferente da pretendida pelo legislador) cujo regime jurídico-fiscal lhes seja mais favorável”<sup>37</sup>.

Saldanha Sanches considera tal comportamento ilícito, ou nas suas palavras “ilegítimo”, quando o comportamento que visa a redução da carga fiscal contraria “princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo”<sup>38</sup>. No seio dessa ilegitimidade, Saldanha Sanches, traça a divisão do que considera fraude fiscal e fraude à lei fiscal, correspondendo esta última a “comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (...) não violam um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador”<sup>39</sup> por subverterem os valores estruturais do ordenamento jurídico-tributário. Na designação desta realidade são igualmente empregues os seguintes termos “evitação abusiva de encargos fiscais”, “evitação fiscal abusiva” e “elisão fiscal”<sup>40</sup>. Quanto a esta questão – decisão do contribuinte em cumprir ou evadir – Gonçalo Avelãs Nunes alerta para o papel do Estado na sociedade e perante quem (que grupos) este se apresenta forte,

---

<sup>35</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 42

<sup>36</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 42

<sup>37</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. 43

<sup>38</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 21

<sup>39</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 22

<sup>40</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 22

realçando que a falta de equidade, igualdade fiscal e justiça fiscal prejudicam bastante o cumprimento<sup>41</sup>.

O combate a esquemas que se sirvam deste espaço de actuação é efectuado através da própria construção e interpretação das normas fiscais, presunções legais de rendimentos e utilização de métodos indirectos, CGAA (prevista entre nós no artigo 38.º, n.º 2, da LGT), normas especiais antiabuso e através do dever de comunicação e troca de informações<sup>42</sup>.

### **2.2.2.1 Da legitimidade de limitação das escolhas *extra legem***

Neste espaço de actuação surge a *vexata quaestio* da legitimidade de limitação das escolhas fiscais *extra legem* porquanto contrapõe a liberdade de actuação económica do contribuinte ao princípio da igualdade e aos fins prosseguidos pelo Estado Social.

O princípio constitucional do Estado social concede ao Estado uma tarefa social cuja expressão é visível designadamente no artigo 9.º alínea *d*) de acordo com o qual incumbe ao Estado “*Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais*”. Decorre deste princípio a ideia do Estado enquanto protector de direitos, liberdades e garantias, bem como, a sua legitimidade de intervenção social por forma a atenuar as desigualdades económicas, sociais e culturais densificando a própria noção do princípio do Estado de direito material, com igual acolhimento constitucional<sup>43</sup>.

Ora, a fiscalidade não é alheia à consagração constitucional do princípio de Estado social porquanto o suporte financeiro do Estado, ainda que na sua vertente social, cabe ao Estado Fiscal. Repare-se que incumbe ao sistema fiscal<sup>44</sup>, de acordo com o artigo

---

<sup>41</sup> NUNES, Gonçalo Avelãs, “O planeamento fiscal, a elisão fiscal e a evasão fiscal – a liberdade das pessoas, da gestão das empresas e o combate à evasão fiscal – um difícil e nem sempre linear caminho percorrido e a percorrer”, in Conferência *A Evasão Fiscal em Portugal: das causas às consequências, da prevenção à punição*, Aveiro, 12 de Abril de 2013

<sup>42</sup> No mesmo sentido, 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. 45-46

<sup>43</sup> Cf. NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998, p. 573-575

<sup>44</sup> Por sistema fiscal deverá entender-se o conjunto de tributos que são considerados jurídico-constitucionalmente impostos, não se devendo confundir com sistema tributário que corresponde ao conjunto de tributos que engloba impostos e taxas.

103.º, n.º 1, da CRP, duas finalidades: i) uma financeira em que visa suportar as necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, e ii) outra extrafiscal ou social que consiste numa função de redistribuição de riqueza.

Assim, atendendo a que o sistema fiscal é o suporte financeiro do Estado tem-se legitimado, como alerta Casalta Nabais, um aumento da carga tributária para fazer face à multiplicação da despesa com as funções sociais do Estado<sup>45</sup>. Neste contexto, o aumento da tributação<sup>46</sup> será através da mobilização do princípio da capacidade contributiva<sup>47</sup> que é em si uma expressão do princípio constitucional de igualdade.

Pelo exposto, é visível na própria concepção de sistema fiscal manifestações do princípio do Estado social pela sua concretização através de outros princípios como o princípio de igualdade fiscal e de justiça fiscal. Atenta a dialéctica exposta, e o princípio da coerência do sistema, compreende-se que, não obstante a liberdade e autodeterminação do indivíduo terem igual dignidade constitucional, não se pode permitir a absolutização destes princípios sob pena de comprometer a função social do Estado.

Ainda que se defenda que o princípio da redistribuição de riqueza operado através do princípio da capacidade contributiva é insuficiente para justificar o dever de contribuir e a sua medida, atente-se que o dever de contribuir é um pressuposto do sistema fiscal constitucionalmente plasmado e, como tal, “decorrente da natureza social das pessoas humanas que se constituem em sociedade política para a realização integral da colectividade e das pessoas por que ela se forma”<sup>48</sup>.

Em última instância a absolutização do direito e liberdade de actuação económica do contribuinte<sup>49</sup> “resultaria em benefício dos interesses pessoais destes últimos contra desígnios de muito maior interesse”<sup>50</sup>.

---

<sup>45</sup> NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998, p. 575-576

<sup>46</sup> Sobre o surgimento da pressão para que o Estado diminua este espaço de actuação em Portugal vd. CAMPOS, Diogo Leite de, «Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, p. 195-196 e 203-205

<sup>47</sup> Sobre a capacidade contributiva enquanto pressuposto constitucional de incidência de imposto vd. MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, p. 19-20

<sup>48</sup> MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, p. 47

<sup>49</sup> Sobre a inadmissibilidade da Autoridade Tributária limitar a liberdade de actuação económica do contribuinte, em especial, da pessoa colectiva vd. CAMPOS, Diogo Leite de, «Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, p. 201 e ss.

<sup>50</sup> CAMPOS, Diogo Leite de, «Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, p. 195

Todavia, na nossa perspectiva o ponto fulcral da discussão não é a legitimidade de limitar escolhas fiscais *extra legem*, pois parece claro que determinadas escolhas podem ferir o equilíbrio entre os princípios constitucionais *supra* expostos. A grande questão é como, quando, em que medida e proporção. De facto, se são escolhas *extra legem*, não se encontram devidamente tipificadas para que o homem médio tenha conhecimento de que o seu comportamento pode de algum modo ser considerado abusivo. Neste sentido, a limitação das escolhas deste espaço deve ser efectuada com um procedimento que respeite ao máximo os direitos constitucionalmente plasmados do contribuinte, com a abertura e diálogo e sem qualquer intenção persecutória.

### **2.2.3 Escolha fiscal *Contra Legem***

A escolha realizada pelo contribuinte aquando da sua actuação pode ainda ser contrária à lei, isto é, os meios utilizados sejam ilícitos, considerando-se nestes casos que se está perante uma “escolha fiscal *contra legem*”<sup>51</sup>. A fraude fiscal de que Saldanha Sanches se serve aquando da explicitação das condutas que, no seu entender, consubstanciam planeamento fiscal ilegítimo, refere-se a comportamentos violadores do dever de cooperação, ao qual, no seu entender, “corresponde uma sanção penal ou contraordenacional”<sup>52</sup>. Essas condutas consubstanciam escolhas fiscais *contra legem*, pois está-se perante a violação directa de uma norma que compreende um dever do contribuinte relativamente à administração fiscal.

No âmbito do planeamento fiscal agressivo enquanto violador frontal de normas jurídicas, José de Campos Amorim considera ainda as sanções não criminais como juros compensatórios e execuções fiscais pois, em seu entender, está-se perante “atos fiscais ilícitos, destinados à prática de evasão ou fraude fiscal”<sup>53</sup>. Gonçalo Avelãs Nunes integra

---

<sup>51</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 44

<sup>52</sup> SANCHES, J.L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 22

<sup>53</sup> AMORIM, José de Campos, «Responsabilidade dos promotores do planeamento fiscal», Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida Económica, 2010, p. 223

ainda, como sanção não criminal (evasão fiscal não penal, nas palavras do autor), a simulação fiscal prevista no artigo 39.º da LGT<sup>54</sup>.

---

<sup>54</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. 43

### CAPÍTULO III – Meios e instrumentos nacionais

O planeamento fiscal abusivo, agressivo ou ilegítimo é definido por Saldanha Sanches como “qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo”<sup>55</sup>. A Comissão Europeia define-o numa perspectiva transnacional, em seu entender, “planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais”<sup>56</sup>.

No cerne do planeamento fiscal abusivo encontra-se um esquema que terá como fim reduzir as obrigações fiscais do contribuinte, quer o seu âmbito seja nacional, quer seja transnacional. Todavia, o referido esquema poderá servir-se de duas condutas distintas ou de uma conjugação das mesmas. Referimo-nos às escolhas fiscais *extra legem* e *contra legem*, ou, na terminologia de Saldanha Sanches, à fraude à lei fiscal e à fraude fiscal.

Se relativamente às escolhas fiscais *contra legem* existe um juízo de censura perfeitamente identificável, porquanto se trata de condutas frontalmente violadoras de normas plasmadas no ordenamento jurídico, o mesmo não se pode afirmar quanto às escolhas *extra legem*. Neste espaço de actuação existe uma área cinzenta relativamente à qual se demonstra difícil identificar comportamentos abusivos. Pelo exposto, existe dificuldades quer na concepção do juízo de censura, quer na limitação e sancionamento dos ditos comportamentos.

De facto, a limitação a este espaço de actuação é complexa dada a dificuldade em i) determinar um critério que permita distinguir o abuso sem comprometer a liberdade de actuação do contribuinte, e ii) identificar meios legítimos (que não poderão ser sanções penais nem contra-ordenacionais por violação clara dos princípios do direito penal) e eficazes no seu combate<sup>57</sup>.

Neste contexto, identificamos como meios legítimos de limitação: a interpretação extensiva, económica (artigo 11.º, n.º 3, da LGT), funcional e teleológica das normas

---

<sup>55</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional, Coimbra Editora, 2006, p. 21

<sup>56</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, p.41

<sup>57</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. 44

fiscais, a contemplação de conceitos económicos na construção das mesmas, bem como, o dever de comunicação. Numa outra perspectiva, mas em que questões de admissibilidade se levantam, apontam-se como meios de limitação as presunções legais de rendimentos e a utilização de métodos indirectos e indiciários<sup>58</sup>.

Por último, restam-nos a simulação de negócio jurídico e as normas antiabuso, as quais “atingem uma zona delicada – a limitação à liberdade de escolha do sujeito passivo das operações que pode efectuar – e que, devendo respeitar a autonomia privada do contribuinte na escolha e modulação dos instrumentos que utiliza, devem também impedir a ilegítima relevância da sua vontade na formação ou quantificação da obrigação tributária”<sup>59</sup>.

No que respeita aos comportamentos *contra legem*, integrantes de práticas de planeamento fiscal abusivo mais graves, encontramos como meio idóneo de persecução a figura do crime de fraude fiscal.

### **3.1 Da construção e interpretação das normas fiscais**

O direito fiscal é um direito de sobreposição, que utiliza conceitos e princípios estruturantes previamente definidos na sua construção normativa. A referida técnica legislativa permite um certo grau de segurança jurídica ao mesmo tempo que dá amplitude de incidência à norma fiscal. De facto, ainda que uma tipicidade fechada permita a salvaguarda da segurança jurídica, também o princípio da igualdade material deve ser protegido, motivo pelo qual é necessário um certo grau de abrangência como forma de limitar as tentativas de evasão à norma de incidência.

A utilização de conceitos civilísticos e comerciais utilizados no tipo legal das normas fiscais, designadamente formas contratuais, apesar de permitirem salvaguardar o princípio da segurança jurídica, permitem ao contribuinte escapar à incidência da norma fiscal através da utilização de uma outra forma contratual cujo efeito económico se enquadre no desejado. Pelo que cabe ao legislador tributário encontrar o ponto de

---

<sup>58</sup> Cf. 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. 45-46

<sup>59</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 27

equilíbrio na presente dialéctica para que não comprometa nem o princípio da segurança jurídica do contribuinte nem a igualdade material.

Respeitando a dialéctica entre os princípios constitucionais, como *supra* mencionado, um dos métodos de combate ou de prevenção do planeamento fiscal abusivo consiste na construção das normas fiscais em que o legislador pode servir-se “da configuração económica dos pressupostos de facto dos impostos” e assim proceder à “construção de tipos legais que apelem mais a conceitos económicos ou aos efeitos económicos dos actos independentemente da forma jurídica que assumam”<sup>60</sup>.

Todavia, a interpretação das normas fiscais deve ser efectuada, *prima facie*, de acordo com “as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”<sup>61</sup>, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, da LGT, bem como, deve respeitar o sentido e interpretação de conceitos de outros ramos de direito sempre que se verifique o seu emprego, de harmonia com o n.º 2 do mencionado preceito legal.

De acordo com Lima Guerreiro, o n.º 2 do artigo 11.º da LGT é uma manifestação do não acolhimento, no nosso ordenamento jurídico-fiscal, do princípio da prevalência da substância económica sobre a substância jurídica<sup>62</sup>, porquanto a desconsideração do sentido e alcance dos conceitos de outros ramos de direito em favor da substância económica só pode operar se expressamente prevista na lei<sup>63</sup>.

Neste sentido, de acordo com o disposto no artigo 11.º, n.º 3, da LGT “*Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*”. Ora, como resulta da expressão “*Persistindo a dúvida*” este número é apenas de aplicação sucessiva em relação ao preceituado no n.º 2 do referido

---

<sup>60</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. 45

Todavia, a doutrina da perspectiva económica não é imune a críticas, designadamente SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 58 e ss

<sup>61</sup> A questão da interpretação das normas jurídicas fiscais acolhe a mesma problemática que a interpretação de quaisquer outras normas, com a particularidade que neste caso a interpretação analógica encontra-se expressamente proibida pelo n.º 4 do artigo 11.º da LGT.

<sup>62</sup> De acordo com Fernandes Oliveira, o referido princípio “assenta nas seguintes premissas: olha para a transacção ou conjunto de transacções e procura saber se há outras transacções ou conjunto de transacções equivalentes em termos económicos ou de resultados finais (económicos) pretendidos, de tal maneira que se possa dizer que essas várias opções equacionadas são “substituíveis” entre si”, dando como exemplo a adopção de regras contabilísticas para assegurar a neutralidade fiscal nas operações de locação financeira. OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009, p.101

<sup>63</sup> GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 84 e ss.



artigo e a sua leitura deve ser conjugada. Pelo exposto, a substância económica do negócio surge como “último recurso na averiguação da vontade efectiva do legislador fiscal”<sup>64</sup>.

De facto, é compreensível a existência de dúvidas quanto ao sentido e alcance de conceitos jurídicos quando: i) os mesmos são transversais a vários ramos de direito e, em cada um deles adquire um sentido diverso; ii) a sua concepção é doutrinamente controversa, ou; iii) o seu emprego usual não é coincidente.

A interpretação das normas fiscais atendendo à substância económica<sup>65</sup> pode ser um meio de combate ao planeamento fiscal abusivo pela possibilidade de mobilização “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>66</sup>.

### **3.2 Presunções legais de rendimentos e utilização de métodos indirectos**

A presunção legal de rendimentos é um dos métodos de combate e prevenção da evasão fiscal. A título introdutório note-se que, no entender de António Martins, decorrem dois corolários do dever de contribuir, já exposto no presente trabalho. 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>67</sup>.

Em casos específicos a presunção de verdade da declaração e apuramento do contribuinte é afastada, designadamente quando o mesmo não a exerça ou a realize de forma viciada. Nestes casos, cabe à Autoridade Tributária demonstrar os vícios de que a declaração inquina, por forma a afastar a presunção de verdade que a mesma goza e corrigir os erros ou omissões da mesma.

A utilização de métodos indirectos encontra-se prevista no artigo 87.º e seguintes da LGT e é de actuação subsidiária em relação à avaliação directa. O referido método

---

<sup>64</sup> GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 86

<sup>65</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*, Vislis Editores, 1999, p. 21-24

<sup>66</sup> GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 86

<sup>67</sup> MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, p. 32 e ss.

permite à Autoridade Tributária, de acordo com o artigo 87.º, n.º 1, tributar através de 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;*
- 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.*
- 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.”*

Pelo exposto, a sua utilização é admissível designadamente quando não seja possível comprovar e quantificar a matéria tributável. Esta dificuldade poderá dever-se a uma falha no dever de cooperação do contribuinte, em particular a uma das anomalias previstas no artigo 88.º do referido diploma<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> De acordo com o artigo 88.º “*A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável (...), pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:*

- 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;*

### 3.3 Cláusula geral antiabuso

A CGAA surge, a par com as presunções legais (já por nós analisadas) e com o regime da simulação, como meio de prevenção do negócio jurídico indirecto quando este constitua uma prática de fraude à lei<sup>69</sup>.

Vejam, o negócio jurídico indirecto assume relevo no direito fiscal quando as partes utilizam um negócio análogo ao normalmente utilizado, elemento objectivo, tendo em vista esquivarem-se da aplicação de um regime fiscal mais oneroso, elemento subjectivo.

De acordo com António Martins, existem várias modalidades neste âmbito, designadamente: *i)* o negócio jurídico indirecto de exclusão que abrange os casos em que o negócio normal ou usual encontra-se previsto numa norma tributária enquanto o negócio indirecto não encontra previsão legal em qualquer norma tributária; *ii)* o negócio indirecto impeditivo, cujo negócio indirecto cai na estatuição de uma norma de isenção; *iii)* o negócio indirecto impeditivo, o qual apenas se limita a diminuir a oneração fiscal quer através de um negócio indirecto com menor oneração fiscal por lhe ser aplicável outro tipo legal, substituição de pressupostos, quer porque não obstante ser aplicável o mesmo tipo legal, os efeitos do negócio indirecto são menos onerosos, substituição dos elementos da estatuição<sup>70</sup>.

Ora, como já exposto, o ordenamento jurídico tributário não é indiferente a algumas destas práticas do contribuinte, pelo que numa tentativa de as limitar, designadamente por abuso de forma de actos ou negócios jurídicos empregues na sua

---

*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 menor do que a declarada”*

<sup>69</sup> A teoria do negócio jurídico indirecto é amplamente aplicada no direito privado mas é igualmente identificável a sua relevância no direito fiscal, cf. MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, p. 63 e ss.

<sup>70</sup> MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, p. 64 e ss.

estrutura, o legislador estabeleceu, à semelhança do que sucede noutros ordenamentos jurídicos<sup>71</sup>, uma CGAA, a qual passamos a analisar.

### 3.3.1 Tensão dos princípios constitucionais

A CGAA deve ser compreendida à luz dos princípios constitucionais que a limitam e densificam. De facto, a sua consagração e aplicação não é despicienda de uma tensão existe entre os princípios constitucionais de legalidade fiscal, tipicidade e segurança jurídica e o princípio da igualdade e da capacidade contributiva<sup>72</sup>.

O princípio da legalidade fiscal encontra-se previsto no artigo 103.º, n.º 2, da CRP, de acordo com o qual “*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*” traduzindo, pelo exposto, a exigência de lei formal (Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei autorizado do Governo) na criação do imposto e seus elementos essenciais. A exigência prevista na referida norma refere-se à forma, bem como à substância, pelo que a exigência abrange, de igual modo, a densificação dos impostos e seus elementos não se bastando com a definição das suas linhas orientadoras, princípio da tipicidade<sup>73</sup>.

A propósito do princípio da tipicidade atente-se à divergência doutrinária sobre o seu alcance e limite, defendendo uns uma tipicidade fechada, de acordo com a qual ao legislador cabe definir pormenorizadamente o imposto e todos os seus elementos, e outros uma tipicidade aberta, a qual admite uma certa margem de discricionariedade e o recurso a conceitos indeterminados e cláusulas gerais<sup>74</sup>. Casalta Nabais denota, sobre este aspecto, a

---

<sup>71</sup> Sobre a CGAA em diversos ordenamentos jurídicos vd. SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 47 nota 75

<sup>72</sup> Cf. SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 48 e 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. 47 e ss.

<sup>73</sup> Do princípio da tipicidade enquanto corolário do princípio da legalidade vd. NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 351 e ss e MARTINS, Alexandra Coelho, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*, Almedina, 2007, p. 33 e ss.

<sup>74</sup> Sobre a admissibilidade de uma tipicidade aberta vd. MARTINS, Alexandra Coelho, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*, Almedina, 2007, p. 34-35

existência de autores que procuraram autonomizar esta faceta do princípio da tipicidade designando-a como princípio da determinabilidade<sup>75</sup>.

Pelo exposto, é a interpretação do princípio da tipicidade na sua vertente aberta que permite a inclusão de uma CGAA no nosso ordenamento jurídico sem comprometer outros princípios constitucionais, em particular o princípio da segurança jurídica.

O mencionado princípio decorre do artigo 282.º, n.º 4, da Constituição, enquanto fundamento para a declaração de inconstitucionalidade de uma norma pelo Tribunal Constitucional, e é uma manifestação do princípio do Estado de direito democrático. Este princípio traduz a ideia de protecção da confiança e da estabilidade das normas jurídicas. O princípio da segurança jurídica desdobra-se, à semelhança do princípio da tipicidade, em duas vertentes: uma objectiva, compreendido enquanto garante da estabilidade jurídica, permanência e durabilidade das normas no ordenamento jurídico nacional, e uma vertente subjectiva, entendida como a previsibilidade e durabilidade dos efeitos jurídicos no âmbito de uma relação jurídica<sup>76</sup>.

Ora, a criação de uma CGAA<sup>77</sup> em sede de direito fiscal por consistir numa desconsideração, *a posteriori*, dos efeitos fiscais de actos e/ou negócios jurídicos válidos e lícitos numa perspectiva civilística, efectuados pelo contribuinte no espaço de actuação *extra legem*, conflitua com os princípios constitucionais *supra* expostos. A limitação aos princípios constitucionais da tipicidade e segurança jurídica explica-se atendendo a outros princípios com igual dignidade constitucional, princípio da igualdade e princípio da capacidade contributiva.

O princípio da igualdade fiscal decorre do princípio geral da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, o qual consiste na igualdade de tratamento perante a lei, igualdade formal, bem como, no tratamento discriminado de situação desiguais por forma a alcançar uma igualdade material<sup>78</sup>. No âmbito do direito fiscal este princípio significa o dever transversal dos contribuintes pagarem impostos e a sua contribuição depender da

---

<sup>75</sup> NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 354-355

<sup>76</sup> Cf. 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*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 395-396

<sup>77</sup> Sobre a inadequação do artigo 334.º do Código Civil em sede de direito fiscal vd, COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 125 e ss.

<sup>78</sup> Cf. NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 435-436

correspondente capacidade contributiva. Assim, verifica-se a igualdade formal através do dever universal em contribuir e a igualdade material através da contribuição de acordo com as possibilidades do contribuinte, sendo este o único critério discriminador admissível<sup>79</sup>. Neste sentido, contribuintes com a mesma capacidade contribuem na mesma medida e contribuintes com diferentes capacidades contributivas contribuem na proporção da mesma.

Assim, compreende-se que a perseguição do abuso de formas jurídicas se encontre justificado por princípios constitucionais, princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, porquanto a desoneração fiscal visada pela fraude à lei fiscal consubstancia uma violação desses princípios. Deste modo, compreende-se a limitação aos princípios da tipicidade e da segurança jurídica como salvaguarda de outros princípios constitucionais como o da igualdade e da capacidade contributiva.

Pelo exposto, defendemos que o legislador na construção normativa fiscal, em particular na criação de uma CGAA proceda a uma compreensão dialéctica dos princípios *supra* explanados, princípio da tipicidade enquanto expressão do princípio da legalidade, princípio da segurança jurídica, da igualdade fiscal e da capacidade contributiva<sup>80</sup>.

Por último, cumpre assinalar que a consagração de uma CGAA entre nós não constitui uma violação do princípio de liberdade de actuação enquanto direito constitucionalmente consagrado do contribuinte<sup>81</sup>, mas uma limitação imposta por outros princípios constitucionais, em particular, os princípios de igualdade e de justiça. De facto, e à semelhança do entendimento já exposto anteriormente<sup>82</sup>, os princípios constitucionais devem ser compreendidos de uma forma dialéctica e sem proceder à sua absolutização.

---

<sup>79</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. 50

<sup>80</sup> “As tentativas fundamentalistas de absolutização ou exacerbação de alguns princípios da chamada Constituição Fiscal são de afastar. Essencial à coexistência dos diversos princípios nela vertidos é, em face da previsão da sua simultaneidade e natureza frequentemente antitética, a cedência otimizada em ordem à construção de um sistema coerente. Propugna-se, portanto, a respectiva concatenação.” MARTINS, Alexandra Coelho, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*, Almedina, 2007, p. 30

<sup>81</sup> Sobre a inadmissibilidade de uma CGAA por violação da constituição fiscal e da liberdade de actuação do contribuinte vd. GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 185

<sup>82</sup> *Supra* 2.2.2.1 Da legitimidade de limitação das escolhas *extra legem*

### 3.3.2 Análise do n.º 2 do artigo 38.º da LGT

A CGAA de direito em sede fiscal surgiu no nosso ordenamento jurídico com a Lei de Orçamento de Estado para 1999 (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, artigo 51.º, n.º 7), a qual aditou ao Código de Processo Tributário o artigo 32.º-A. Posteriormente, a referida CGAA foi integrada no artigo 38.º, n.º 2, da LGT através da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho. A norma em apreço sofreu fortes críticas, quer pela sua primeira integração sistemática, quer pela deficiente redacção<sup>83</sup>.

Neste contexto, a Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro introduziu alterações à redacção da CGAA, a qual passou a ter a seguinte configuração:

*“São 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”.*

Na análise à CGAA servimo-nos, pela sua utilidade, da desconstrução efectuada por Gustavo Lopes Courinha, de acordo com o qual, a referida norma é constituída por cinco elementos: elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual, elemento normativo e elemento sancionatório<sup>84</sup>.

No cerne da sua redacção está o elemento meio utilizado, pelo que será ineficaz aquele comportamento<sup>85</sup> que se sirva de *“meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso*

---

<sup>83</sup> Cf. 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 e ss., SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 47-48, SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 172 e CAMPOS, Diogo Leite de, «Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, p. 216 e ss.

<sup>84</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 165 e ss.

<sup>85</sup> “Numa primeira manifestação, a escolha de um negócio jurídico ou mesmo de factos ou actos jurídicos fiscalmente relevantes, como forma jurídica de atingir certo objectivo com menor oneração jurídica, implica a opção por determinados caminhos para a obtenção de certos objectivos finais numa lógica alternativa: seguiu-se o caminho B em lugar do caminho A, para atingir o mesmo objectivo, X.

Na outra das suas principais manifestações, podemos ter um conjunto de operações em que não há alternatividade (a escolha alternativa seria a ausência de negócio jurídico), o que acontece quando, por exemplo, se faz operações com o único objectivo de obter um custo dedutível para a redução do lucro

*das formas jurídicas*” para obter uma vantagem fiscal sem contudo comprometer o fim económico pretendido.<sup>86</sup> O meio é considerado fraudulento, não pela sua natureza de *per se*, mas pelo seu emprego ser levado a efeito em detrimento de um outro meio usual, pela sua simples atractividade fiscal<sup>87</sup>.

O referido comportamento abusivo pode ser composto por actos jurídicos, negócios jurídicos ou uma combinação de ambos que, em todo o caso, “deverão formar uma unidade lógica, sequencial e indivisível”<sup>88</sup>. A unidade lógica que compõe o 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>89</sup>, sob pena de a Autoridade Tributária não conseguir provar o carácter pré-planeado e unitário.

De notar que os actos e negócios jurídicos de que o esquema se serve são, de um ponto de vista civilístico, válidos. A produção dos seus efeitos civis não é prejudicada pela aplicação da CGAA, porquanto a mesma só operará no âmbito da eficácia fiscal da norma.

No que respeita 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. De facto, importa atender ao elemento intelectual para que se possa afirmar que esses actos são “*essencial ou principalmente dirigidos*”. Assim, a aplicação da norma carece da verificação, *in casu*, do

---

tributável” SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 172

<sup>86</sup> O legislador inspirou-se no § 42 da Abgabenordnung, mas distinguiu-se da mesma ao não colocar o enfoque no resultado da conduta, vd. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 166

<sup>87</sup> A este propósito atente-se aos 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 prossegue afirmando 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>88</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 166-167

<sup>89</sup> *Step-by-step doctrine* a que alude COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 167



elemento meio, *supra* enunciado, do elemento resultado, obtenção de uma vantagem fiscal<sup>90</sup>, bem como do elemento intelectual.

A aplicação da CGAA está dependente de prova, pela Autoridade Tributária, da verificação destes elementos, não podendo a mesma apenas apresentar o elemento meio e o elemento resultado. Impende sobre si, o dever<sup>91</sup> de demonstrar a intenção do contribuinte em abusar de formas jurídicas para se subtrair (ou adicionar, caso se trate de uma vantagem fiscal) ao âmbito de aplicação de uma norma fiscal, elemento normativo<sup>92</sup>. Pelo exposto, compreende-se a sua escassa aplicação. De facto, é “extremamente difícil provar os motivos fiscais que levaram o contribuinte a adotar um modelo negocial que em condições normais não adotaria”<sup>93</sup>.

Saldanha Sanches menciona, a este propósito, o *business purpose test*, definindo-o 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>94</sup>. O *business purpose test* deverá ser efectuado pela Autoridade Tributária a qual deverá demonstrar que o conjunto de actos e/ou negócios jurídicos não usuais para os efeitos jurídicos ora pretendidos foram efectuados com a intenção única<sup>95</sup> de reduzir a carga fiscal do sujeito passivo e não por outras razões de que a fiscalidade é alheia.

---

<sup>90</sup> A redacção inicial da norma sancionava apenas a opção efectuada com o intuito de “*redução ou eliminação dos impostos*”, não compreendendo assim, aquele comportamento em que não existe uma alternatividade mas cuja realização se deveu, em exclusivo, à obtenção de uma vantagem fiscal, vd. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 172-173

<sup>91</sup> Dever de fundamentação plasmado no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, no artigo 124.º do CPA e do regime geral da fundamentação dos actos tributários, cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 173 e ss.

<sup>92</sup> A este propósito vd. 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>93</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>94</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 176

“*The business purpose doctrine provides that a tax statute will not be applied to a transaction unless the transaction serves some business purpose other than tax avoidance*” Noël B. Cunningham & James R. Repetti *apud* OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009, p. 108

<sup>95</sup> A este propósito Lopes de Sousa refere que não é essencial para aplicação da CGAA que o acto e/ou negócio jurídico tenha sido efectuado com o objectivo único de obter uma vantagem fiscal mas tão-somente que “esse objectivo seja *essencial* ou o *principal*”. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de*

### 3.3.3 Artigo 63.º do CPPT e o dever de fundamentação da Autoridade Tributária

O disposto no artigo 63.º do CPPT regula a aplicação da CGAA. De acordo com a referida norma, designadamente o seu n.º 3, existe um especial dever de fundamentação por parte da Autoridade Tributária. O procedimento previsto nesta norma deverá ser observado sempre que exista “*liquidação de tributos com base na disposição antiabuso*”, ou seja, sempre que a Autoridade Tributária pretender anular a vantagem fiscal obtida através de um abuso da forma jurídica, recorrendo para tal à aplicação da CGAA.

De acordo com o previsto no artigo 63.º, n.º 3, alínea a) o dever de fundamentação abrange a “*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*”. Desta forma, a Autoridade Tributária deverá comparar a forma jurídica de que o esquema se serve com a comumente utilizada para os efeitos jurídicos pretendidos e, assim, demonstrar que o meio utilizado apesar de servir os mesmos efeitos jurídico-económicos permitiu uma vantagem fiscal ao sujeito passivo.

Pelo exposto, o legislador consagrou o dever de fundamentar quer a análise ao elemento meio quer ao elemento resultado, demonstrando-os através da comparação com aquela que seria a forma usual para o fim económico pretendido e a qual seria utilizada quando perspectivada a operação num olhar estritamente económico<sup>96</sup>. Não obstante, é neste espaço que o sujeito passivo pode alegar, designadamente em sede de audição prévia<sup>97</sup> plasmada no n.º 4 do referido artigo, outras razões, de índole não fiscal, para explicar a sua opção por uma forma jurídica não usual. De facto, ao *business purpose test* efectuado pela Autoridade Tributária pode ter escapado uma razão comercial que justifica a opção por uma forma jurídica não usual e que o sujeito passivo pode agora alegar por forma a obstar a aplicação da CGAA.

O artigo 63.º, n.º 3, alínea b) prevê ainda o dever de fundamentação quanto à “*demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi*

---

*Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume I, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, p. 581

<sup>96</sup> Vd. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 195-196 quanto às falhas do procedimento estabelecido pelo artigo 63.º do CPPT, designadamente quanto ao problema da ausência de negócio-sombra.

<sup>97</sup> O n.º 5 do artigo ora em análise prevê um prazo especial para o direito de audição, 30 dias, afastando as regras gerais para o exercício deste direito plasmadas nos n.ºs 4 e 6 do artigo 60.º da LGT.

*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*”, estabelecendo no ordenamento jurídico português uma perspectiva objectiva<sup>98</sup> de verificação do elemento intelectual. De facto, o legislador ao estabelecer o aferimento do elemento intelectual “*essencial ou principalmente dirigida*” com referência ao “*negócio ou acto com idêntico fim económico*” permite que se mobilize elementos objectivos por forma a provar o elemento intelectual<sup>99</sup>.

Deste modo, 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 adoptadas um preponderante fim fiscal”<sup>100</sup>.

De notar que, de acordo com o n.º 7 do artigo ora em análise a aplicação da CGAA “*é prévia e obrigatoriamente autorizada*”, uma vez cumprido o direito de audição, “*pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência*”, pelo que, nas palavras de Lima Guerreiro, pretendeu-se “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>101</sup>.

A aplicação da CGAA e do procedimento *supra* exposto culmina com a desconsideração dos efeitos fiscais do meio empregue de forma abusiva. Neste contexto, a Autoridade Tributária procede à aplicação das normas fiscais subjacentes ao meio usual, comum (que serviu de termo de comparação aquando da análise do elemento meio). Andersen Furlan entende a este propósito que não se trata da aplicação analógica da norma tributária a que o sujeito passivo se tentou subtrair, “mas da criação de uma ficção pela

---

<sup>98</sup> Por oposição a uma perspectiva subjectiva de *probatio diabolica* porquanto consiste na prova da motivação psicológica do contribuinte apenas com elementos subjectivos, vd. COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 181

<sup>99</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 181 e ss.

<sup>100</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 182-183

<sup>101</sup> GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 189

cláusula geral antielisiva no sentido de se considerar realizados os atos e negócios não praticados pelo contribuinte”<sup>102</sup>.

Por último, importa realçar que existe uma tendência de fuga para o direito clássico<sup>103</sup>, para domínios mais tradicionais e melhor trabalhados, por estes se mostrarem mais aptos a sancionar determinados comportamentos, designadamente em situações de evasão fiscal. De acordo com Marciano Seabra de Gondoi, em Espanha e no Brasil, verifica-se essa tendência, essa fuga para o direito clássico, pelo que, não raras vezes, a CGAA é suplantada por outras figuras do direito clássico, tais como a norma respeitante à simulação ou à qualificação do comportamento como fraude<sup>104</sup>.

### 3.4 Normas especiais antiabuso

No ordenamento jurídico-tributário português encontramos normas que visam eliminar comportamentos abusivos específicos, previamente identificados, através da eliminação da vantagem fiscal prosseguida pelos mesmos, são as designadas normas especiais antiabuso. Estas normas têm a particularidade de serem de aplicação vinculada por parte da Autoridade Tributária<sup>105</sup> ou produzirem os seus efeitos *ope legis*<sup>106</sup>.

As normas especiais antiabuso podem operar através de presunção ilidível ou inilidível<sup>107</sup>, inversão do ónus da prova ou a desconsideração de custos em casos

---

<sup>102</sup> FURLAN, Anderson, «Planeamento fiscal em Portugal», *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume III, Coimbra Editora, 2011, p. 47

<sup>103</sup> No acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Julho de 2014, processo n.º 0166/14 é possível observar a fuga da Autoridade Tributária à aplicação da CGAA. O referido acórdão nega provimento ao recurso porquanto a sentença do tribunal *a quo* não mereceu censura. A fuga da Autoridade Tributária levou a que a mesma corrigisse a matéria colectável com fundamento diverso do da aplicação da CGAA, quando deveria ter procurado a sua aplicação na situação em apreço e observado o correspondente procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT.

<sup>104</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>105</sup> Contrariamente ao explicitado *supra* para a CGAA, ponto 3.3.3 Artigo 63.º do CPPT e o dever de fundamentação da Autoridade Tributária, a aplicabilidade de uma norma especial antiabuso por parte da Autoridade Tributária não exige a observância do procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT conforme acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Maio de 2015, processo 0770/14. Alias, a redacção actual do artigo 63.º do CPPT é clara quanto à sua exclusiva aplicação à CGAA prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

<sup>106</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 202-203

<sup>107</sup> Sobre a inadmissibilidade das presunções inilidíveis em direito fiscal e em particular nas normas especiais antiabuso vd. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 226 e ss. e

circunscritos e delineados pelo potencial e comprovado risco de evasão fiscal. Em suma, o legislador após a identificação de uma situação susceptível de abuso “tipifica aquelas situações, sujeitando-as a tributação ou excluindo a incidência dos benefícios fiscais”<sup>108</sup>, o que caracteriza as normas especiais antiabuso como normas anti-sistemáticas<sup>109</sup>.

Estas normas encontram-se espalhadas pela legislação fiscal e é possível encontrá-las nos mais variados impostos. Todavia merece particular destaque as normas referentes a preços transferência, subcapitalização e CFC<sup>110</sup>. As mencionadas áreas são frequentemente manipuladas como objectivo de transferir resultados entre empresas, daí a sua importância no mundo empresarial actual<sup>111</sup>. A sua relevância deriva primordialmente do facto de através das mesmas se poder localizar a tributação num outro ordenamento jurídico, o que justifica o enfoque actualmente dado internacionalmente<sup>112</sup>.

A este propósito atente-se ao acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 17 de Setembro de 2013, processo n.º 01510/06. O mencionado acórdão trata da aplicação do artigo 57.º, n.º 1, do Código do IRC, actual artigo 63.º. De acordo com o mesmo, a correcção do lucro tributável efectuada pela Autoridade Tributária ao abrigo desta norma

---

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*, Coimbra Editora, 2009, p. 146 e ss.

<sup>108</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>109</sup> De acordo com Saldanha Sanches “constituem excepções e derrogações dos princípios estruturantes do ordenamento jurídico tributário destinadas a corrigir um ponto fraco do sistema geralmente criado pela não aplicação a certas áreas de princípios de natureza sistemática”. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 206-207

<sup>110</sup> Respectivamente, artigos 63.º, 67.º e 66.º do Código do IRC.

O artigo 63.º visa corrigir o lucro tributável de forma a repor a situação de normalidade, neste sentido as operações intra-grupo, ou entre empresas relacionadas, deve ser efectuada nas mesmas condições e circunstâncias aplicáveis na ausência dessa relação, o que mais das vezes significa a determinação e aplicação de uma *arm's length margin*.

Por outro lado, o artigo 67.º visa a limitação da dedutibilidade dos gastos de financiamento. De facto, a dedutibilidade dos encargos incorridos com financiamento é frequentemente utilizada por técnicas de planeamento fiscal. Neste sentido, não raras vezes, grandes grupos empresariais utilizam o financiamento e a dedutibilidade dos encargos relativos aos mesmos, entre empresas relacionadas, para transferir o resultado tributável para uma jurisdição mais favorável, para maximizar a dedutibilidade dos encargos incorridos, em suma, para no final das contas a tributação no seu todo ser consideravelmente reduzida.

Finalmente, o artigo 66.º visa a consideração para efeitos de IRC dos resultados fiscais de entidades não residentes mas controladas por sujeitos passivos de IRC por as mesmas se encontrarem sujeitas a um regime privilegiado. O objectivo é obstar que a entidade não residente e localizada num regime fiscal mais favorável seja utilizada para a não tributação (ou baixa tributação) de rendimentos.

<sup>111</sup> Quando surge um projecto de reestruturação ou de estruturação de operações de financiamento procede-se (quase sempre) à análise da (não) existência destas normas especiais antiabuso nas potenciais jurisdições intervenientes e do seu (potencial) impacto. Não raras vezes chega a ser um ponto de comparação, sobre a atractividade da jurisdição, ainda que em termos abstractos.

<sup>112</sup> *Infra* Capítulo IV

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”. Pelo exposto, ainda que não persista o especial dever de fundamentação previsto no artigo 63.º do CPPT tal não significa que atendendo à norma especial antiabuso a aplicar não existam um particular dever de fundamentação.

### 3.4.1 Limitações e problemas

Três grandes limitações são apontadas a estas normas: âmbito de aplicação reduzido, actuação posterior à identificação da conduta de fraude à lei fiscal e susceptibilidade de fuga por outro comportamento que não o taxativamente detalhado na norma<sup>113</sup>.

A sua aplicabilidade tem como pressuposto a identificação de um comportamento abusivo relevante em determinado imposto pelo que, de acordo com o Lopes Courinha, “tem que haver um diagnóstico legislativo de que há determinados abusos numa certa área da aplicação e que a norma proibitiva é a única ou a melhor forma de impedir tais abusos”<sup>114</sup>.

Pelo exposto, o âmbito de actuação de uma norma especial antiabuso será delimitado pelos traços essenciais do comportamento abusivo detectado. A rigidez de uma norma especial, não obstante prover a certeza na sua limitação e, por conseguinte, um

---

<sup>113</sup> Cf. 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. 46-47

Adicionalmente, sobre as dificuldades de redacção “*The draftsman of specific anti-avoidance provisions faces a number of problems. If he is too narrow in his aim he may leave (or even create) other loopholes through which taxpayers can wriggle. On the other hand, if he spreads his net over a wide area he might well jeopardise commercial transactions implemented with no thought of tax avoidance... When he tries to cover every conceivable abuse we end up with long and complicated provisions which obscure rather than clarify the intention of Parliament*”, vd. “Should a General Anti-Avoidance Provision be introduced in the United Kingdom”, in *Tax Avoidance and the Law – Sham, Fraud or Mitigation?*, edited by Adrian Shipwright, Key Heaven Publications, London, 1997, p. 132 *apud* COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 97

<sup>114</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*, Coimbra Editora, 2009, p. 138

elevado grau de segurança jurídica, pode igualmente levar a uma lesão do princípio da igualdade fiscal se a sua interpretação for estritamente literal e não considerar os princípios estruturantes da norma fiscal<sup>115</sup>.

Às limitações *supra* descritas, Manuela Duro Teixeira acrescenta que a “aplicação de algumas das cláusulas antiabuso 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>116</sup>. De facto, de acordo com o seu entendimento, partilhado por nós, os “exemplos de dificuldade na interligação entre as diferentes normas a este nível podem multiplicar-se e complicar-se”<sup>117</sup>.

### 3.5 O dever de comunicação previsto no Decreto-Lei n.º 29/2008

O Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro introduziu no nosso ordenamento jurídico “deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominantemente, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo”<sup>118</sup>, instituindo um sistema de informação e determinação de consequências prévio, similar ao “*fair warning*”<sup>119</sup> anglo-saxónico. Determina assim, a obrigatoriedade de comunicação dos esquemas por parte das entidades promotoras<sup>120</sup> ou do

---

<sup>115</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 208 e ss.

<sup>116</sup> TEIXEIRA, Manuela Duro, «Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – Algumas notas», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2009, p. 261

<sup>117</sup> TEIXEIRA, Manuela Duro, «Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – Algumas notas», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2009, p. 261

<sup>118</sup> Artigo 1º Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro

<sup>119</sup> Fernandes de Oliveira, 2009 *apud* SILVA, Suzana Tavares da, *Novas Fronteiras do Estado Fiscal*, Coimbra, 2012

<sup>120</sup> O referido diploma, no seu artigo 5.º, define promotor enquanto “qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua actividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros”.

Não obstante, legítimas dúvidas surgem quanto ao alcance desta noção. Sobre este assunto vd. TEIXEIRA, Manuela Duro, «Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – Algumas notas», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2009, p. 273 e ss.

utilizador no caso de não haver promotor ou este não se encontrar estabelecido no território português<sup>121</sup>.

A obrigatoriedade de comunicação encontra-se assim abrangida a uma multiplicidade de prestadores de serviços, designadamente instituições de crédito e financeiras, revisores oficiais de contas, sociedades de revisores oficiais de contas e técnicos de contas.

De acordo com o seu artigo 4.º estão sujeitos a comunicação os esquemas ou actuações 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 determinar a 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*”<sup>122</sup>.

Neste âmbito, importa atender não só às componentes dos esquemas apontados pelo diploma como, de igual modo, ao intuito fiscal por detrás do mesmo. De facto, e como aponta Catarina Amorim, “consideramos 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 atuação uma vez que poderão haver razões económicas válidas que justifiquem a utilização desse esquema “aparentemente” abusivo”<sup>123</sup>.

---

<sup>121</sup> A comunicação dos esquemas alegadamente não põe em causa os deveres de sigilo por parte das entidades promotores, uma vez que, o dever de comunicação não abrange a identificação dos seus clientes.

<sup>122</sup> De notar que a limitação de responsabilidade em serviços de consultoria fiscal é uma procedimento *standard* de todos os prestadores de serviços nesta área.

Sobre a (falta) razoabilidade do dever de comunicação sempre que haja a dita cláusula de limitação de responsabilidade OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009, p.184 e ss.

<sup>123</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, prolatado a 12 de Setembro de 2006.



Neste sentido, António Fernandes de Oliveira entende que o diploma deveria prever comportamentos objectivos sem necessidade de nenhum juízo ou avaliação, sob pena de estar a pedir aos sujeitos, um juízo valorativo do comportamento que pode subsumir-se à aplicação de uma cláusula antiabuso<sup>124</sup>. Esta opinião vai de encontro à crítica de Saldanha Sanches “de esta norma não procurar qualquer articulação com a cláusula geral antiabuso e não utilizar sequer o conceito de concepção do negócio jurídico artificioso ou fraudulento como limite para o planeamento”<sup>125</sup>.

A este propósito Vasco Branco Guimarães<sup>126</sup> alerta para duas situações: que o critério que se tende a utilizar é o montante perdido; e para o esvaziamento do dever de comunicação uma vez que as entidades obrigadas a tal deixaram de fazer essa consulta, documentando-se bem no sentido em que aquele esquema ou actuação nem sequer foi visto como possivelmente abusivo<sup>127</sup>.

O artigo 15.º do Decreto-Lei estabelece igualmente a divulgação de uma lista com esquemas e actuações<sup>128</sup> que, abstractamente são tidas como abusivas e que, neste sentido, podem ser perseguidas pela cláusula geral antiabuso (prevista entre nós no artigo 38.º, n.º 2, da LGT) ou por outra norma de carácter específico.

O incumprimento do dever de comunicação, informação e esclarecimento previsto no Decreto-Lei consubstancia um ilícito de mera ordenação social<sup>129</sup>, o que segundo a

---

<sup>124</sup> OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009, p.187 e ss.

<sup>125</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, «As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso», *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida Económica, 2010, p.113 e 114

<sup>126</sup> GUIMARÃES, Vasco Branco, “Planeamento Fiscal: as obrigações de comunicação”, in Conferência *A Evasão Fiscal em Portugal: das causas às consequências, da prevenção à punição*, Aveiro, 12 de Abril de 2013

<sup>127</sup> “Quer isto dizer que em caso de dúvida razoável sobre se uma determinada actuação preenche ou não os pressupostos da previsão normativa, o potencial destinatário da norma deverá poder considerar que a mesma, designadamente as pesadas sanções associadas ao incumprimento da sua estatuição, não se aplica. E os Administradores do sistema deverão, verificada que esteja a razoabilidade da dúvida, ser os primeiros a reconhecer a legitimidade desta decisão (com isso devolvendo ao órgão legislativo a responsabilidade de esclarecer se existe ou não, na situação (“caso difícil”) em causa, obrigação de comunicação, cujo incumprimento deva ser punido com a coima legalmente prevista).” OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009, p.184

<sup>128</sup> No portal das finanças, vd. < [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL\\_2908PFA.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL_2908PFA.pdf)>

<sup>129</sup> Todavia, a eficácia do esquema não é afectada pela sua não divulgação. De acordo com a OCDE “*Non-monetary penalties can also be applied. For instance, a failure to disclose suspends the efficacy of the scheme and taxpayers can be denied any tax benefit arising from the scheme in Canada. On the other hand, non-disclosure itself does not affect the efficacy of a scheme in the US, the UK, Portugal, Ireland and South Africa.*” OCDE, *BEPS ACTION 12: Mandatory Disclosure Rules*, Public Discussion Draft, 2015, p. 50

divisão de Saldanha Sanches anteriormente aludida constitui fraude fiscal. Contudo, apesar da observância, ou não, desse dever de comunicação quando se está perante um esquema ou actuação não permitido, que nomeadamente esteja na lista divulgada ao abrigo do artigo 15.º, a reacção já não será no âmbito contraordenacional e penal, mas sim de âmbito administrativo, pois a norma a aplicar será a cláusula antiabuso, seja esta de carácter geral ou especial.

No entender de Saldanha Sanches a intenção do legislador não era a de criar a obrigação de comunicação de uma forma tão ampla como a prevista. Segundo a actual redacção ou se entende que a palavra “esquema” tem já por si só uma conotação negativa, delimitando por isso o planeamento fiscal legítimo do abusivo, ou cabem no conceito de planeamento fiscal abusivo actuações das mais diversas e variadas, sendo exigível somente “que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”<sup>130</sup>. De acordo com o referido autor, a administração fiscal deveria delimitar este conceito de forma mais rigorosa não esquecendo que o alvo do Decreto-Lei n.º 29/2008, de acordo com o seu preâmbulo, são os esquemas prefabricados que as entidades oferecem aos seus clientes.

### 3.6 Simulação de negócio

A simulação de negócio é definida por Manuel de Andrade como a “divergência intencional entre a vontade e a declaração, procedente do acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros”<sup>131</sup>. O referido negócio simulatório consiste numa ilicitude de fraude à lei porquanto, e à semelhança do que sucede na CGAA, utiliza actos e negócios jurídicos lícitos de *per se* tendo em vista um resultado não desejado pela lei<sup>132</sup>.

---

<sup>130</sup> Artigo 3º Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro

Igualmente sobre as legítimas dúvidas quanto à interpretação da palavra “esquema” neste contexto vd. TEIXEIRA, Manuela Duro, «Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – Algumas notas», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2009, p. 275

<sup>131</sup> ANDRADE, Manuel A. Domingues, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume II, Almedina, 1974, p. 169

<sup>132</sup> TORRES, Manuel Anselmo, «A Simulação Fiscal na Lei Geral Tributária», *Separata da Revista da Banca*, n.º 47, Janeiro/Junho 1999, p. 75

O negócio simulado opera pela intencional divergência entre a vontade e a declaração proveniente de um conluio entre as partes com o intuito de enganar, simulação inocente, e/ou prejudicar, simulação fraudulenta<sup>133</sup>, um terceiro.

No âmbito do planeamento fiscal abusivo, na utilização de um esquema que consubstancie uma simulação de negócio é o Estado, “na qualidade de sujeito activo da relação tributária”<sup>134</sup>, o terceiro enganado, pelo que o legislador introduziu no nosso ordenamento jurídico o artigo 39.º da LGT, o qual dispõe no seu n.º 1 que “*Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado*”<sup>135</sup>.

A norma em apreço visa legitimar a tributação do negócio oculto<sup>136</sup>, na terminologia de Manuel Andrade, em detrimento do negócio simulado, quando se verifique a simulação de negócio, nos termos do artigo 240.º, n.º 1, do CC, cuja consequência é a nulidade do negócio simulado, prevista no n.º 2 do mesmo preceito<sup>137</sup>. Nos casos de simulação relativa, o artigo 241.º, n.º 1, do CC prevê ainda a aplicação ao negócio oculto ou real “*o regime que lhe corresponderia se fosse concluído sem dissimulação, não sendo a sua validade prejudicada pela nulidade do negócio simulado*”. Pelo exposto, dá-se a

---

<sup>133</sup> Sobre os elementos e as formas de simulação, em especial sobre a sua admissibilidade nos negócios jurídicos unilaterais, vd. ANDRADE, Manuel A. Domingues, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume II, Almedina, 1974, p. 169 e ss. e TORRES, Manuel Anselmo, «A Simulação Fiscal na Lei Geral Tributária», *Separata da Revista da Banca*, n.º 47, Janeiro/Junho 1999, p. 76 e ss.

<sup>134</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 83

<sup>135</sup> Repare-se que o n.º 2 da referida norma estatua que “*Sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade*”. Este preceito foi revogado pela Lei de Orçamento de Estado para 2014, Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, pondo fim a largas críticas efectuadas pela doutrina, designadamente MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, p. 76 e ss., TORRES, Manuel Anselmo, «A Simulação Fiscal na Lei Geral Tributária», *Separata da Revista da Banca*, n.º 47, Janeiro/Junho 1999, p. 84 e ss., entre outros.

<sup>136</sup> Atenta à redacção da norma, a simulação em apreço é a simulação relativa porquanto “os simuladores apenas fingem um negócio jurídico diverso do que na verdade querem concluir”. Pelo exposto, exclui-se do âmbito desta norma, atenta a sua redacção, a simulação absoluta de acordo com a qual “os simuladores fingem realizar um certo negócio jurídico, quando, na verdade, não querem realizar negócio jurídico algum” cf. ANDRADE, Manuel A. Domingues, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume II, Almedina, 1974, p. 174.

De facto, é inaplicável o artigo 39.º, n.º 1, da LGT aos casos de simulação absoluta “recaíndo a tributação sobre as situações ou os actos e negócios jurídicos que não seriam tributados se não fosse considerado nulo” GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000, p. 194

<sup>137</sup> O artigo 240.º do CC sob a epígrafe *Simulação* estatui que:

“1. *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 diz-se simulado.*

2. *O negócio simulado é nulo.*”

conversão do negócio jurídico simulado no negócio oculto, a qual se encontra prevista em termos gerais no artigo 293.º do CC.

O artigo 39.º, n.º 1, da LGT surge, deste modo, como um meio importante da Autoridade Tributária no combate ao planeamento fiscal abusivo porquanto permite a desconsideração fiscal do negócio simulado e a tributação do negócio oculto quando, com a referida aparência, se pretendeu esquivar ou diminuir o imposto de outra forma devido, eliminando deste modo a vantagem fiscal pretendida pelas partes. De facto, e de acordo com o disposto no artigo 38.º, n.º1, da LGT, “*a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação*” desde que no momento da mesma “*já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes*”<sup>138</sup>. A citada disposição aplica-se quer à figura da simulação, quer à figura da CGAA já por nós analisada.

A este propósito, cumpre ainda distinguir a simulação de negócio da CGAA, dadas as semelhanças que as duas figuras partilham e que, não raras vezes, induzem a sua confusão<sup>139</sup>. Em termos procedimentais a distinção é clara, pois enquanto à simulação não é imputado um procedimento especial podendo ser arguida a todo o tempo, dentro do prazo geral de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT, a aplicação da CGAA exige um procedimento especial previsto no artigo 63.º do CPPT, o qual prevê um especial dever de fundamentação, um prazo alargado para o exercício do direito de audição prévia do contribuinte, bem como a autorização prévia pelo dirigente máximo do serviço.

No que respeita aos elementos das duas figuras vislumbra-se uma possível coincidência quanto à motivação do negócio, obtenção de uma vantagem fiscal, porquanto em ambas as situações o comportamento do contribuinte visou a diminuição da sua carga fiscal. Não obstante, as duas figuras diferenciam-se quanto ao elemento meio pois, como *supra* exposto, a simulação opera pela dissimulação da real vontade do contribuinte permitindo o artigo 39.º, n.º1, a sua relevância em termos fiscais, enquanto na CGAA não existe uma vontade oculta do contribuinte mas um abuso do meio empregue que levará à sua desconsideração fiscal e à relevância da forma usual para os mesmos fins económicos.

---

<sup>138</sup> A este propósito, Manuel Torres realça que o princípio geral de incidência sobre os efeitos do negócio jurídico real contém um alcance reduzido, porquanto a sua aplicação não se basta com a divergência entre a vontade e a declaração nem com o pacto simulatório, exigindo ainda que a intenção ou o intuito de enganar se encontre 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>139</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*, Almedina, 2004, p. 85 e ss.

Em suma, e nas palavras de Gustavo Lopes Courinha “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>140</sup>, sendo possível, segundo o seu entendimento, a aplicação simultânea dos dois regimes quando o negócio oculto preencha o âmbito de aplicação da CGAA.

### 3.7 Fraude fiscal

A utilização pelo contribuinte de um esquema cujo meio viole claramente uma norma positivada no nosso ordenamento jurídico, opção por uma escolha fiscal *contra legem*, é ilícita. O que significa, no âmbito das infracções tributárias, que a sua sanção, seja esta contra-ordenacional ou criminal, se encontra prevista no RGIT.

O RGIT foi aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e revogou o RJIFNA, o RJIFA e o título V da LGT, os quais regulamentaram até esse momento as infracções tributárias, sua persecução, sanção, bem como princípios e regras gerais aplicáveis às mesmas<sup>141</sup>. O mencionado regime consagra o denominado Direito Penal Fiscal em sentido amplo, este é composto por infracções penais, integrantes do direito penal secundário, e por infracções contra-ordenacionais que pertencem ao direito penal administrativo, o direito contra-ordenacional. Mais concretamente, o RGIT trata dos crimes tributários comuns, crimes fiscais, crimes aduaneiros e crimes contra a segurança social, ressaltando no seu artigo 102.º a aplicação de regimes sancionatórios previstos noutras disposições<sup>142</sup>.

O crime de fraude fiscal, que passamos a analisar a propósito do planeamento fiscal abusivo, encontra-se previsto no artigo 103.º do RGIT, capítulo III *Crimes fiscais*<sup>143</sup>.

---

<sup>140</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 85

<sup>141</sup> Sobre a atribulada evolução histórica da infracção fiscal no direito português *vide* SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 51 e ss. e SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Almedina, 2010, p. 17 e ss.

Quanto à redacção da norma referente à fraude fiscal *vide* SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Almedina, 2010, nota 588.

<sup>142</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 67

<sup>143</sup> 1 - *Constituem 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:*

As condutas criminalizadas pela presente norma consubstanciam uma violação, por parte do sujeito passivo, dos seus deveres de cooperação específica<sup>144</sup>. O sujeito passivo da relação jurídica tributária encontra-se obrigado a título principal ao pagamento da dívida tributária, bem como, a uma série de obrigações acessórias. De facto, de acordo com o artigo 31.º, n.º 2, da LGT incumbe ao sujeito passivo proceder aos actos necessários que permitam *o apuramento da obrigação de imposto*. Pelo exposto, o sujeito passivo deve, designadamente, proceder à *apresentação de declarações, à exibição de documentos fiscalmente relevantes* e a prestar informações quando se revele necessário<sup>145</sup>.

O preenchimento da conduta criminalmente relevante pode ser efectuada por acção, através da violação dos ditos deveres de cooperação específica<sup>146</sup> – alteração dos factos ou valores nos moldes *supra* descritos –, celebração de negócio simulado bem como através da simples omissão (alínea *a*) e *b*) do n.º 1 da norma em análise). O crime de fraude fiscal pode ainda consubstanciar um crime por omissão se no caso concreto a conduta consistir na ocultação de factos ou valores. Em ambas as situações, a conduta adquire relevância criminal se a vantagem patrimonial obtida através da mesma for superior a

---

*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 (euro) 15000.*

*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>144</sup> Sobre o cidadão-contribuinte e 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>145</sup> De notar que apesar de se ter assistido a uma diminuição nas horas necessárias para o cumprimento de obrigações fiscais tais como preparação de declarações e pagamento impostos (de 328 horas em 2005 para 275 horas em 2015) de acordo com o World Bank, Portugal ainda se encontra entre os países com maior carga horária no cumprimento das referidas obrigações. De facto, de acordo com o relatório do World Bank Portugal encontra-se no 64.º lugar no que respeita ao pagamento de impostos, o que contribui para a sua pouca atractividade no que respeita ao indicador “ease of doing business” no qual se encontra abaixo da média da OCDE. WORLD BANK, *Doing Business 2015: Going Beyond Efficiency*, 2014, Washington, 2014

<sup>146</sup> Por deveres de cooperação específica, em concreto as obrigações acessórias, referimo-nos àqueles que são aptos a diminuir as receitas fiscais do Estado, porquanto os restantes não serão capazes de produzir uma diminuição da receita fiscal e, concomitantemente, 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

15.000€, conforme n.º 2 da norma em análise. Se a vantagem patrimonial obtida for inferior ao montante referido a conduta consubstanciará apenas contra-ordenação<sup>147</sup>.

Ademais, estamos perante um crime de execução vinculada<sup>148</sup> dado que o legislador concretizou os meios da sua realização, não se considerando para o cumprimento do tipo outras condutas que não as descritas. Todavia, as referidas condutas têm igualmente de ser aptas a produzir a dita vantagem fiscal, pelo que devem ser desconsideradas as condutas referidas quando a verdade seja reposta através de declaração de substituição dentro do prazo legal para entrega da mesma<sup>149</sup>. Questão controvertida é a admissibilidade de tal saneamento após o prazo legal. Poderá o contribuinte/sujeito passivo ainda demonstrar a sua boa fé e a ausência de dolo após a extinção do prazo legal?

De facto, a intenção como elemento específico estava prevista na antiga redacção do crime de fraude fiscal, versão originária do RJFNA. Contudo, a nova versão recaí sobre a tónica da conduta ilegítima, o que suscitou divergências doutrinárias<sup>150</sup> sobre o seu alcance. Ainda que partilhemos da opinião de que a intenção faz parte do elemento do tipo, difícil se revela a prova que não existiu qualquer intenção em obter a vantagem patrimonial *in casu*.

---

<sup>147</sup> O limite quantitativo mínimo 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. Sobre este assunto 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*, Coimbra Editora, 2009, p. 87 e 229 e ss..

Ademais, a leitura desta norma é 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. Sobre este assunto 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*, Coimbra Editora, 2009, p. 87

<sup>148</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 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*, Coimbra Editora, 2009, p. 75 e ss.

<sup>149</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Almedina, 2010, p. 208-209

<sup>150</sup> Sobre se a intenção específica de obtenção de vantagem patrimonial indevida integra ou não o elemento do tipo vd. SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Almedina, 2010, p. 208, SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 93 e ss. 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*, Coimbra Editora, 2009, p. 131 e ss.

No que respeita ao momento da consumação do crime de fraude fiscal a mesma apenas se verifica aquando da liquidação definitiva<sup>151</sup>. De facto, incumbe ao sujeito passivo a responsabilidade de proceder à liquidação, fixação de colecta e, designadamente no caso do IVA, à própria auto-liquidação do imposto. Pelo que, será aquando da validação, tomada de conhecimento pela Autoridade Tributária, o momento da concretização da conduta. Pelo exposto, o presente crime é reconhecido pela doutrina como um crime de resultado.

### 3.7.1 Fraude fiscal qualificada

O crime de fraude fiscal *supra* analisado pode ainda ser executado na sua forma qualificada, de acordo com o artigo 104.º do RGIT<sup>152</sup>.

O legislador pretendeu com a presente norma proteger o bem jurídico, máxime o património do Estado<sup>153</sup>, contra condutas especialmente gravosas. Todavia, o critério para

---

<sup>151</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 84

De facto, incumbe ao cidadão-contribuinte, nas palavras de António Martins, conduzir uma série de procedimentos que culminarão na liquidação ou auto-liquidação do imposto, conforme 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>152</sup> 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 (euro) 50 000.*

3 - *Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 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.*



aferir da especial gravidade da conduta não consiste somente na obtenção uma vantagem patrimonial indevida mais elevada. De facto, a verificação de duas ou mais circunstâncias elencadas no n.º 1 da norma levam à aplicação da norma ainda que não se verifique um incremento no montante da vantagem patrimonial indevida.

Importa relevar, no âmbito da nossa análise, a circunstância elencada na alínea f), porquanto a utilização de regimes fiscais mais favoráveis<sup>154</sup> encontra-se comumente associada a práticas de planeamento fiscal abusivo. De facto, a criação de estruturas de “otimização fiscal” é uma prática comum entre grandes grupos. Na análise destas estruturas, que não raras vezes detêm entidades em um ou mais *regimes fiscais claramente mais favoráveis*, as linhas esbatem-se e tudo parece mais cinzento. Distinguir a racionalidade fiscal da racionalidade de poupança fiscal é mais difícil e não tão poucas, praticamente impossível.

Ademais, raras serão as estruturas em que haja uma interposição directa de um regime claramente mais favorável e Portugal, maioria dos casos, outras jurisdições estarão entre as primeiras e a nossa jurisdição, pelo que a relevância desta circunstância na aplicação do crime de fraude fiscal qualificada será limitada. Acresce ainda a dificuldade em identificar tais regimes no seio das estruturas<sup>155</sup>.

---

<sup>153</sup> Não teceremos aqui comentários quanto à complexa questão da identificação do bem jurídico nos crimes e infracções fiscais. Deixamos apenas a nota que, atendendo a que “o interesse protegido pelas normas penais fiscais não é um *prius*, que sirva ao legislador de instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, mas um *posterius*... construído a partir da opção por um dos vários figurinos dogmáticos e político-criminais que o legislador tem à disposição”, no caso em apreço entendemos que pela redacção e análise da norma estamos perante o bem jurídico erário público. SILVA DIAS, Augusto, «O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro). Considerações Dogmáticas e Político-Criminais», IDPEE/FDUC, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. II – *Problemas Especiais*, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 263.

Quanto 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*, Coimbra Editora, 2009, p. 89 e ss. e SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, p. 67 e ss.

<sup>154</sup> Os 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, não existindo uma qualquer definição conceitual.

<sup>155</sup> Esta dificuldade deverá ceder quando as medidas da OCDE e da UE no que respeita ao BEPS – Capítulo IV *infra* – forem implantadas, com particular destaque para a troca automática de informações e o *country-by-country report*.

## CAPÍTULO IV – As acções transnacionais

A questão do planeamento fiscal adquire maior dimensão quando o esquema é concebido num plano internacional. A sua relevância deve-se principalmente à (i) globalização e (ii) à proliferação da economia digital<sup>156</sup>. De facto, e de acordo com a OCDE<sup>157</sup>, a globalização da economia surgiu como um fenómeno positivo para as economias nacionais. O referido fenómeno rapidamente apresentou um efeito perverso na tributação do rendimento das pessoas colectivas, em particular pelo surgimento de situações de dupla tributação. Pelo que, nos anos 20, surgiu a preocupação, por parte da Liga das Nações, em evitar a dupla tributação de rendimentos devido às consequências adversas da mesma no crescimento e progresso económico. Neste contexto, procurou-se fazer face a este problema através de normas internacionais claras e previsíveis, bem como através da celebração de convenções para evitar a dupla tributação e de acordos para troca de informações em matéria fiscal.

A mitigação da dupla tributação e o desenvolvimento de ferramentas digitais impulsionou a globalização empresarial<sup>158</sup> que passou de estruturas nacionais para estruturas globais sem perder a proximidade digital com os seus clientes. Ao exposto aliou-se a crescente concorrência fiscal entre jurisdições, uma verdadeira luta de conquista de multinacionais, e a difícil articulação dos sistemas fiscais que proporcionou espaços de dupla não tributação e de dupla dedução<sup>159</sup>.

Rapidamente, os novos contornos da economia foram escrutinados com o objectivo de identificar oportunidades de planeamento fiscal. O vasto leque de estratégias de planeamento fiscal permitiu uma redução significativa da carga tributária de empresas multinacionais. Todavia, esta redução começou a gerar uma onda de indignação, a qual foi

---

<sup>156</sup> A globalização e a economia digital são dois fenómenos apontados como justificadores da cada vez maior relevância de práticas de planeamento fiscal internacional no seio do mercado económico.

Sobre a difícil determinação do lugar de criação de valor no que respeita à economia digital *vide* OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, p. 10 e ss

<sup>157</sup> OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, p. 7 e ss.

<sup>158</sup> Não queremos com isto dizer que as referidas práticas de planeamento fiscal abusivo não são utilizadas por particulares. A título de exemplo, existe um variado acervo de veículos de investimento ou de gestão de riqueza disponíveis em diversas jurisdições e especialmente concebidos para investidores estrangeiros.

<sup>159</sup> Uma das práticas agressivas é a dupla (e em circunstâncias especiais, tripla) amortização de um activo, quer na jurisdição em que o sujeito passivo detém a propriedade jurídica do bem, quer na jurisdição em que outro sujeito passivo tem a fruição de mesmo, a qual é mormente designada propriedade económica.

recentemente impulsionada pelos escândalos *lux leaks* I e II e *swiss leaks*. Cresceu o sentimento nos cidadãos de que uma parte dos contribuintes não contribui segundo o princípio de igualdade material, concretizado pelo princípio da capacidade contributiva.

É neste contexto que surge o *Plano de acção para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros* da OCDE e o *Plano de Acção Europeu para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais*. Os referidos planos propõem medidas, que uma vez implementadas, podem equilibrar o balanço nesta luta<sup>160</sup>. Neste sentido, propomos analisar as medidas já implementadas e a implementar, bem como reflectir sobre o seu potencial impacto e adequação.

Uma coisa é certa, os *players* da consultoria fiscal estão a acompanhar todas as medidas a par e passo, a antever potenciais riscos, a trabalhar em estruturas alternativas e a antecipar todos os movimentos<sup>161</sup>. O mundo da consultoria está a reinventar-se.

#### 4.1 OCDE

Segundo a declaração dos líderes do G20 na Cimeira de São Petersburgo realizada no dia 5 e 6 de Setembro de 2013,

*“Cross-border tax evasion and avoidance<sup>162</sup> undermine our public finances and our peoples’ trust in the fairness of the tax system. Today, we endorsed plans to address*

---

<sup>160</sup> O receio da OCDE é que a perda de receitas fiscais por parte de alguns Estados leve a que os mesmos adoptem medidas unilaterais, proteccionistas, que por conseguinte criem de novo situações de dupla tributação e de insegurança jurídica internacional. Conforme, OCDE (2014), *Plano de acção para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, p. 11

<sup>161</sup> Neste sentido, *“Announcements of future legislative changes can affect corporate taxpayer behaviours even before specific legislative measures have been enacted. Some corporations are already changing their international tax structures due to the progress of the BEPS Project and expected changes by governments”*. OCDE, *BEPS ACTION 11: Improving the Analysis of BEPS*, Public Discussion Draft, 2015, p. 70

<sup>162</sup> Na terminologia anglo-saxónica podemos estar perante duas diferentes situações: elisão fiscal, *tax avoidance*, ou evasão fiscal, *tax evasion*. De acordo com Alberto Xavier os referidos termos referem-se a realidades diferentes porquanto na primeira não existe necessariamente um acto ilícito ou uma violação por parte do contribuinte das suas obrigações no âmbito da relação jurídico-tributária, mas tão-somente na “prática de actos (em princípio) lícitos, praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Trata-se em suma de evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas 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)”. Conforme XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1993, p. 292

*these problems and committed to take steps to change our rules to tackle tax avoidance, harmful practices, and aggressive tax planning.*”<sup>163</sup>

A pressão política para que todos paguem a sua justa parte levou a que os ministros das finanças do G20 pedissem à OCDE para desenvolver um plano de acção que vise “dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para uma melhor harmonização dos poderes de imposição tributária com as actividades económicas”<sup>164</sup>. Neste contexto, a OCDE procedeu à elaboração do *Plano de acção para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, o qual “(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>165</sup>.

Portugal poderá beneficiar destas medidas, ainda que as mesmas apenas se destinem aos particulares problemas das pessoas colectivas, atendendo a que é um dos países lesados no seu orçamento nacional pela concorrência fiscal internacional, mormente pelas lacunas, dificuldades de articulação de jurisdições e pelos atractivos regimes fiscais claramente mais favoráveis.

#### **4.1.1 O Plano de acção para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**

O Plano que passamos a analisar é composto por 15 principais áreas de actuação no âmbito do BEPS<sup>166</sup>. As medidas propostas passam pela introdução de normas e

---

<sup>163</sup> Declaração dos líderes do G20, Cimeira em São Petersburgo *apud* KPMG International, “frontiers in tax”, 2014, disponível em <[www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/frontiers-in-tax/Documents/fit-september-2014-v2.pdf](http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/frontiers-in-tax/Documents/fit-september-2014-v2.pdf)>

<sup>164</sup> OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, p. 11

<sup>165</sup> OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, p. 11

<sup>166</sup> De referir que de acordo com a OCDE “*BEPS relates chiefly to instances where the interaction of different tax rules leads to double non-taxation or less than single taxation. It also relates to arrangements that achieve no or low taxation by shifting profits away from the jurisdictions where the activities creating those profits take place. No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificiality segregate taxable income from the activities that generate it. In other words what create tax policy concerns is that, due to gaps in the interaction of different tax systems, and in some cases because of the application of bilateral tax treaties, income from cross-border activities may go untaxed anywhere, or be only unduly lowly taxed.*” Pelo que a sua preocupação é apenas *international tax avoidance* que explora as diferenças entre os sistemas fiscais de cada país, e não *tax evasion*. OCDE, *BEPS ACTION 11: Improving the Analysis of BEPS*, Public Discussion Draft, 2015, p. 57 e 58

conceitos nos ordenamentos nacionais, revisão de Directivas, bem como pela troca automática de informações. Dado o âmbito da presente dissertação não nos cabe analisar todas as medidas, ainda que as mesmas possam vir a ser introduzidas no nosso ordenamento jurídico, mas tão-somente aquelas que terão impacto nos mecanismos e instrumentos por nós já analisados.

Cumpre realçar que as medidas sugeridas no âmbito de uma das áreas encontram-se interligadas com as restantes pelo que espera-se que o seu escopo contribua em mais que uma área de actuação. Ademais, é igualmente de notar que este é um trabalho ainda em progresso. Algumas das áreas de actuação já contém medidas específicas e amplamente discutidas, enquanto outras ainda permanecem em discussão pública, em especial sobre a sua neutralidade, eficiência, segurança jurídica, simplicidade, praticabilidade, equidade, flexibilidade, sustentabilidade e proporcionalidade.

Pelo exposto, e atendendo que a nossa análise se centra tão-somente em medidas concretas que poderão ajudar a Autoridade Tributária na luta contra o planeamento fiscal abusivo, apenas analisaremos as medidas concretas e específicas propostas que afectarão os instrumentos e mecanismos por nós já analisados no Capítulo III da presente dissertação e a sua utilidade e impacto no nosso ordenamento jurídico.

Ora, o Plano da OCDE tem 15 áreas de actuação, designadamente: acção 1 – abordar os desafios fiscais da economia digital; acção 2 – neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos; acção 3 – reforçar as normas CFC; acção 4 – limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras; acção 5 – combater de modo eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância; acção 6 – prevenir a utilização abusiva de convenções e acordos; acção 7 – prevenir que o estatuto de estabelecimento estável seja evitado de forma artificial; acção 8 – garantir que os resultados dos preços de transferência estão alinhados com a criação de valor: activos intangíveis; acção 9 – garantir que os resultados dos preços de transferência estão alinhados com a criação de valor: riscos e capital; acção 10 – garantir que os resultados dos preços de transferência estão alinhados com a criação de valor: outras transacções de alto risco; acção 11 – estabelecer metodologias para colectar e analisar os dados sobre os fenómenos económicos do BEPS e as acções a adoptar; acção 12 – exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planeamento tributário abusivo; acção 13 – reexaminar a documentação de preços de transferência; acção 14 –

tornar mais efectivos os instrumentos de resolução de disputas; e, acção 15 – desenvolver um instrumento multilateral.

#### ***4.1.1.1 Da construção e interpretação das normas fiscais***

No que respeita à construção e interpretação das normas fiscais, muitas são as medidas propostas que passam pela criação de normas que tenham em consideração conceitos económicos.

A título de exemplo, uma vez que existe uma multiplicidade de normas sugeridas<sup>167</sup>, no âmbito da *Acção 1 - Abordar os desafios fiscais da economia digital*, cuja principal dificuldade é identificar o lugar em que o valor é criado, a qualificação dos seus rendimentos e a aplicação do imposto sobre o consumo, a OCDE propõe a construção de um nexo para determinação do lugar específico para a economia digital com base num novo conceito, *significant digital presence*<sup>168</sup>. Para determinar se o referido conceito se encontra preenchido, a OCDE fornece uma série de parâmetros económicos, tal como o número de contractos subscritos por consumidores numa dada jurisdição, o lugar de consumo dos referidos bens e serviços, a proveniência das pessoas que pagam os produtos, bem como a existência de uma sucursal que complemente os bens e serviços prestados.

A própria interpretação atendendo à substância económica (e à prevalência da substância sobre a forma)<sup>169</sup> é apontada pela OCDE na *Acção 6 – Prevenir a utilização abusiva de convenções e acordos* como suficiente se a utilização da mesma pelos tribunais consistir num meio efectivo de combate ao planeamento fiscal abusivo<sup>170</sup>. Todavia, e como

---

<sup>167</sup> Especialmente no que respeita às orientações desenvolvidas no âmbito dos preços transferência, i.e. *Acção 8 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estão alinhados com a criação de valor: activos intangíveis*, *Acção 9 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estão alinhados com a criação de valor: riscos e capital* e *Acção 10 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estão alinhados com a criação de valor: outras transacções de alto risco*. Tal como se pode confirmar nos seguintes relatórios da OCDE, – *BEPS ACTION 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)*, Public Discussion Draft, 2014; – *BEPS ACTION 10: Discussion Draft on the Use of Profit Splits in the Context of Global Value Chains*, Public Discussion Draft, 2014; e, – *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014

<sup>168</sup> OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 144

<sup>169</sup> A interpretação segundo o princípio da substância sobre a forma é igualmente realçada nos trabalhos efectuados quanto às novas orientações no âmbito dos preços transferência. OCDE, *BEPS ACTION 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)*, Public Discussion Draft, 2014, p. 24 e 25

<sup>170</sup> OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 19

analisado no Capítulo III, o referido princípio é apenas acolhido como meio subsidiário de interpretação. Atendendo ao facto de que a realidade consegue sempre ultrapassar a imaginação do legislador, não deverá haver uma reflexão sobre o seu acolhimento a título subsidiário no nosso ordenamento jurídico? O acolhimento de tal posição conflituaria de forma inadmissível com os princípios constitucionais fiscais por nós acolhidos<sup>171</sup>, atendendo a que a própria CGAA é em si uma expressão do princípio da prevalência da substância sobre a forma<sup>172</sup>?

Ora, mais uma vez a situação resume-se a um balanço dos princípios constitucionais, princípio da segurança jurídica, princípio da legalidade e princípio da tipicidade de um lado e o de igualdade material e o da capacidade contributiva do outro. Considerando a tensão dos princípios constitucionais, somos da opinião que a dialéctica prosseguida com o acolhimento a título subsidiário do princípio da substância sobre a forma para a interpretação de normas fiscais constitui um ponto de comprometimento aceitável.

#### **4.1.1.2 Norma antiabuso a inserir em tratados e acordos**

No âmbito da *Acção 6 – Prevenir a utilização abusiva de convenções e acordos* a OCDE propõe a introdução de uma norma antiabuso nos tratados, acordos e convenções multilaterais por forma a evitar a concessão de benefícios de forma inadequada, situações de *treaty shopping* e de dupla não tributação, cuja redacção transcrevemos.

*“Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that*

---

<sup>171</sup> Sobre a inadmissibilidade do princípio da substância sobre a forma enquanto princípio de aplicação da lei fiscal *vide* OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009, p. 102 e ss. e LEIRIÃO, Patrícia Meneses, *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, *Vida Económica*, 2012, p. 52 e ss.

<sup>172</sup> Sobre a CGAA constituir um corolário do referido princípio *vide* LEIRIÃO, Patrícia Meneses, *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, *Vida Económica*, 2012, p. 52

*benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.*”<sup>173</sup>

A OCDE refere-se a esta norma como *principal purpose test*<sup>174</sup>. O objectivo é que a referida norma complemente as normas nacionais, designadamente as sugeridas pela OCDE no âmbito deste plano, e assegure que as convenções e acordos não permitam o abuso das normas nacionais dos Estados contratantes nem das normas constantes nos mesmos.

Esta norma antiabuso é designada pela OCDE como uma norma específica antiabuso mas de carácter mais geral<sup>175</sup>. De facto, a redacção da norma *supra* citada é geral e similar à CGAA do nosso ordenamento jurídico, pelo que podemos questionar como se processará a sua articulação. Se a Autoridade Tributária quiser mobilizar uma norma deste tipo, que entretanto tenha sido adicionada a uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, deverá obedecer ao mesmo procedimento estabelecido para a CGAA no nosso ordenamento jurídico? Se sim, em princípio sofrerá das mesmas limitações e ónus de prova. Se não, será criado um procedimento específico?

A própria OCDE reconhece que poderá haver problemas de articulação e admite mesmo que se um país possuir uma CGAA que assegure um mínimo de protecção, poderá não ser necessário a adopção das normas sugeridas<sup>176</sup>. Mas como vimos, a nossa CGAA sofre de sérias limitações que não são facilmente ultrapassáveis. Limitações que poderão ser igualmente apontadas a norma antiabuso recomendada. Não obstante, acredito que o desenvolvimento decorrente da prática jurídica pode ultrapassar algumas dessas limitações através do desenvolvimento de metodologias e da cimentação de conceitos que permitiram

---

<sup>173</sup> OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 12

<sup>174</sup> OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 11 e ss.

<sup>175</sup> A OCDE chega mesmo a designa-la como uma CGAA em OCDE, *BEPS ACTION 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, Public Discussion Draft, 2014, p. 7

<sup>176</sup> OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 19 e 20

A OCDE admite ainda que poderá haver problemas de articulação não só com CGAA nacionais, mas também com normas especiais antiabuso. Neste caso, devido ao *pacta sunt servanda* as normas constantes em convenções e acordos deveriam prevalecer sobre as normas nacionais. Pelo exposto, compreende-se a importância de incluir nas referidas convenções e acordos *the principal purpose test*, bem como normas que permitam a aplicação das normas nacionais antiabuso. Conforme, OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p.88 e ss.



à Autoridade Tributária, e ao julgador em momento posterior, agilizar a sua mobilização e aplicação.

#### ***4.1.1.3 Normas especiais antiabuso***

A OCDE propõe igualmente normas antiabuso específicas, designadamente as propostas no âmbito da *Acção 2 – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos*.

Neste sentido, caso uma jurisdição permita a dedutibilidade do pagamento efectuado no âmbito de um instrumento híbrido, a OCDE propõe a introdução de uma regra primária que consiste na recusa da dedutibilidade do pagamento efectuado através do instrumento híbrido. E atendendo ao facto de que as referidas regras são apenas propostas, pelo que poderá haver ordenamentos jurídicos que não as acolham perpetuando deste modo a continuação dos efeitos negativos da utilização de instrumentos híbridos, é igualmente sugerida pela OCDE uma regra defensiva que consiste na consideração do pagamento deduzido como rendimento caso a entidade pagadora se situe numa jurisdição que não aplique a regra primária.

Outras normas antiabuso específicas são igualmente sugeridas no âmbito da *Acção 3 – Reforçar as normas CFC*<sup>177</sup>, *Acção 6 – Prevenir a utilização abusiva de convenções e acordos*<sup>178</sup>.

No âmbito da *Acção 4 – Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras* a norma especial antiabuso prevista no nosso artigo 67.º do Código do IRC é indicada a título de exemplo como uma das limitações monetárias à dedução dos custos líquidos com juros e como um dos *ratios* entre custos com juros e o resultado antes dos gastos de financiamento<sup>179</sup>. Todavia, questiona-se a adequação da mesma por poder interferir nas decisões comerciais das empresas e pela sua eficácia na exclusão da limitação das entidades em que existe um reduzido risco de erosão da base tributária através da dedução dos custos com juros. É de igual modo realçado pela

---

<sup>177</sup> Conforme, OCDE, *BEPS ACTION 3: Strengthening CFC rule,s* Public Discussion Draft, 2015

<sup>178</sup> No âmbito desta área de actuação é sugerida a introdução de uma norma especial antiabuso em acordos e convenções em matéria fiscal por forma a evitar *treaty shopping situations*. Conforme, OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 11

<sup>179</sup> OCDE, *BEPS ACTION 4: Interest Deductions and Other Financial Payments*, Public Discussion Draft, 2014, p. 24 e 49

OCDE que o referido *ratio* pode não constituir uma medida efectiva na prevenção da erosão da base tributária<sup>180</sup>.

Resta saber se a recomendação efectuada pela OCDE após a discussão pública levará Portugal a alterar a redacção das suas normas especiais antiabuso, em particular a norma referida, ou mesmo a eliminar as actuais e proceder à sua substituição por outras, de acordo com as recomendações efectuadas.

#### **4.1.1.4 Troca automática de informações**

As medidas mais discutidas e acompanhadas pelos *players* da consultoria fiscal no âmbito do Plano da OCDE são as propostas no contexto da *Acção 5 – combater de modo eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância*. A referida acção da OCDE pretende:

*“Revamp the work on harmful tax practices with a priority on improving transparency, including compulsory spontaneous exchange on rulings related to preferential regimes, and on requiring substantial activity for any preferential regime. It will take a holistic approach to evaluate preferential tax regimes in the BEPS context. It will engage with non-OECD members on the basis of the existence framework and consider revisions or additions to the existing framework.”*<sup>181</sup>

No âmbito deste projecto a OCDE encontra-se a trabalhar num mecanismo de troca automática e espontânea de *rulings*<sup>182</sup>, entre nós, pedidos de informação vinculativa,

---

<sup>180</sup> De facto, de acordo com o estudo feito pela PricewaterhouseCoopers em Março de 2014 e citado pela OCDE, a maioria das empresas situa-se abaixo do *ratio* de 20%. Pelo que a OCDE afirma que *“anecdotal evidence from a number of sources, including companies and advisers, indicates that those benchmark ratios may be too high to be effective in preventing base erosion and profit shifting”*, conforme OCDE, *BEPS ACTION 4: Interest Deductions and Other Financial Payments*, Public Discussion Draft, 2014, p. 49 e ss.

<sup>181</sup> OCDE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 9

<sup>182</sup> A OCDE adopta a este propósito a seguinte noção de *ruling* *“any advice, information or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely”*. OCDE, *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, OECD, 2004 apud OCDE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 41

A concepção de decisão administrativa adoptada pela OCDE é ampla, englobando todo o processo administrativo ou legislativo no âmbito do qual resulte uma decisão em que o contribuinte possa confiar, englobando de igual modo *Advance Tax Rulings* e *Advance Pricing Arrangements*. No entanto, a troca automática refere-se apenas a decisões que digam respeito a um contribuinte em particular, encontrando-se fora do escopo deste mecanismo as decisões emitidas de carácter geral. Conforme, OCDE, *Countering*

mecanismo previsto no artigo 68.º da LGT. O objectivo deste instrumento é possibilitar às autoridades tributárias verificar se, *in casu*, uma decisão administrativa emitida por outra jurisdição tem alguma consequência, impacto ou efeito no tratamento fiscal do contribuinte no seu país.

De facto, e apesar deste tipo de instrumentos oferecer amplas vantagens no que respeita à segurança jurídica com que um contribuinte pode conduzir a sua actuação, em algumas jurisdições tem havido uma usurpação dos mesmos como forma de atrair capital concedendo decisões que validam enquadramentos jurídico-tributários duvidosos. O regime de emissão de *rulings* aliado à falta de substância económica e à falta de transparência, em particular no que respeita ao segredo bancário, serão os factores a ter em conta na aferição dos regimes preferenciais sujeitos à obrigação da troca automática espontânea.

Pelo exposto, a referida obrigação apenas caberá aos regimes preferenciais, tal como definido no Relatório da OCDE de 1998<sup>183</sup>, e às jurisdições que utilizem de forma abusiva<sup>184</sup> o seu procedimento de emissão de *rulings*. Adicionalmente, e por forma a evitar uma sobrecarga administrativa e burocrática, existem vários filtros para limitar as decisões sujeitas à troca automática espontânea, em particular as decisões têm que se referir à tributação de um regime preferencial aplicável ao rendimento proveniente de actividades geograficamente móveis, tal como as actividades financeiras, ainda que não tenha sido considerado como prejudicial<sup>185</sup>.

O mecanismo da troca automática e espontânea de *rulings* tem como virtudes: (i) o facto de um país sobre o qual recaia a referida obrigação dever proceder ao seu

---

*Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 36 e 37

<sup>183</sup> O Relatório da OCDE aponta 4 características chave na determinação de um regime preferencial: (i) o regime não tributa ou tributa a taxas reduzidas o rendimento proveniente de actividades financeiras com mobilidade geográfica e outras actividades; (ii) é isolado da economia doméstica; (iii) não é transparente; e, (iv) não existe efectiva troca de informação a seu respeito. O referido Relatório refere igualmente 8 outras características que podem auxiliar na determinação: (i) definição artificial da matéria colectável; (ii) não aplicação dos princípios de preços transferência definidos internacionalmente; (iii) isenção do rendimento estrangeiro no país de residência; (iv) taxa de tributação ou matéria colectável negociável; (v) existência de provisões ocultas; (vi) acesso a uma larga rede de tratados e acordos; (vii) o regime é proposto como uma forma de minimizar a tributação; e (viii) o regime estimula operações e transacções com intuítos puramente fiscais e sem substância. OCDE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, 1998 *apud* OCDE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 22 e 23

<sup>184</sup> À luz do *fair play* internacional.

<sup>185</sup> Em anexo ao presente trabalho encontra-se um fluxograma que explica como se afere da necessidade da troca automática espontânea de *rulings*.

cumprimento o mais rápido possível e no máximo até 3 meses após a sua emissão; e, (ii) a falta de reciprocidade não poder ser invocada como justificação para o seu não cumprimento.

De notar que apesar de este mecanismo ainda se encontrar em construção já levou a que alguns países revessem as suas posições e repensassem a sua estratégia económica.

#### **4.1.1.5 O Dever de Comunicação**

No âmbito da *Acção 12 – Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planeamento tributário abusivo* a OCDE está a trabalhar num mecanismo similar ao nosso dever de comunicação plasmado no Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro. O trabalho efectuado até ao momento consistiu na análise de alguns dos mecanismos já em vigor, identificando as suas potencialidades e pontos fracos.

A OCDE acredita que a concepção de um mecanismo deste tipo, ao fornecer informação quer quanto ao contribuinte quer quanto aos consultores e promotores, pode potencialmente influenciar o comportamento dos mesmos quanto à prossecução de um esquema de planeamento fiscal abusivo.<sup>186</sup> Ainda que não possua o efeito dissuasor, a OCDE espera que a obtenção de informação sobre o esquema em tempo útil permita às autoridades reagirem rapidamente e fecharem os espaços que permitem as condutas de *tax avoidance*<sup>187</sup>.

Um importante princípio na concepção do regime do dever de comunicação, no entender da OCDE, é a clareza na redacção das normas do dever de comunicação. Como *supra* analisado<sup>188</sup> esta é uma das maiores críticas efectuadas ao dever de comunicação estabelecido no nosso ordenamento jurídico. A falta de clareza e de certeza quanto ao que está de facto sujeito ao dever de comunicação permite uma fuga ao regime e frustra todas as expectativas do que se espera retirar do mesmo<sup>189</sup>.

---

<sup>186</sup> OCDE, *BEPS ACTION 12: Mandatory Disclosure Rules*, Public Discussion Draft, 2015, p. 6

<sup>187</sup> OCDE, *BEPS ACTION 12: Mandatory Disclosure Rules*, Public Discussion Draft, 2015, p. 13, 20 e 22

<sup>188</sup> *Supra* 3.5 O dever de comunicação previsto no Decreto-Lei n.º 29/2008

<sup>189</sup> “Mandatory disclosure rules should be drafted as clearly as possible to provide taxpayers with certainty about what is required by the regime. Lack of clarity and certainty can lead to failure to disclose (and the imposition of penalties), which may increase resistance to such rules from the business community. Additionally, a lack of clarity could result in a tax administration receiving poor quality or irrelevant information.” Conforme OCDE, *BEPS ACTION 12: Mandatory Disclosure Rules*, Public Discussion Draft, 2015, p. 14

Todavia, não parece tarefa fácil delinear regras claras e certas quando se espera que a definição de esquema a reportar seja de tal modo ampla que comporte: *i)* a definição de comportamento abusivo delineada na CGAA; e *ii)* a definição de transacções que podem ser consideradas agressivas ou de elevado risco numa perspectiva de planeamento fiscal<sup>190</sup>.

#### **4.1.1.6 Outras medidas que poderão ter impacto nos instrumentos nacionais**

Outro mecanismo que a OCDE propõe implementar é o *country-by-country report* sugerido no âmbito da Acção 13 – *Reexaminar a documentação de preços de transferência*.

*“The country-by-country report requires multinational enterprises (MNEs) to report annually and for each jurisdiction in which they do business the amount of revenue, profit before income tax and income tax paid and accrued. It also requires MNEs to report their total employment, capital, retained earnings and tangible assets in each jurisdiction. Finally, it requires MNEs to identify each entity within the group doing business in a particular tax jurisdiction and to provide an indication of the business activities each entity engages in.”*<sup>191</sup>

A presente obrigação declarativa fornecerá a Autoridade Tributária informação global das operações executadas por grupos internacionais e a sua presença em cada jurisdição. Na prática espera-se que permita, entre outros, verificar se as regras de preços transferência estão a ser adequadamente seguidas<sup>192</sup> e fornecer os dados necessários à aplicação de normas antiabuso específicas, se tal for o caso (o que até então era difícil identificação).

---

<sup>190</sup> Neste sentido, *“the definition of a “reportable scheme” for disclosure purposes will generally be broader than the definition of tax avoidance schemes covered by a GAAR and should also cover transactions that are perceived to be aggressive or high-risk from a tax planning perspective.”* OCDE, *BEPS ACTION 12: Mandatory Disclosure Rules*, Public Discussion Draft, 2015, p. 18

Para consultar o modelo da presente obrigação declarativa veja Anexo 2: Elaboração de relatório por país.

<sup>191</sup> OCDE, *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 9

O modelo da referida obrigação declarativa sugerida pela OCDE encontra-se no Anexo 2 do presente trabalho.

<sup>192</sup> OCDE, *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, p. 9

## 4.2 União Europeia

A configuração do mundo empresarial actual levanta muitos desafios aos sistemas fiscais estatais, especialmente no seio da UE devido à livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais.

Vejamos, a arquitectura nacional de cada sistema fiscal é única e com características próprias e intrínsecas, pois cada país possui uma carga fiscal distinta, quer ao nível da tributação do rendimento das pessoas colectivas, das pessoas singulares como do consumo. Esta discrepância ainda que em níveis variados é visível nas diferentes jurisdições que actualmente compõem a UE<sup>193</sup>. De facto, mesmo quanto ao IVA, imposto de génese comunitária e com um forte grau de harmonização a esse nível, é possível constatar diferenças significativas, designadamente no que respeita às taxas aplicáveis em cada jurisdição e à possibilidade de recuperar o IVA incorrido em créditos considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa.

Cumprе salientar ainda, a divergência existente quanto às convenções para evitar a dupla tributação que cada Estado-Membro celebra, quer no que respeita à sua rede, quer ao seu alcance. De facto, e não obstante os modelos subscritos seguirem em termos genéricos a mesma estrutura, existem particularidades que uma vez inscritas atribuem a esse Estado-Membro uma verdadeira vantagem fiscal relativamente aos seus pares. A este propósito atente-se à possibilidade de inserir nestas convenções cláusulas de crédito presumido (*tax sparing clauses*) e verdadeiros *tie-breakers* quanto à substância e à determinação da residência fiscal de uma entidade. A introdução de uma cláusula deste tipo, numa convenção bilateral com um país terceiro, dará indubitavelmente uma vantagem fiscal ao Estado-Membro signatário relativamente aos restantes países da União, dado que uma empresa desse país, ao pretender investir na UE, considerará este aspecto como uma vantagem fiscal potencialmente determinante na sua decisão.

As vantagens comparativas verificadas no seio da UE influenciam e determinam as estruturas de investimentos e, nesta medida, na planificação fiscal e na distorção na arrecadação de receitas fiscais a que esta pode conduzir.

---

<sup>193</sup> Sobre as vantagens comparativas na Europa dos doze vd. AFONSO, Virgílio T, «As oportunidades do planeamento fiscal», *Fisco*, Ano 3, N.º 31, Maio, 1991, p. 13

Ademais, o planeamento pode ainda servir-se das quatro liberdades europeias, liberdade de circulação de bens, serviços, pessoas e capitais, aproveitando os mecanismos e instrumentos que as garantem, para maximizar a sua estrutura corporativa. De facto, e continuemos com o exemplo dado, um grupo empresarial sediado num país terceiro que pretenda investir ou alargar a sua actividade no território europeu, ao fazê-lo pode optar por uma jurisdição europeia com quem o seu país possua uma convenção para evitar dupla tributação, a qual pode oferecer as enunciadas vantagens comparativas. Posteriormente, o mesmo grupo empresarial pode aproveitar os mecanismos intracomunitários, como as Directivas europeias relativas a juros e royalties e às sociedades-mães e sociedades afiliadas para organizar a sua estrutura tendo em vista a minimização da carga fiscal e a optimização de *cash flows*.

Pelo exposto, compreende-se que a UE, e seus Estados-Membros, não estão (suficientemente) preparados para os esquemas empresariais que a globalização, a economia digital, a concepção de espaço económico europeu e as vantagens comparativas permitiram. Recentemente denotou-se uma preocupação crescente da UE em ajustar os sistemas nacionais dos seus Estados-Membros a esses desafios. De facto, e como realça Casalta Nabais, a estratégia não deve ser definida por um Estado isoladamente, mas sim por bloco de integração económica e política sob pena de se tornar insustentável a manutenção do Estado Social<sup>194</sup>. E nem outra solução se pode propugnar dada a perda parcial da soberania dos Estados no domínio da tributação e a cada vez maior concorrência fiscal levada a efeito com o objectivo de atrair empresas e investimentos estrangeiros.

A tarefa não se vislumbra fácil. Cabe à UE articular o respeito pela soberania fiscal de cada Estado-Membro com a liberdade de circulação de bens, serviços, pessoas e capitais<sup>195</sup>. Elaborar uma estratégia europeia que respeite as ditas dimensões e que procure proteger os orçamentos nacionais de todos os Estados-Membros e o seu exigirá pontos de comprometimento entre as dimensões aqui em tensão.

---

<sup>194</sup> Nabais, José Casalta, «Reflexões Sobre Quem Paga a Conta do Estado Social», *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 421, Janeiro-Junho, 2008, p. 31

<sup>195</sup> Em particular se atendermos que uma das atribuições da UE consiste na efectiva salvaguarda das liberdades *supra* enunciadas às pessoas singulares e colectivas nacionais de um Estado-Membro através das suas instituições, designadamente do Tribunal de Justiça.

#### **4.2.1 Plano de Acção Europeu para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais**

O orçamento da UE tem vindo a ser afectado por casos de fraude e outras actividades ilegais, o que fez com que houvesse uma preocupação crescente da Comissão em criar mecanismos de combate, seja através da estreita colaboração e troca de informações entre os vários países membros, seja através de “definição de infrações comuns”<sup>196</sup>. Dado que o orçamento da UE é sustentado pelos seus Estados-membros e receitas colectadas por estes, e que ambos prosseguem políticas de desenvolvimento e emprego fundamentais é natural a crescente preocupação da UE, não só pela protecção do seu orçamento, mas também dos orçamentos nacionais.

É neste âmbito que surge em Dezembro de 2012 a Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho intitulada de Plano de Acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais<sup>197</sup> que, no seu ponto 8, refere que o “planeamento fiscal agressivo pode (...) ser considerado contrário aos princípios da responsabilidade social”<sup>198</sup>. No âmbito deste documento apontam-se várias medidas e propostas já em execução ou em preparação as quais se relacionam com o âmbito do presente trabalho<sup>199</sup>.

Pelo exposto, propomos analisar o referido Plano, bem como a sua execução, com o objectivo de aferir o impacto (real e potencial) das medidas e propostas no combate ao planeamento fiscal abusivo assim como o seu impacto no actual estado de coisas a nível nacional.

---

<sup>196</sup> COM (2012) 363 final, de 11.07.2012, p.3

<sup>197</sup> Este Plano de acção vem no seguimento da 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, COM (2012) 351 final de 27.6.2012.

<sup>198</sup> COM (2012) 722 final, de 6.12.2012, p. 6 *apud* Comunicação sobre responsabilidade social das empresas: uma nova estratégia da UE para o período de 2011-2014 - COM(2011) 681 final de 25.10.2011.

<sup>199</sup> A Directiva 2003/49/CE relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, a Directiva 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes e a Directiva 2009/133/CE relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões foram excluídas do âmbito da Recomendação da Comissão de 6 de Dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE), para não colocar em causa o seu funcionamento. Contudo, na Comunicação é revelado o interesse em rever estas directivas por forma a aplicar os princípios que a recomendação para o planeamento fiscal agressivo contém.



#### 4.2.1.1 Da construção e interpretação das normas fiscais

A Comissão no âmbito da Comunicação e do reconhecimento dos desafios que o comércio electrónico suscita na sua tributação propôs o “estabelecimento de normas internacionais adequadas”<sup>200</sup>. Neste contexto, foi adoptado o Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de Outubro, que alterou o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. O referido Regulamento precisou os conceitos de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços electrónicos por forma a assegurar a correcta aplicação das regras relativas ao lugar das prestações dos referidos serviços<sup>201</sup>. Neste sentido, foram precisados e desenvolvidos os conceitos da actividade económica subjacente com o auxílio de conceitos técnicos, próprios e que têm em conta a substância da actividade e não apenas a sua forma.

De acordo com as referidas regras, a partir de 1 de Janeiro de 2015 os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços electrónicos prestados passaram a ser tributados no Estado-Membro do cliente dos serviços e não no lugar de estabelecimento do prestador.

Esta medida foi de grande impacto para as empresas de maior dimensão porquanto se encontravam sediadas no país cuja taxa de IVA era a mais baixa da Europa por forma a obterem uma vantagem competitiva<sup>202</sup>. A introdução das novas regras cumpre com maior decoro os princípios basilares do IVA, sendo tributado e arrecadado no lugar de consumo. Neste caso em específico, a escolha da localização da sede tinha em vista obter uma vantagem competitiva através de um regime fiscal mais vantajoso o qual possibilitaria ainda uma melhoria de *cash flow* da empresa. Não se pode dizer que a referida escolha constitui um esquema de planeamento fiscal abusivo, mas parece claro (ponderando os princípios basilares do IVA, particular destaque para o princípio da neutralidade) que as

---

<sup>200</sup> COM (2012) 722 final, de 6.12.2012, p.7

<sup>201</sup> Introduzidas pela Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro (que altera a Directiva 2006/112/CE), que foi transposta para o ordenamento jurídico nacional através do Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de Outubro.

<sup>202</sup> De facto, de acordo com as notícias locais, o Luxemburgo espera perder cerca de “70 por cento das receitas do IVA, um valor que pode ir de 660 milhões de euros a mais de mil milhões de euros por ano”, conforme Wort, “Novas regras de IVA fazem Luxemburgo perder mil milhões de euros”, 1 de Janeiro de 2015, página consultada a 4 de Maio de 2015 e disponível em <[http://www.wort.lu/pt/luxemburgo/comercio-electr-nico-novas-regras-de-iva-fazem-luxemburgo-perder-mil-milh-es-de-euros-a-1-de-janeiro-54a442c50c88b46a8ce4e0b6?TB\\_iframe=true&height=500&width=900](http://www.wort.lu/pt/luxemburgo/comercio-electr-nico-novas-regras-de-iva-fazem-luxemburgo-perder-mil-milh-es-de-euros-a-1-de-janeiro-54a442c50c88b46a8ce4e0b6?TB_iframe=true&height=500&width=900)>

regras de localização dos serviços em vigor até 2015 também não pretendiam ter este efeito.

A introdução das novas regras põe termo a esta escolha *extra legem* (a nível transnacional) e permite ao Estado português arrecadar receitas que até então se encontravam frustradas (porquanto o IVA correspondente a serviços e bens electrónicos “consumidos” em Portugal eram liquidados noutra Estado)<sup>203</sup>.

#### **4.2.1.2 Cláusula geral antiabuso**

A Comunicação alude à Recomendação relativa ao planeamento fiscal agressivo<sup>204</sup>. Por sua vez, a Recomendação sugere a introdução de uma “uma norma geral comum antiabuso” nos ordenamentos nacionais, de acordo com a qual:

“Uma montagem artificial ou uma série de montagens artificiais criadas com o objetivo essencial de evitar a tributação e que conduza a um benefício fiscal deve ser ignorada. As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade económica”<sup>205</sup>.

A UE fornece ainda uma série de indicadores que deverão ajudar na determinação da artificialidade do esquema, em outras palavras, fornece indicadores para aferir da substância económica do esquema. Adicionalmente, a Recomendação menciona que se deve considerar que o esquema ou actuação têm por objectivo evitar a tributação sempre que, independentemente da intenção subjectiva do contribuinte, a referida montagem “seja incompatível com o objetivo, o espírito e a finalidade das disposições fiscais que normalmente deveriam ser aplicadas”<sup>206</sup>.

Todavia, até ao momento não foi demonstrada qualquer intenção de substituir a redacção da CGAA acolhida actualmente no nosso ordenamento jurídico pela redacção aqui proposta. De facto, a introdução de uma nova redacção da CGAA pode neste

---

<sup>203</sup> A introdução das novas regras levou a Apple a aumentar o preço final das aplicações vendidas a consumidores portugueses conforme Sapo: Exame informática, “IVA das apps da Apple aumenta mais de 50% em Portugal”, de 9 de Janeiro de 2015 e consultada a 20 de Junho de 2015, disponível em <<http://exameinformatica.sapo.pt/noticias/mercados/2015-01-09-IVA-das-apps-da-Apple-aumenta-mais-de-50-em-Portugal>>

<sup>204</sup> Recomendação da Comissão de 6 de Dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE), JO L 338 de 6 de Dezembro de 2012

<sup>205</sup> Recomendação da Comissão de 6 de Dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE), JO L 338 de 6 de Dezembro de 2012, p.42

<sup>206</sup> Recomendação da Comissão de 6 de Dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE), JO L 338 de 6 de Dezembro de 2012, p.43

momento ser contraproducente atendendo à crítica efectuada *supra*<sup>207</sup> de que o poder judicial tem a tendência para fugir para o direito clássico e para os domínios mais trabalhados. Neste contexto, a adopção de uma nova redacção levaria à perda de todo o trabalho de densificação já efectuado (na aplicação da CGAA actual) que teria que começar de novo dada a remissão da redacção da CGAA proposta para o objectivo das normas fiscais evadidas e para a intenção do legislador.

#### **4.2.1.3 Norma antiabuso a inserir em tratados e acordos**

A Recomendação da UE sugere igualmente a inclusão de uma CGAA em tratados, acordos e convenções multilaterais<sup>208</sup>.

A CGAA proposta tem como objectivo evitar a concessão de benefícios de forma inadequada assegurando que a aplicação de um tratado, acordo ou convenção para evitar a dupla tributação não permita situações de dupla não tributação, à semelhança da norma sugerida no âmbito do Plano da OCDE. Pelo exposto, reproduzimos as considerações já efectuadas anteriormente<sup>209</sup> aquando da sua análise.

Contudo, convém notar um ponto ainda não mencionado na nossa análise: a aplicabilidade prática da CGAA *supra*. De facto, já existem CGAA em algumas convenções sobre a dupla tributação, mas que são consideradas na lide prática como mera declaração de intenções e de negociação política e, por isso, sem qualquer consequência real já que por regra nenhum dos Estados contratantes visa a sua prossecução.

Pelo exposto, e como em toda e qualquer medida transnacional, tudo dependerá da vontade política dos Estados, bem como dos mecanismos que criam para a efectiva aplicação da medida. De notar que este é um ponto cuja não adopção por um Estado-Membro poderá dar uma vantagem comparativa perante os restantes que adoptem (e efectivamente a apliquem), porquanto será um ponto fortemente a considerar (se houver uma efectiva aplicação e não apenas uma mera declaração de intenções) por uma empresa de um país terceiro que queira expandir o seu negócio para a UE.

---

<sup>207</sup> *Supra* 3.3.3 Artigo 63.º do CPPT e o dever de fundamentação da Autoridade Tributária - último parágrafo.

<sup>208</sup> “Sempre que, em convenções de dupla tributação que tenham celebrado entre si ou com países terceiros, os Estados-Membros se comprometerem a não tributar um determinado elemento do rendimento, os Estados-Membros devem garantir que esse compromisso só se aplica quando o referido elemento for tributado pela outra parte nessa convenção.” Conforme, Recomendação da Comissão de 6 de Dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE), JO L 338 de 6 de Dezembro de 2012, p.42

<sup>209</sup> *Supra* 4.1.1.3 Norma antiabuso a inserir em tratados e acordos

#### 4.2.1.4 Troca automática de informações

A Directiva 2011/16/UE<sup>210</sup> surge no âmbito da cooperação administrativa no domínio da fiscalidade revogando a já obsoleta Directiva 77/799/CEE e foi aclamada na Comunicação como uma das medidas mais importantes no combate à fraude e evasão fiscal. Todavia, as suas fragilidades foram rapidamente expostas<sup>211</sup> e o início dos trabalhos no âmbito da FATCA e da OCDE<sup>212</sup> rapidamente fomentaram a consciência de que a referida troca automática de informações seria extremamente útil se o seu âmbito fosse alargado. Ademais, a celebração paralela de acordos pelos Estados-Membros poderia conduzir a distorções que poderiam colocar em causa o bom funcionamento do mercado interno, pelo que “o alargamento da troca automática de informações com base num instrumento legislativo a nível da União eliminará a necessidade de os Estados-Membros invocarem essa disposição para celebrarem acordos bilaterais ou multilaterais”<sup>213</sup>.

Neste contexto, surgiu a Directiva 2014/107/UE, de 9 de Dezembro, que altera a Directiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, e que alinha a troca de informações a nível europeu com a recente evolução a nível internacional. Assim, o artigo 8.º da Directiva 2011/16/UE foi alargado através do aditamento do n.º 3-A, o qual passa a incluir as mesmas informações que o Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes e que a Norma Comum de Comunicação da OCDE<sup>214</sup>.

Em suma, a Directiva 2011/16/UE com as alterações introduzidas pela Directiva 2014/107/UE permite agora a troca automática de informações sobre contas financeiras para efeitos fiscais.

---

<sup>210</sup> Directiva transposta para o ordenamento nacional através do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de Maio

<sup>211</sup> A Directiva estabeleceu a troca automática de informações obrigatória a partir de 1 Janeiro de 2014. No entanto, o seu âmbito circunscreve-se apenas aos rendimentos de trabalho, honorários de administradores, produtos de seguros de vida não abrangidos por outro diploma, pensões, propriedades e rendimentos de bens imóveis e os prazos máximos estabelecidos (que podem chegar aos 6 meses) prejudica o efeito útil do mecanismo.

<sup>212</sup> Referimo-nos não só aos trabalhos no âmbito do Plano de acção para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros mas também aos efectuados no âmbito da troca automática de informações e reporte financeiro.

<sup>213</sup> Preâmbulo da Directiva 2014/107/UE, de 9 de Dezembro de 2014.

<sup>214</sup> Para mais detalhes ver OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common in Tax Matters*, OECD Publishing, 2014

Mais recentemente, e ainda no âmbito deste plano, a Comissão sugeriu uma proposta de alteração à Directiva 2011/16/UE<sup>215</sup> por forma a utilizar o mecanismo já em vigor, troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, e extender o seu âmbito à troca automática de *advance cross-border rulings e advance pricing arrangements*, entre nós, pedidos de informação vinculativa e acordos prévios sobre preços de transferência (previsto no artigo 138.º do Código do IRC).

Mais uma vez, reiteramos aqui as considerações *supra* efectuadas aquando da análise do Plano da OCDE<sup>216</sup>.

A Directiva permite ainda analisar esquemas e actuações que poderão ser considerados como comportamentos abusivos e, por isso sujeitos à CGAA ou a uma cláusula específica, se aplicável, como se pode considerar que nesse esquema ou actuação há uma verdadeira situação de fraude. Saldanha Sanches elucida que, nalguns casos, a avaliação sobre se está perante uma ou outra conduta não permite uma separação rigorosa. Exemplifica com os preços transferência, quando duas empresas estão sob direcção comum em que um preço mal definido pode permitir a transferência de lucro entre as mesmas. Contudo, o autor alerta que quando os esquemas se tornam demasiado complexos “a fronteira entre a mera construção artificiosa e a fraude esbate-se obrigatoriamente”<sup>217</sup>.

Ademais, José de Campos Amorim indica como medida dissuasiva a troca de informações, demonstrando a dupla utilidade dos mecanismos previstos na Directiva *supra* mencionada, pois, como Saldanha Sanches refere a adopção de um comportamento fraudulento “tem como base o baixo grau de probabilidade da detecção administrativa”<sup>218</sup>. Considerando isto, os pontos 18 e 19 da Comunicação adquirem relevância pois visam reforçar a cooperação entre organismos, a cooperação administrativa quanto à utilização de controlos simultâneos e a presença de funcionários estrangeiros aquando das auditorias, medidas essas apresentadas *supra*.

---

<sup>215</sup> De acordo com a proposta “*the exchange of information on rulings that potentially affect the tax bases of more than one Member State requires a common and compulsory approach*”. COM (2015) 135 final, de 18 de Março de 2015, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation*.

<sup>216</sup> *Supra* 4.1.1.4 Troca automática de informações

<sup>217</sup> SANCHES, J.L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 26

<sup>218</sup> SANCHES, J.L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 26

#### ***4.2.1.4 Outras medidas que poderão ter impacto nos instrumentos nacionais***

A Comunicação no seu início começa por aludir à Recomendação relativa às medidas destinadas a incentivar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governação em questões fiscais, documento em que se reconhece o efeito prejudicial de concorrência fiscal danosa que pode por em causa a concorrência leal e o próprio funcionamento do mercado interno.

Nos termos desta Recomendação “Um país terceiro só respeita as normas mínimas de boa governação em matéria fiscal, quando: a) Tiver adotado medidas legislativas, regulamentares e administrativas destinadas a cumprir as normas de transparência e de troca de informações nos termos do anexo e aplique efetivamente essas medidas; b) Não aplique medidas fiscais prejudiciais em matéria de fiscalidade das empresas”<sup>219</sup>, os critérios a considerar na apreciação dessas medidas fiscais são também apresentados no documento.

Pelo exposto, pretende-se identificar através desse conjunto de critérios os países terceiros não aplicadores de normas mínimas de boa governação, ponderando-se elaborar “uma lista negra de jurisdições não cumpridoras e a renegociação, suspensão ou celebração de convenções em matéria de dupla tributação”<sup>220</sup>, bem como prestar apoio técnico a países que desejem colaborar, mas careçam de assistência técnica.

A criação de uma lista a nível europeu como a referida teria como vantagem uma maior coordenação entre os Estados-Membros e uma acção conjunta por forma a desincentivar relações comerciais com países terceiros que constassem na hipotética lista.

---

<sup>219</sup> Recomendação da Comissão de 6 de Dezembro de 2012 relativa às medidas destinadas a incentivar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governação em questões fiscais (2012/771/UE), JO L 338 de 12.12.2012.

<sup>220</sup> COM (2012) 722 final, de 6.12.2012, p.6

O Parlamento Europeu na Resolução (2013/2060 (INI)) sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais, de 21 de Maio, reiterou nos pontos 64 e seguintes a adopção por parte da Comissão de critérios de identificação de paraísos fiscais, bem como a elaboração de uma lista negra pública até ao final do ano 2014. Todavia, até ao presente ainda tal não se verificou sendo que o último documento disponível sobre os trabalhos da plataforma para a boa governação fiscal na sua preparação data de Outubro de 2014, Discussion paper on criteria applied by EU Member States to establish lists of non-cooperative jurisdictions, disponível em <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/platform/meeting\\_20141219/discussion\\_paper\\_criteria\\_lists.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20141219/discussion_paper_criteria_lists.pdf)>.

A criação de uma “plataforma para a boa governação fiscal” foi uma das propostas da Comunicação da Comissão aquando da apresentação do Plano em análise, a qual foi implementada em 23 de Abril de 2013 e tem como objectivo garantir uma acção eficaz por parte dos Estados-Membros no que respeita ao combate ao planeamento fiscal abusivo.

Neste contexto, espera-se que a lista negra a ser elaborada não sofra das mesmas críticas que a lista negra da OCDE. No entender de António Carlos de Santos o critério utilizado pela OCDE foi parcial o que levou a exclusão de territórios que, no seu entender deveriam constar, como é o caso da *City* de Londres, assim como fracassou no seu objectivo político “após sucessivos emagrecimentos da lista”<sup>221</sup>. Podendo-se questionar a viabilidade política de uma medida desta natureza.

Outra medida relevante e proposta pela Comissão na Comunicação é a continuação do trabalho do Grupo de Código de Conduta<sup>222</sup> e a ultrapassagem dos obstáculos que levaram à sua estagnação, demonstrando o seu empenho em coordenar medidas e estratégias concertadas de modo a conceder eficácia ao código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Em alternativa, e caso as disparidades assim o exijam, Comunicação sugere que se ponderem “propostas de medidas legislativas”<sup>223</sup>, designadamente a alteração de directivas que potenciem o planeamento fiscal agressivo ou prejudiquem medidas de combate à dupla não tributação, máxime a Directiva 2011/96/UE, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, e a Directiva 2003/49/CE, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes. Todavia, até ao momento, apenas se revelou necessário proceder à alteração da Directiva 2011/96/UE, o que sucedeu através da Directiva 2014/86/UE, de 8 de Julho, e da Directiva 2015/121/UE, de 27 de Janeiro.

Um dos mecanismos sugeridos pela Comunicação foi a criação de um número fiscal europeu. Inicialmente esta era uma acção a desenvolver até 2014<sup>224</sup>, todavia, após a

---

<sup>221</sup> SANTOS, António Carlos dos, «Térmites fiscais e centros financeiros offshore & onshore: a leste dos paraísos?», *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida Económica, 2010, p. 20

<sup>222</sup> O que se tem verificado recentemente como se pode ver pelos documentos publicados e que se podem encontrar no seguinte *link*: <[http://www.consilium.europa.eu/register/en/content/out/?typ=SET&i=ADV&RESULTSET=1&DOC\\_ID=&DOS\\_INTERINST=&DOC\\_TITLE=Code+Conduct+Business+Taxation+Report&CONTENTS=&DOC\\_SUBJECT=&DOC\\_DATE=&document\\_date\\_single\\_comparator=&document\\_date\\_single\\_date=&document\\_date\\_from\\_date=&document\\_date\\_to\\_date=&MEET\\_DATE=&meeting\\_date\\_single\\_comparator=&meeting\\_date\\_single\\_date=&meeting\\_date\\_from\\_date=&meeting\\_date\\_to\\_date=&DOC\\_LANCD=EN&ROWSPP=25&NRROWS=500&ORDERBY=DOC\\_DATE+DESC](http://www.consilium.europa.eu/register/en/content/out/?typ=SET&i=ADV&RESULTSET=1&DOC_ID=&DOS_INTERINST=&DOC_TITLE=Code+Conduct+Business+Taxation+Report&CONTENTS=&DOC_SUBJECT=&DOC_DATE=&document_date_single_comparator=&document_date_single_date=&document_date_from_date=&document_date_to_date=&MEET_DATE=&meeting_date_single_comparator=&meeting_date_single_date=&meeting_date_from_date=&meeting_date_to_date=&DOC_LANCD=EN&ROWSPP=25&NRROWS=500&ORDERBY=DOC_DATE+DESC)>

<sup>223</sup> Conclusões do Conselho ECOFIN de 1 de Dezembro de 1997 em matéria de política fiscal (98/C 2/01)

<sup>224</sup> COM (2012) 722 final, de 6 de Dezembro de 2012, p.12

consulta pública efectuada em 2013<sup>225</sup> e a publicação do relatório com as conclusões em Setembro de 2014<sup>226</sup>, não se registou qualquer outro desenvolvimento.

Por último, a Comunicação sugeriu ainda “harmonizar a definição de determinados tipos de infrações fiscais, incluindo sanções administrativas e penais para todos os tipos de impostos”<sup>227</sup>, e no seu âmbito procedeu ao levantamento das sanções em caso de fraude nas diversas legislações nacionais, com o objectivo de “reduzir os riscos de práticas divergentes” o que “permitiria assegurar uma interpretação uniforme e uma forma homogénea de responder a todos os requisitos de ação penal”<sup>228</sup>. Ainda neste contexto, foi apresentada a Proposta de Directiva relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal<sup>229</sup>.

Apesar de compreender a importância de uma abordagem comum e um plano concertado a nível internacional, porquanto “a proteção global das receitas fiscais dos Estados-Membros, regra geral, tem apenas a mesma eficácia que a proteção do Estado-Membro cujas disposições são menos rigorosas”<sup>230</sup>, estas propostas suscitam oportunas questões de competência da UE, principalmente no que respeita à harmonização de definições e sanções administrativas e penais das infracções fiscais nos Estados-Membros. Pelo que a sua prossecução deveria ser procedida por uma revisão da competência da União, razão que talvez esteja por trás da ausência de qualquer desenvolvimento nesta matéria até ao presente.

---

<sup>225</sup> Disponível na seguinte página web <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2013\\_eutin\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2013_eutin_en.htm)>, a qual foi consultada pela última vez a 20 de Junho de 2015

<sup>226</sup> TAXUD.D.2 (2014) 3179327, de 3 de Setembro de 2014, Relatório de Síntese dos Contributos Recebidos na Consulta Pública Sobre: Utilização de um Número de Identificação Fiscal (NIF) da UE.

<sup>227</sup> COM (2012) 722 final, de 6 de Dezembro de 2012, p.15

<sup>228</sup> COM (2012) 363 final, de 11 de Julho de 2012, p.3

<sup>229</sup> COM (2012) 363/2, de 11 de Julho de 2012

<sup>230</sup> COM (2012) 722 final, de 6 de Dezembro de 2012, p. 6



## CAPÍTULO V – Conclusões

A luta contra o planeamento fiscal abusivo tem em vista defender o princípio da igualdade material fiscal no sentido em que cada contribuinte deve pagar a sua justa parte de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

Técnicas de planeamento fiscal abusivo permitem uma exteriorização da capacidade contributiva do contribuinte que não corresponde à realidade pelo que é necessário restituir a verdade nessas relações jurídico-tributárias. Para tal, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem ao seu dispor técnicas de construção e interpretação de normas fiscais, presunções de rendimentos, cláusulas antiabuso, dever de comunicação e crimes fiscais. Todavia, a mobilização destes instrumentos, nem sempre é fácil.

A construção e interpretação de normas jurídicas recorrendo a conceitos económicos é ainda limitada no nosso ordenamento jurídico, devido ao ponto de comprometimento encontrado na tensão dos princípios constitucionais. Todavia, a tendência denotada com as propostas da OCDE e da UE é a da permeabilidade do nosso ordenamento jurídico à utilização de conceitos económicos e à consideração da substância económica, bem como, do princípio da substância sobre a forma<sup>231</sup>.

No que respeita à CGAA, somos da opinião que as sugestões de redacção da OCDE e da UE não vêm acrescentar nenhuma mais-valia em comparação com a actual redacção adoptada pelo nosso ordenamento jurídico, cujas debilidades apontadas poderão ser ultrapassadas com a concretização de conceitos decorrente da prática jurídica.

Por outro lado, a multiplicidade de normas especiais antiabuso, caso Portugal decida adoptar as propostas da OCDE e da UE, suscitam questões mais complexas no nosso entender. De facto, *“The draftsman of specific anti-avoidance provisions faces a number of problems. If he is too narrow in his aim he may leave (or even create) other loopholes through which taxpayers can wriggle. On the other hand, if he spreads his net over a wide area he might well jeopardise commercial transactions implemented with no thought of tax avoidance... When he tries to cover every conceivable abuse we end up with long and complicated provisions which obscure rather than clarify the intention of*

---

<sup>231</sup> Referimo-nos a este propósito aos nossos comentários tecidos *supra* 4.1.1.1 Da construção e interpretação das normas fiscais e 4.2.1.1 Da construção e interpretação das normas fiscais

*Parliament*<sup>232</sup>. Pelo que, a adopção das referidas propostas levará a uma multiplicidade das mesmas que suscitará questões de complexa articulação a crescer às já existentes<sup>233</sup>. A concepção e reacção não podem ser apenas pensadas em termos teóricos, nem estanques (só relativamente a determinado comportamento em concreto), é necessário considerar igualmente a sua praticabilidade e actuação no seio da normatividade jurídica como um todo.

Os mecanismos mais aguardados e com maior eco são os relativos à troca de informação. De facto, a troca de *rulings* e o *country-by-country report* têm em si um efeito dissuasor, ainda que se possa questionar a capacidade da Autoridade Tributária e das restantes administrações fiscais no tratamento da informação recebida, quer pelo que a divulgação dos esquemas praticados pode fazer à imagem comercial de determinado grupo empresarial, quer pelo potencial risco de detecção de práticas fiscais questionáveis. O efeito dissuasor<sup>234</sup> também se vislumbra noutras medidas e mecanismos de cooperação já analisados<sup>235</sup> e no alargamento do EUROFISC<sup>236</sup> a outras áreas da fiscalidade directa.

Pelo exposto, e atendendo ao princípio da liberdade de actuação, aos princípios e garantias concedidas ao contribuinte no âmbito da relação jurídico-tributária, à complexidade do sistema fiscal<sup>237</sup> e dos comportamentos e esquemas de que o planeamento fiscal se serve, a sua limitação e combate quando o mesmo é considerado abusivo não se vislumbra fácil.

---

<sup>232</sup> “Should a General Anti-Avoidance Provision be introduced in the United Kingdom”, in *Tax Avoidance and the Law – Sham, Fraud or Mitigation?*, edited by Adrian Shipwright, Key Heaven Publications, London, 1997, p. 132 *apud* COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004, p. 97

<sup>233</sup> “Num apuramento pouco rigoroso e pouco científico em que foram consideradas as normas que denotam preocupações antiabuso, foram identificadas trinta e três em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), treze em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), três em Imposto de Selo, quatro em Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), cinco em Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) e duas em IVA.” TEIXEIRA, Manuela Duro, «Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – Algumas notas», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2009, p. 247-250

<sup>234</sup> “Announcements of future legislative changes can affect corporate taxpayer behaviours even before specific legislative measures have been enacted. Some corporations are already changing their international tax structures due to the progress of the BEPS Project and expected changes by governments”. OCDE, *BEPS ACTION 11: Improving the Analysis of BEPS*, Public Discussion Draft, 2015, p. 70

<sup>235</sup> Referimo-nos em particular ao dever de comunicação, ao *country-by-country report* e a troca de informação sobre contas financeiras.

<sup>236</sup> EUROFISC é uma plataforma que serve para troca de informações sobre fraudes em matéria de IVA.

<sup>237</sup> Sobre a actual e especial complexidade dos meios de limitação e combate ao planeamento fiscal abusivo, em especial no que respeita à articulação das normas especiais antiabuso vd. TEIXEIRA, Manuela Duro, «Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – Algumas notas», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2009, p. 261-262

Neste sentido, não nos parece que as estratégias delineadas internacionalmente irão tornar essa luta mais fácil, em especial se considerarmos o crescimento expectável da complexidade do sistema fiscal e a necessária capacidade da Autoridade Tributária para tratar os dados que poderá vir a receber.

Não obstante, e apesar destas debilidades, a luta contra o planeamento fiscal abusivo tem que passar por uma estratégia transnacional baseada numa coordenada cooperação<sup>238</sup>. O mundo económico é global, quer quanto ao sujeito passivo pessoa singular, quer quanto à pessoa colectiva, pelo que a falta de uma estratégia global e a prossecução do combate ao planeamento fiscal abusivo poderia vir a culminar ora numa dupla tributação (destruindo a mobilidade económica e a globalização como a conhecemos hoje)<sup>239</sup> ora num completo fracasso.

Pelo exposto, as medidas apresentadas quer pela OCDE, quer pela UE, mas com maior enfoque para a primeira dada a sua maior abrangência territorial, são de louvar ainda que padeçam das críticas apresentadas ao longo da presente dissertação. Neste sentido, esperamos que a continuação dos trabalhos já iniciados forneçam às administrações fiscais, e em particular à nossa Autoridade Tributária, os restantes meios que permitam repor o princípio da igualdade material, através do pagamento da justa parte conforme a correcta exteriorização do princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>238</sup> “if one country were to adopt tough BEPS countermeasures, then MNEs could move their activities to continue BEPS behaviours elsewhere. Most individual countries would be expected to raise more revenue from BEPS countermeasures with internationally-coordinated rules than with unilateral country measures.” OCDE, *BEPS ACTION 11: Improving the Analysis of BEPS*, Public Discussion Draft, 2015, p. 58 e 59

<sup>239</sup> “A falta de ação nesta área provavelmente resultaria na perda de arrecadação dos impostos sobre pessoas jurídicas, por parte de alguns governos, no surgimento de padrões internacionais concorrentes e na substituição do atual quadro consensual por medidas unilaterais, o que poderia também levar a uma anarquia fiscal generalizada marcada pelo regresso massivo da dupla tributação” OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, p. 11

## **Bibliografia**

ADAMS, Charles, *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*, 2ª edição, Madison Books, New York, 1993

AFONSO, Virgílio T, «As oportunidades do planeamento fiscal», *Fisco*, Ano 3, N.º 31, Maio, 1991, pp. 13-15

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, pp. 42-49

AMORIM, José de Campos, «Responsabilidade dos promotores do planeamento fiscal», Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida Económica, 2010

ANDRADE, Manuel A. Domingues, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume II, Almedina, 1974

ANTUNES, Francisco Vaz, “A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português”, in *Verbo Jurídico*, 2005, consultado pela última vez a 10 de Maio de 2014 e disponível em <[http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/evasao\\_fraudefiscal.html](http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/evasao_fraudefiscal.html)>

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

CAMPOS, Diogo Leite de,

– «Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, pp. 189-218

– «Interpretação das normas fiscais», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, pp. 17-31

COURINHA, Gustavo Lopes,

– *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004

– «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*, Coimbra Editora, 2009, p. 137-177

DIAS, Augusto Silva, «O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro). Considerações Dogmáticas e Político-Criminais», IDPEE/FDUC, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. II – *Problemas Especiais*, Coimbra Editora, 1999, p. 263

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, página consultada pela última vez a 20 de Junho de 2015 e disponível em <<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21360/3/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20mestrado%20-%20A%20decis%C3%A3o%20fiscal%20planificadora2.pdf>>

FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I e II, 4.ª edição, Almedina, 2007

FURLAN, Anderson, «Planeamento fiscal em Portugal», *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume III, Coimbra Editora, 2011, pp. 9-51

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

GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000

GUIMARÃES, Vasco Branco, “Planeamento Fiscal: as obrigações de comunicação”, in Conferência *A Evasão Fiscal em Portugal: das causas às consequências, da prevenção à punição*, Aveiro, 12 de Abril de 2013

KPMG International, “frontiers in tax”, 2014, disponível em <[www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/frontiers-in-tax/Documents/fit-september-2014-v2.pdf](http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/frontiers-in-tax/Documents/fit-september-2014-v2.pdf)>

LEIRIÃO, Patrícia Meneses, *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, 2012

MARTINS, Alexandra Coelho, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*, Almedina, 2007

MARTINS, António Carvalho, *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006

NABAIS, José Casalta,

– *Direito Fiscal*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2010

– *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005

– *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2015, e-book

– *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998

– «Reflexões Sobre Quem Paga a Conta do Estado Social», *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 421, Janeiro-Junho, 2008, pp. 7-46

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, pp. 39-62

– “O planeamento fiscal, a elisão fiscal e a evasão fiscal – a liberdade das pessoas, da gestão das empresas e o combate à evasão fiscal – um difícil e nem sempre linear caminho percorrido e a percorrer”, in Conferência *A Evasão Fiscal em Portugal: das causas às consequências, da prevenção à punição*, Aveiro, 12 de Abril de 2013

OCDE,

– *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, página consultada pela última vez a 9 de Maio de 2015 e disponível em <<http://www.keepeek.com/Digital-Asset->

Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\_9789264218789-en#page4>

– *BEPS ACTION 3: Strengthening CFC rules*, Public Discussion Draft, 2015, página consultada pela última vez a 9 de Maio de 2015 e disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>>

– *BEPS ACTION 4: Interest Deductions and Other Financial Payments*, Public Discussion Draft, 2014, página consultada pela última vez a 10 de Maio de 2015 e disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-4-interest-deductions.pdf>>

– *BEPS ACTION 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, Public Discussion Draft, 2014, página consultada pela última vez a 10 de Maio de 2015 e disponível em <<http://www.oecd.org/tax/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>>

– *BEPS ACTION 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)*, Public Discussion Draft, 2014, página consultada a 16 de Maio de 2015 e disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures.pdf>>

– *BEPS ACTION 10: Discussion Draft on the Use of Profit Splits in the Context of Global Value Chains*, Public Discussion Draft, 2014, página consultada a 16 de Maio de 2015 e disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-profit-splits-global-value-chains.pdf>>

– *BEPS ACTION 11: Improving the Analysis of BEPS*, Public Discussion Draft, 2015, página consultada pela última vez a 23 de Maio de 2015 e disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/discussion-draft-action-11-data-analysis.pdf>>

– *BEPS ACTION 12: Mandatory Disclosure Rules*, Public Discussion Draft, 2015, página consultada pela última vez a 13 de Junho de 2015 e disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/discussion-draft-action-11-data-analysis.pdf>>

– *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, página consultada pela última vez a 17 de Maio de 2015 e disponível em

<[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance\\_9789264218970-en#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance_9789264218970-en#page4)>

– *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, página consultada a 16 de Maio de 2015 e disponível em <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles\\_9789264219212-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles_9789264219212-en#page1)>

– *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, página consultada pela última vez a 14 de Junho de 2015 e disponível em <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting\\_9789264219236-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting_9789264219236-en#page1)>

– *Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, página consultada pela última vez a 9 de Maio de 2015 e disponível em <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements\\_9789264218819-en#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements_9789264218819-en#page4)>

– *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, 2014, página consultada pela última vez a 29 de Março de 2015 e disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>

– *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, página consultada pela última vez a 8 de Maio de 2015 e disponível em <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances\\_9789264219120-en#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances_9789264219120-en#page4)>

– *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common in Tax Matters*, OECD Publishing, 2014, página consultada pela última vez a 20 de Junho de 2015 e disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.htm>>

OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009



SANCHES, J. L. Saldanha,

– «As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso», *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida Económica, 2010

– *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006

SANTOS, André Teixeira dos, *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, Coimbra Editora, 2009

SANTOS, António Carlos dos, «Térmites fiscais e centros financeiros offshore & onshore: a leste dos paraísos?», *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Vida Económica, 2010

Sapo: Exame informática, “IVA das apps da Apple aumenta mais de 50% em Portugal”, 9 de Janeiro de 2015, página consultada a 20 de Junho de 2015 e disponível em <<http://exameinformatica.sapo.pt/noticias/mercados/2015-01-09-IVA-das-apps-da-Apple-aumenta-mais-de-50-em-Portugal>>

SILVA, Amândio Fernandes, «O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal» *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Ano IX, Novembro de 2008, N°104, página consultada pela última vez a 9 de Janeiro de 2015 e disponível em <<http://pt.calameo.com/read/0003249818e77f5633a61>>

SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª edição, Almedina, 2010

SILVA, João Calvão da, «Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso», *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66 (2006), página consultada a 23 de Junho de 2015 e disponível em <[http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe\\_artigo.aspx?idc=1&idsc=50879&ida=50902](http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=1&idsc=50879&ida=50902)>

SILVA, Suzana Tavares da, *Novas Fronteiras do Estado Fiscal*, Coimbra, 2012

SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume I, 6.<sup>a</sup> edição, Áreas Editora, 2011

TEIXEIRA, Manuela Duro, «Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – Algumas notas», *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2009, p. 237-277

The World Bank, *Doing Business 2015: Going Beyond Efficiency*, 2014, Washington, 2014

TORRES, Manuel Anselmo, «A Simulação Fiscal na Lei Geral Tributária», *Separata da Revista da Banca*, n.º 47, Janeiro/Junho 1999, pp. 71-86

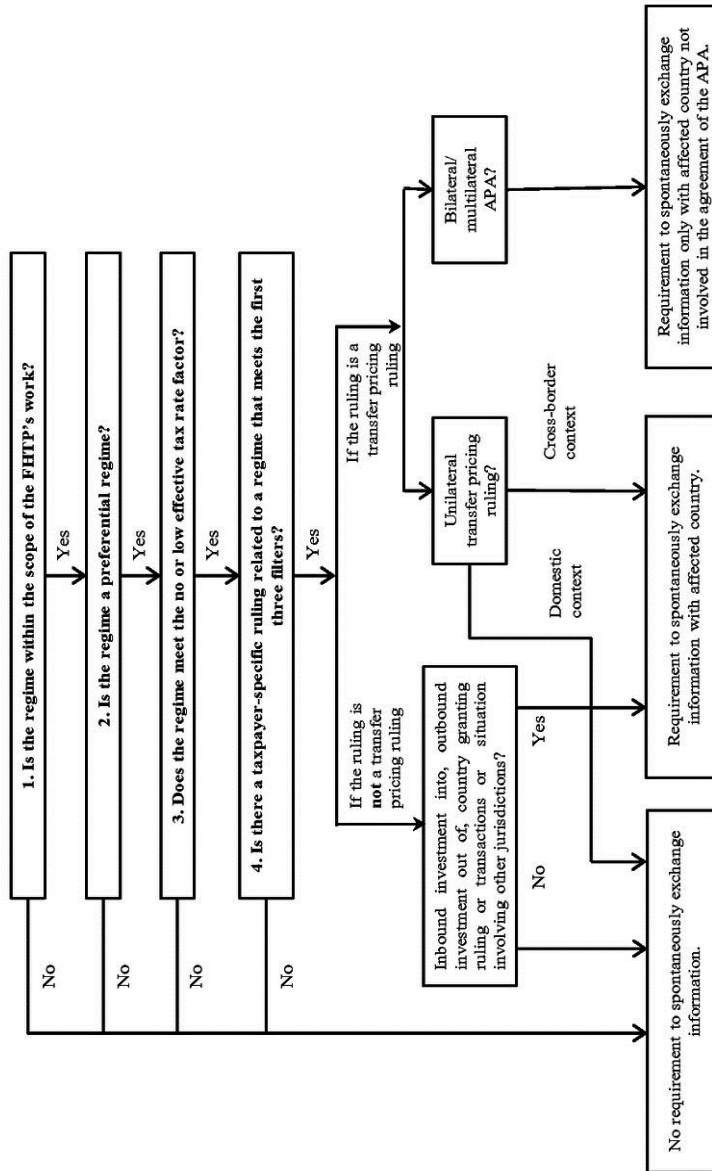
XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1993

WORT, “Novas regras de IVA fazem Luxemburgo perder mil milhões de euros”, 1 de Janeiro de 2015, página consultada a 4 de Maio de 2015 e disponível em <[http://www.wort.lu/pt/luxemburgo/comercio-electr-nico-novas-regras-de-iva-fazem-luxemburgo-perder-mil-milh-es-de-euros-a-1-de-janeiro-54a442c50c88b46a8ce4e0b6?TB\\_iframe=true&height=500&width=900](http://www.wort.lu/pt/luxemburgo/comercio-electr-nico-novas-regras-de-iva-fazem-luxemburgo-perder-mil-milh-es-de-euros-a-1-de-janeiro-54a442c50c88b46a8ce4e0b6?TB_iframe=true&height=500&width=900)>

# Anexos

## Anexo 1: Troca automática de informações

**Annex A. Spontaneous information exchange on rulings related to preferential regimes – flow chart**



*Annex III to Chapter V***A model template for the Country-by-Country Report****Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction**

| Tax<br>Jurisdiction | Revenues           |                  |       | Profit<br>(Loss)<br>Before<br>Income Tax | Income Tax<br>Paid (on<br>cash basis) | Income Tax<br>Accrued –<br>Current<br>Year | Stated<br>capital | Accumulated<br>earnings | Number of<br>Employees | Tangible<br>Assets<br>other than<br>Cash and<br>Cash<br>Equivalents |
|---------------------|--------------------|------------------|-------|--|---------------------------------------|--|-------------------|-------------------------|------------------------|---|
|                     | Unrelated<br>Party | Related<br>Party | Total |  |                                       |  |                   |                         |                        |   |
|                     |                    |                  |       |  |                                       |  |                   |                         |                        |   |
|                     |                    |                  |       |  |                                       |  |                   |                         |                        |   |
|                     |                    |                  |       |  |                                       |  |                   |                         |                        |   |
|                     |                    |                  |       |  |                                       |  |                   |                         |                        |   |
|                     |                    |                  |       |  |                                       |  |                   |                         |                        |   |

Name of the MNE group:  
Fiscal year concerned:

**Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction**

| Tax Jurisdiction | Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction | Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence | Name of the MNE group:<br>Fiscal year concerned: |   |                           |                             |                                  |  |  |                        |                              |           |  |         |                    |  |  |  |  |  |  |
|------------------|---|---|--|---|---------------------------|-----------------------------|----------------------------------|--|--|------------------------|------------------------------|-----------|--|---------|--------------------|--|--|--|--|--|--|
|                  |   |   | Research and Development                         | Holding or Managing Intellectual property | Purchasing or Procurement | Manufacturing or Production | Sales, Marketing or Distribution | Administrative, Management or Support Services | Provision of Services to unrelated parties | Internal Group Finance | Regulated Financial Services | Insurance | Holding shares or other equity instruments | Dormant | Other <sup>2</sup> |  |  |  |  |  |  |
|                  | 1.  |   |  |   |                           |                             |                                  |  |  |                        |                              |           |  |         |                    |  |  |  |  |  |  |
|                  | 2.  |   |  |   |                           |                             |                                  |  |  |                        |                              |           |  |         |                    |  |  |  |  |  |  |
|                  | 3.  |   |  |   |                           |                             |                                  |  |  |                        |                              |           |  |         |                    |  |  |  |  |  |  |
|                  | 1.  |   |  |   |                           |                             |                                  |  |  |                        |                              |           |  |         |                    |  |  |  |  |  |  |
|                  | 2.  |   |  |   |                           |                             |                                  |  |  |                        |                              |           |  |         |                    |  |  |  |  |  |  |
|                  | 3.  |   |  |   |                           |                             |                                  |  |  |                        |                              |           |  |         |                    |  |  |  |  |  |  |

<sup>2</sup> Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the “Additional Information” section.

**Table 3. Additional Information**

|  |  |
|--|--|
| <p>Name of the MNE group:<br/>Fiscal year concerned:</p> | <p><i>Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the country-by-country report.</i></p> |
|--|--|