



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O Planeamento Fiscal e os Problemas de Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso:

Proposta de Resolução

Trabalho Final na modalidade de Dissertação
apresentado à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade

por

Joana Maria Araújo Antunes

sob orientação de
Professora Doutora Luísa Anacoreta Correia

Faculdade de Economia e Gestão
Julho 2014

A todos vós que tornaram este trabalho possível e que só por vós faz sentido tanto esforço e dedicação: aos meus pais, ao meu irmão, aos meus amigos (que são a família que eu escolhi) e aos meus Colegas. A Todos! Deixo-vos o meu mais sincero, Obrigado!

Agradecimentos

Dirijo a minha primeira palavra de agradecimento à minha Orientadora, Professora Doutora Luísa Anacoreta, pelos ensinamentos transmitidos, por sempre me ter apoiado na superação dos problemas que foram surgindo ao longo desta etapa. Agradeço ainda a compreensão demonstrada com todas as dúvidas e inquietações e a demonstração, desde o primeiro dia, de preocupação com o meu percurso académico na Faculdade de Economia e Gestão da Universidade Católica Portuguesa.

Dirijo, igualmente, um agradecimento a toda a equipa de *Global Compliance Services and Corporate and International Tax Structuring*, da PricewaterhouseCoopers, onde efetuei o meu estágio. Um agradecimento especial à Ana Reis, *Senior Manager*, e a toda a equipa, com quem tive a sorte e o privilégio de colaborar e aprender.

Por último, mas não menos importante, quero também agradecer a todos os meus Colegas, que trabalham comigo na sociedade Rios, Pinho e Cristo, Sociedade de Advogados pelo infundável apoio que me prestaram para a elaboração da presente dissertação e em especial ao meu patrono de estágio Dr. Paulo Rios de Oliveira, pela compreensão que sempre demonstrou face às necessidades de tempo que teve que ser despendido a favor desta investigação.

Resumo

O presente estudo versa sobre a Cláusula Geral Anti-Abuso, como limite ao planeamento fiscal, procedendo-se à identificação e análise dos problemas suscitados na sua aplicação, indicando-se, à final, uma proposta de resolução.

Essencialmente interessa perceber quais os princípios constitucionais subjacentes à CGAA, sobretudo o princípio da liberdade de gestão fiscal, que reflete o direito dos contribuintes ao planeamento fiscal.

Assim por recurso à revisão de literatura como metodologia de investigação, procedeu-se à análise dos vários tipos de planeamento fiscal, para seguidamente analisar aquele que é considerado o maior limite ao planeamento fiscal criado no ordenamento jurídico português, a Cláusula Geral Anti-Abuso.

Aqui chegados, e perante a constatação dos problemas de aplicação da CGAA, indicar-se-á uma solução que tenha em vista garantir a segurança tributária e proteção da confiança dos contribuintes, a liberdade de gestão fiscal e finalmente o combate justo e equitativo à evasão fiscal.

Palavras-chave: Planeamento Fiscal; Cláusula Geral Anti-Abuso; Liberdade de Gestão Fiscal.

Abstract

The present study covers the General Anti-Abuse Rule, regarded as a limitation to tax planning, through the identification and analysis of the main problems arising from its application, followed by the indication of a possible solution.

In essence, it is important to understand the GAAR's underlying constitutional principles, mainly the freedom of fiscal management, which reflects the taxpayers' right to an effective tax planning.

Therefore, using an investigation methodology based on the revision of literature, at first the several types of tax planning were analyzed in order to, as a next step, enable the analysis of the GAAR, considered by many the major limitation to tax planning that has been created in the Portuguese legal system.

Finally, following the identification of some problems in the application of the GAAR, this work is intended to indicate a solution that is able to ensure fiscal security and the protection of the taxpayers' expectations, the freedom of fiscal management as well as a fair and proportional fight against tax evasion.

Keywords: Tax Planning; General Anti-Abuse Rule; Freedom of Fiscal Management

Índice

Agradecimentos	iv
Resumo	vi
Abstract	viii
Índice	x
Índice de Figuras.....	xiii
Glossário	xv
Capítulo 1 - Introdução	18
Capítulo 2 - O Planeamento Fiscal	22
1. Questão Prévia: A Justiça Tributária no âmbito das operações de planeamento fiscal	22
2. As situações de planeamento fiscal.....	27
2.1 A terminologia: Evasão, Elisão e Fraude Fiscal	29
2.2 Planeamento fiscal	30
2.2.1 Situações que não configuram planeamento fiscal.....	30
2.2.2 Planeamento fiscal <i>intra legem</i>	31
2.2.3 Planeamento fiscal <i>extra legem</i>	34
2.2.4 A divergência das considerações sobre a natureza do planeamento fiscal: A zona cinzenta.....	39
2.2.5. Planeamento fiscal <i>contra legem</i>	47
Capítulo 3 - A Cláusula Geral Anti-Abuso Face à Liberdade de Gestão da Carga Fiscal	52
1. Os elementos constitutivos da Cláusula Geral Anti-Abuso (analisados na perspetiva do Direito de Gestão Fiscal).....	54
1.1 O elemento meio	56
1.2 O elemento resultado	59
1.3. O elemento intelectual.....	62
2. O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal de Justiça na apreciação de casos de aplicação de normas anti-abuso.....	64
3. Os Problemas Subjacentes à Cláusula Geral Anti-Abuso.....	68
3.1 Os princípios Constitucionais subjacentes à Cláusula Geral Anti-Abuso .	69
3.1.1 Princípio da legalidade tributária: a tipicidade e a determinação	70
3.1.2 O princípio da segurança tributária ou da proteção da confiança	71
3.1.3 O princípio da igualdade tributária: a Justa Tributação e a Liberdade de Gestão Fiscal.....	72
3.2 A dificuldade e a discricionariedade na aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso.....	75

3.2.1 Discrecionariiedade na aplicação da CGAA	77
Capítulo 4 - Proposta de Resolução	80
1. Unidade de Aconselhamento à Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso (UACGA)	80
1.1. Independência do órgão consultivo	81
1.2. Obrigatoriedade do parecer do órgão consultivo	83
1.3 Carater não vinculativo do parecer	85
2. A Harmonização dos Elementos de Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso	86
Capítulo 5 - Conclusão	92
Bibliografia.....	96

Índice de Figuras

Figura 1 - Confrontação da decisão do processo n.º 47/2013-T com a do processo. n.º 43/2013.....	42
Figura 2 - A fraude Carrossel.....	48
Figura 3 – O esquema que ficou conhecido por “Operação Furacão”	51

Glossário

Autoridade Tributária – Autoridade Tributária e Aduaneira

AoL – *Abuse of law*

CIRC – Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares

CGAA – Cláusula Geral Anti-Abuso

CRP – Constituição da República Portuguesa

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

DL – Decreto-Lei

EUA – Estados Unidos da América

FATCA - *Foreign Account Tax Compliance Act*

FMI – Fundo Monetário Internacional

FTA - *French tax authorities*

GAAR – *General Anti Abuse Rule*

HMRC – *HM Revenue & Customs*

IRC – Imposto sobre as Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre as Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

Lda. – Sociedade por quotas

LGT – Lei Geral Tributária

OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude

PIV – Pedido de Informação Vinculativo

PT – Portugal

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

ROC – Revisor Oficial de Contas

S.A. – Sociedade Anónima

SEC- Sociedade Estrangeira Controlada

SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais

TCA – Tribunal Central Administrativo

TJ – Tribunal de Justiça da União Europeia

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE – União Europeia

VPT – Valor Patrimonial Tributário

ZFM – Zona Franca da Madeira

Capítulo 1

Introdução

A presente dissertação vem confrontar dois grandes princípios, por um lado, o princípio da liberdade de gestão da carga fiscal e, por outro lado, o princípio da justiça na tributação.

Segundo Camus (1953) não o devemos ignorar: é difícil conciliá-las. A crer na História, pelo menos, nunca foi possível. Como se houvesse nestes dois princípios uma intrínseca incompatibilidade. Como poderiam não a ter? A liberdade para cada um é também a liberdade do banqueiro, ou do ambicioso: depressa a injustiça se instala. A justiça para todos é a submissão da personalidade ao bem coletivo: como falar então de liberdade absoluta? (...) Devemos pois renunciar a esse esforço inútil? Não, não devemos renunciar. É preciso simplesmente tomarmos consciência dessa imensa dificuldade em as conciliar e tornar essa dificuldade evidente para aqueles que, ainda que animados de boa-fé, tudo querem simplificar. Para o demais, saibamos somente que é esse o único esforço pelo qual, nos dias de hoje, vale a pena viver e lutar.

Terminados dois semestres letivos de mestrado e após um ano de estágio na PriceWaterhouseCoopers, no departamento de *Global Compliance and Corporate and International Tax Structuring*, e face à manifestação de um profundo interesse profissional pelo direito fiscal, na vertente empresarial, eis que definiu-se como tema de trabalho final de mestrado, o planeamento fiscal das empresas.

Optou-se por este tema por envolver decisões e operações societárias que têm como finalidade alcançar vantagens do ponto de vista fiscal, e ainda por ser um tema ligado à gestão, já que a carga fiscal tem impacto nas demonstrações financeiras das empresas. Desta forma, tendem sempre os gestores a incrementar o lucro das empresas, procurando medidas de poupança fiscal assumindo um maior ou menor risco nas decisões de planeamento fiscal. Considera-se, igualmente, que este será um tema intemporal, já que tal como expressou Benjamin Franklin “*na vida só existem duas coisas certas: a morte e os impostos.*”

Neste seguimento, a CGAA representa um dos limites impostos por lei ao próprio planeamento fiscal e tem como objetivo combater práticas de evasão fiscal, garantindo a justiça na tributação dos rendimentos.

Certo é que, os contribuintes cada vez são mais astutos nas suas práticas de planeamento fiscal, dificultando as tarefas do estado no controlo da evasão e fraude fiscal, pelo que a autoridade tributária tem vindo a deparar-se com novas operações societárias que lhe fazem indagar sobre a aplicação da CGAA.

Assim, nas operações que têm como objetivo a obtenção de vantagens fiscais, o contribuinte haverá que medir o risco de aplicação da CGAA. Sendo que, a prática leva-nos a concluir que, em todo o caso, a Administração Tributária haverá sempre de considerar legítima a aplicação da CGAA, ainda que em desrespeito pelos princípios constitucionais inerentes à liberdade de gestão da carga fiscal.

Diante mão, questionou-se, desde logo, a própria existência da CGAA, visto que, a forma como está instituída pode levar a uma atuação abusiva por parte da autoridade tributária e conseqüentemente à violação de princípios constitucionais, como o princípio da segurança fiscal ou confiança dos contribuintes. Porém, a

revogação da norma que prevê a CGAA não foi o caminho defendido no âmbito desta dissertação, pois ainda que se constatem objeções e dificuldades na sua aplicação, a CGAA configura no nosso ordenamento jurídico o principal meio de limitação do planeamento fiscal.

Assim, delimitou-se o objeto de estudo da presente dissertação à CGAA, como limite ao planeamento fiscal, apreciada com base no princípio da liberdade de gestão da carga fiscal do contribuinte.

O objetivo do trabalho aqui desenvolvido é contextualizar a CGAA no planeamento fiscal, e de forma crítica perceber quais os motivos subjacente aos seus reais problemas de aplicação, fazendo-se uma análise comparada com outros ordenamentos jurídicos. Em consequência, introduziu-se uma solução, que visa uma aplicação justa da CGAA e que se entende que poderá vir ajudar o estado na luta contra a evasão e fraude fiscal.

A metodologia utilizada para a elaboração da dissertação foi a revisão de literatura.

De acordo com Hart (1998), a revisão de literatura consiste na seleção de documentos disponíveis (publicados e não publicados) sobre o tema, que contêm informações, ideias, dados e evidências escritas sob uma determinada perspetiva, de forma a alcançar determinados objetivos ou expressar um ponto de vista sobre a natureza do tema e como este irá ser investigado, e a efetiva avaliação desses documentos em relação à pesquisa proposta.

Este estudo tem relevância, desde logo pela identificação dos problemas e dos pontos negativos subjacentes à aplicação da CGAA, bem como à ponderação sobre a forma como a CGAA se encontra configurada no ordenamento jurídico português. Neste seguimento, suscitam-se questões, das quais se pretende obter resposta, nomeadamente, se a CGAA será eficaz como limitação ao planeamento fiscal? O porquê da escassa apreciação de situações de aplicação da CGAA pelos tribunais administrativos e fiscais? E do ponto de vista da constitucionalidade

legal, haverá alguma coisa que se possa dizer? O que deve ser feito no sentido de melhorar aquilo que é hoje a CGAA?

Assim, inicia-se o presente estudo com um enquadramento das situações de planeamento fiscal, distinguindo-se entre planeamento fiscal lícito e planeamento fiscal ilícito, bem como uma abordagem relativamente à zona cinzenta de aplicação da CGAA face à subjetividade e discricionariedade do aplicador da lei na análise dos elementos da CGAA. Em seguida serão analisados criticamente os elementos da CGAA, identificando-se quais os seus problemas de aplicação.

Por último, através de uma análise de direito comparado, avança-se com uma proposta para aplicação da CGAA em Portugal, que passaria pela criação da Unidade de Aconselhamento à Aplicação da CGAA, que visaria o controlo da legalidade e evitaria igualmente situações abusivas.

“(...) O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos. Não há tributo mais pesado do que a morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa, porque é tributo de todos (...)”
(Padre António Vieira)

Capítulo 2

O Planeamento Fiscal

1. Questão Prévia: A Justiça Tributária no âmbito das operações de planeamento fiscal

O estado português, como estado de direito democrático, para poder prosseguir as suas atribuições e incumbências, visando a realização da democracia económica, social e cultural, necessita de ter recursos financeiros.

A nossa Constituição prevê um conjunto de direitos e deveres fundamentais atribuídos a todos os cidadãos. Mas, é no âmbito dos deveres fundamentais, nomeadamente os deveres ligados à vida económica, social e cultural com relevância constitucional (p. ex. direito à segurança social, à saúde e ao ensino) que assume particular importância e relevo o poder financeiro do estado, sob pena de sem o cumprimento desses deveres, se frustrar a efetivação de direitos

fundamentais ou de interesses difusos e as correspondentes incumbências do estado.¹

Quer-se com isto dizer que, a sustentabilidade do estado social e a garantia da efetivação de direitos e liberdades fundamentais está dependente da capacidade financeira e económica do estado.

Ora, “o Estado Português, é um estado fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos. Pelo que, o pagamento de impostos é essencial para a subsistência do Estado Português” (Casalta Nabais, 2005)

Tal como afirma Saldanha Sanches & Taborda da Gama (2005) “não há Estado sem Direitos, nem Direitos sem Impostos.” Acrescentam os mesmos autores,

Qualquer recurso financeiro que o Estado despenda tem como fonte quase exclusiva os impostos pagos pelos cidadãos, uma vez que, na atual configuração económica do Estado, este não gera por si – ou gera muito pouca- receita desde que abandonou o papel de produtor. (...) Todas as tarefas que uma Constituição dirige ao Estado não passam das páginas impressas das constituições sem o mínimo de substrato financeiro. Assentaram, por isso, na concretização que se for dando (ao princípio do) Estado Social.

Assim, prevê a CRP, no artigo 103.º, o seguinte: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.” Sendo que, consta do artigo 9.º, al. d) da CRP, quais as tarefas fundamentais do estado, nomeadamente: “promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e

¹ Sobre esse tema confrontar: Miranda, Jorge, “Direitos Fundamentais”, Tomo IV, 3ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2000 e Alexandrino, J. Melo, “Direitos Fundamentais, Introdução Geral”, p. 30-38, 2007, Cascais: Principia.

ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais.”

Porém, o que tem vindo a acontecer é que as necessidades abruptas de tesouraria e de financiamento do estado português desencadearam uma tomada de medidas que em grande parte se traduziram num “enorme aumento de impostos”, originando uma clara asfixia económica e fiscal.

A partir de então, é geral o sentimento por parte de quem paga os impostos de que os mesmos servem antes de mais para alimentar uma máquina gorda- o estado português - e em muito pouco para a concretização dos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Com efeito, a crise económica e financeira, o crescente desemprego, e o consequente decréscimo do poder de compra por parte dos portugueses, acrescidos do aumento de impostos vem, impreterivelmente, criar e aumentar o número de situações de planeamento fiscal e, em casos mais graves, fuga, evasão fiscal e fraude fiscal.²

De acordo com Pinheiro Pinto (2009), “efectivamente, não será razoável esperar que alguém que possa legalmente pagar menos impostos opte por procurar uma via alternativa que o conduza a um pagamento acrescido.”

O que se procura esclarecer é o seguinte: até onde pode ir o direito dos cidadãos a pagar menos impostos? Por referência à afirmação *supra* referenciada de Pinheiro Pinto, em quê que se traduz o poder de “legalmente pagar menos impostos”?

O planeamento fiscal elisivo, ilegal, fraudulento, realizado sem qualquer transparência é causador de uma enorme injustiça tributária, que se traduz essencialmente no seguinte: por uns não pagarem os impostos que deveriam e que

² De acordo com Afonso & Gonçalves, 2012, a economia paralela em Portugal tem vindo a aumentar e acredita-se que no futuro mantenha a mesma tendência de crescimento. Este mesmo estudo revela que a economia paralela subiu 4% em 2012. Passando de 25,49% em 2011 para 26,74% em 2012.

Ademais, um estudo da OCDE divulgado no âmbito da apresentação do plano de ação europeu mostra que a perda fiscal associada às atividades clandestinas ou paralelas na economia vale 23% da receita fiscal total (12,3 mil milhões de euros de prejuízo fiscal), nível que está acima dos 22,1% de média comunitária.

estão legalmente obrigados, outros terão um encargo acrescido, de forma a compensar a perda de receita fiscal do estado, por via de regra os trabalhadores dependentes.³

O que aqui se defende é que, apesar de existir um dever e obrigação geral de pagar impostos, está na liberdade do contribuinte planear, gerir, tomar opções relativamente às suas contribuições, pois a atuação dentro da lei e de acordo com princípios legais nacional e internacionalmente definidos poderá originar uma diminuição legal e legítima da carga fiscal.

Tende-se a acreditar que, num estado onde exista um sistema de impostos justo e proporcional às necessidades da população, haverá certamente uma menor procura de planeamento fiscal com vista à redução das contribuições a pagar. No entanto, a justiça e a proporcionalidade no sistema de impostos português está longe de ser alcançada.

Assim, pretende-se apelar ao leitor a ter em consideração a seguinte dicotomia, por um lado o abuso subjacente à atuação do contribuinte por querer pagar menos impostos recorrendo a planeamento fiscal, por outro lado, o abuso subjacente à atuação da autoridade tributária que, com a finalidade de angariar cada vez mais

³ Taborda da Gama (1999) sobre o princípio da Justa Tributação refere o seguinte, cada um deve ser tributado de acordo com a sua capacidade contributiva. Assim sendo, claro se torna que este princípio também é manifestamente abalado pela realidade elisiva. Sucintamente, pode dizer-se que sempre que se dá um caso de elisão fiscal:

1. Não se tributam manifestações de capacidade contributiva, nem o lucro real das empresas ou rendimento real dos contribuintes singulares.
2. Há uma desigualdade entre aqueles que cumprem os seus deveres de cidadania e solidariedade e os que, condenavelmente, o não fazem.
3. Há também uma desigualdade entre quem tem meios para recorrer a uma assessoria fiscal eficaz, e os que não têm. Discrimina-se assim em função do poderio económico.
4. Aqueles que continuam a evitar actos elisivos vão ter de “compensar” as não contribuições dos outros, aumentando assim indirectamente a (sua) pressão fiscal. Com efeito, recorrendo a um lugar comum: se todos pagassem os impostos devidos, pagar-se-iam menos impostos...
5. Para quem entenda (como nós) que a livre concorrência é uma manifestação do princípio da igualdade, não podem restar duvidas de que a elisão fiscal é um modo de financiamento anti-jurídico e ilegítimo, uma mais-valia ilícita, um ganho não causal a uma qualquer prestação legítima.

Assim se vê num cenário pós elisivo, não há uma justa, racional e equilibrada distribuição da carga fiscal. O (sub-) sistema fiscal é “ferido”, os desígnios do legislador torneados.”

receita fiscal face às necessidades estaduais, impõe novos e aumenta os já criados impostos, de tal forma que poder-se-á falar em autênticos confiscos.⁴

A crescer, o relacionamento entre a autoridade tributária e o contribuinte é de escassa comunicação, colaboração e cooperação, sendo essencialmente uma relação de efetivo conflito, divergência e permanente contradição de entendimentos, não se podendo prever um relacionamento diferente, pelo menos num futuro próximo.

Sucedem que, a autoridade tributária na sua veste autoritária se preocupa unicamente em tributar, e em pouco a atender aos factos e situações em concreto dos contribuintes. Perante a eminência de uma inspeção tributária, as empresas temem pela constante divergência na aplicação das normas, e pela austeridade e desconfiança com que são abordadas as situações em concreto.

Atente-se no caso dos PIV's, como que uma clara consagração prática do princípio da comunicação, colaboração e cooperação entre a AT e o contribuinte, dirigido ao dirigente máximo do serviço de finanças, em que pela exposição de uma situação em concreto se pretende que a AT se pronuncie sobre o respetivo tratamento fiscal.

Os PIV's são utilizados para os contribuintes exporem à autoridade tributária situações em que a aplicação da lei ao caso é dúbia. Pois, sendo o contribuinte o maior aplicador das normas fiscais (autoliquidações) e cabendo à autoridade tributária a fiscalização da conformidade entre as normas e a respetiva aplicação, o contribuinte que não quer assumir riscos opta por questionar a autoridade tributária sobre o correto, justo e equitativo tratamento de determinadas situações.

Por exemplo, até à alteração legislativa introduzida pela Lei 83-C/2013, a autoridade tributária era frequentemente questionada sobre a aplicação do regime

⁴ Numa das sessões de planeamento fiscal, disciplina curricular do mestrado de Auditoria e Fiscalidade, foi referido que os funcionários públicos que exercem funções nos serviços da Administração Tributária e Aduaneira têm objetivos de trabalho que devem ser atingidos, relacionados com a quantidade de liquidações a efetuar aos contribuintes, gerando situações em que essas mesmas liquidações, porque motivadas para cumprir objetivos, sofrem de um evidente vício de falta de fundamentação.

de neutralidade fiscal, previsto nos arts.º 73.º e ss. do CIRC, às fusões inversas. A AT numa estrita aplicação e leitura do artigo 73.º do CIRC sempre entendeu que tal regime não se aplicaria às de fusões inversas. Ora, a recente Reforma do IRC e a nova redação desse artigo veio permitir a aplicação do regime da neutralidade fiscal aos casos de fusões inversas, como não poderia deixar de ser.

Face ao exposto, poderá concluir-se que, efetivamente, a forma como o sistema fiscal está concebido, bem como o contexto económico e financeiro em que Portugal está mergulhado - plena austeridade - desencadeiam situações de planeamento fiscal em muitos casos lícito, noutros casos, mais graves, ilícitos, como a fuga ao fisco, a elisão e a fraude fiscal, originando situações que merecem ser ponderadas sob o ponto de vista da justiça fiscal.

2. As situações de planeamento fiscal

A CGAA e o DL 29/2008 de 25 de fevereiro⁵, preveem deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária, por forma a prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo, introduzindo no sistema jurídico português definições e conceitos relacionados com o planeamento fiscal.

Tais normativos deveriam expor de forma clara e esclarecida os limites ao planeamento fiscal, para que o contribuinte pudesse medir qual o risco das suas opções, quanto à possibilidade de aplicação da CGAA ou do DL 29/2008 à operação concretamente analisada.

Atente-se, desde logo, na definição de planeamento fiscal que consta do *supra* referido diploma legal: “Planeamento Fiscal - Qualquer esquema ou atuação que

⁵ Nos termos do DL 29/2008, de 25 de fevereiro diversas entidades, nomeadamente, consultoras fiscais, entidades financeiras, TOC's, ROC's, estão obrigados a dar conhecimento à autoridade tributária dos esquemas ou atuações de planeamento fiscal considerados em si mesmos e de modo abstrato.

determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto.”

Já no atual texto legal da cláusula geral anti-abuso - artigo 38.º, n.º2 da LGT - consta o seguinte:

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.

Destas duas definições constata-se, desde logo, um conjunto de conceitos amplos e indeterminados, designadamente, “esquema”, “atuação”, “vantagem fiscal”, “meios artificiosos”, “abuso das formas jurídicas”, que tornam difícil ao contribuinte perceber qual a verdadeira intenção do legislador, originando uma clara subjetividade na interpretação dos mesmos.

Esclarece o artigo 4.º do referido diploma legal que só deverão ser considerados para efeitos de comunicação, os esquemas ou atuações de planeamento fiscal, que se reconduzam a uma das situações seguintes:

- a) Impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando -se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português;

- 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, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros;

Face ao exposto e apesar dos vários conceitos indeterminados que sob o ponto de vista da segurança e confiança jurídica levantam inúmeros problemas, entende-se que, deverão ser criados mecanismos que possibilitem a identificação de quais operações que, em concreto, configuram uma legal e legítima operação de planeamento fiscal, impondo-se, desta forma, alguma segurança jurídica à globalidade do sistema fiscal.

Pelo que, partindo-se destas premissas, deve-se avançar para a definição e exemplificação dos vários tipos de planeamento fiscal, no sentido de, à final, se perceber quais os limites legalmente impostos e delimitativos da liberdade dos particulares gerirem a respetiva carga fiscal.

2.1 A terminologia: Evasão, Elisão e Fraude Fiscal

A definição terminológica das atuações que envolvem a atenuação ou exclusão de carga fiscal tem levantado algumas divergências doutrinárias, não existindo entre países da UE, nem tão pouco entre países dos vários continentes, leia-se EUA, concordância quanto à terminologia a adotar.⁶

Entende-se não ser essencial uma análise aprofundada da terminologia adotada, uma vez que os conceitos são utilizados globalmente de forma discricionária, pelo que, optou-se por uma abordagem em torno das várias situações de planeamento fiscal.

⁶ De acordo com Pinto Nogueira (2009), um pouco por todo o Espaço da União, os textos doutrinários e jurisprudenciais apresentam-se como campos férteis de germinação da sinonímia patológico-tributária. A pluralidade é de tal modo acentuada que, uma simples tentativa de tradução dos termos a que nos referimos, requer um esforço casi-hercúleo de compreensão das inúmeras especificidades acopladas aos diferentes termos.

No âmbito da presente dissertação serão referidos conceitos e expressões como planeamento fiscal, planeamento fiscal lícito, evasão, elisão, fraude, otimização fiscal, comportamentos omissivos, poupança fiscal, fuga aos impostos, sendo que, considera-se a evasão fiscal uma atuação ilícita, por referência à denominação inglesa, “tax evasion”, e a elisão/evitação fiscal, uma prática lícita de planeamento fiscal, sem prejuízo das demais diversas opiniões e igualmente válidas.

2.2 Planeamento fiscal

Entende-se ser o mais correto, no que diz respeito à definição das situações consideradas como planeamento fiscal, e no seguimento do entendimento de Rui Morais (2003) não entrar em querelas terminológicas e sobretudo distinguir os diferentes âmbitos em que as situações concretas poderão ser analisadas e integradas.

2.2.1 Situações que não configuram planeamento fiscal

As ações e ou omissões do dia-a-dia têm não raras vezes impactos fiscais, nomeadamente, se fumo ou se não fumo, se decido passar férias no meu país ou no estrangeiro, se coloco o carro num local camarário ou privado, se celebro matrimónio ou se vivo em união de facto.

Contudo, tais atuações ou omissões não levantam questões de planeamento fiscal, mas antes, configuram autênticas atuações do contribuinte exercidas no âmbito da liberdade privada dos sujeitos. O princípio da autonomia privada, enquanto princípio elementar de direito privado, obriga ao respeito pela liberdade de cada um dos cidadãos atuarem em liberdade de consciência e no seu melhor interesse, sem quaisquer restrições, inclusive, do ponto de vista fiscal.

2.2.2 Planeamento fiscal *intra legem*

Uma entidade tem ao seu alcance diversas possibilidades legítimas para, da melhor forma, gerir os seus impostos e conseguir uma legítima diminuição da respetiva carga fiscal. Existe, efetivamente, todo um universo de formas de planeamento fiscal dependendo do tipo de rendimento que se pretende ver diminuído. O simples facto de Portugal ser membro da UE cria reais oportunidades para que os contribuintes possam optar por localizar a sua fonte de rendimento onde acharem mais benéfico, dando concretização ao princípio do livre estabelecimento.

Deste modo, interessa aqui desenvolver um conjunto de situações que integram o planeamento fiscal legítimo, legal ou atuação dentro da lei.

De acordo com Vaz Antunes (2006) “diferente dos comportamentos de evasão e de fraude fiscal são os denominados actos de poupança fiscal, planeamento fiscal ou ainda de gestão fiscal ou engenharia fiscal – tax planning.”

Acrescenta Fernandes de Oliveira (2009)

Parece razoável (e pacífico) concluir que é contra natura proibir as empresas – e os contribuintes em geral, incluindo simples particulares – de atenderem à carga fiscal aquando da ordenação dos seus negócios. Isto é, é contra natura proibir o planeamento fiscal, proibir actividades mentais e materiais dirigidas à minimização dos encargos fiscais.

Ora, o aprofundado conhecimento das normas fiscais e da prática fiscal das empresas permite aos contribuintes atuarem, tanto no âmbito da previsão legal, como no âmbito das lacunas da lei, face à ausência de norma legal de incidência sobre determinado tipo de rendimentos.

Por outro lado, pode o contribuinte atuar, aproveitando benefícios fiscais, regimes privilegiados de tributação ou “jogando” com as opções do próprio

legislador, nomeadamente no que diz respeito aos custos fiscalmente aceites previstos no artigo 23.º do CIRC.

Estas atuações podem, à final, desencadear uma atenuação ou até mesmo uma isenção total de imposto relativamente a uma categoria de rendimento, por variadíssimas vias.

Empresas de consultoria fiscal, sociedades de advogados, TOC's, ROC's, entre outros, frequentemente propõem-se otimizar o imposto das empresas e sujeitos individuais, pois atuando dentro da lei e no profundo conhecimento das normas criam soluções alternativas, desencadeiam verdadeiros fenómenos de otimização fiscal. Tal como afirma Rui Morais (2003),

Qualquer sistema fiscal traduz determinadas opções do legislador que, conscientemente, decidiu tributar determinadas realidades económicas e não outras ou tributá-las diferentemente, ainda que revelem igual capacidade contributiva. Nada haverá a apontar ao contribuinte que opte por orientar a sua actividade económica de acordo com a alternativa aberta pela lei (pela sua letra e pelo seu espírito) que se mostre mais favorável.

Casalta Nabais (2010) refere-se a uma liberdade constitucionalmente protegida de gestão fiscal das empresas e aponta algumas situações em que materializa essa mesma liberdade, designadamente:

- Na preparação e constituição da empresa: a constituição ex novo ou por transformação de outra empresa individual ou societária, por fusão de sociedades ou cisão de sociedades. (Por exemplo, optar por efetuar uma fusão ou cisão pode trazer alguma eficiência fiscal face ao regime de neutralidade fiscal previsto nos artigos 73.º e ss. CIRC);
- Na escolha do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis, bem como dos diferentes activos mobilizados para o exercício da actividade

empresarial (no Continente, nas regiões autónomas, no interior do País, em município fiscalmente mais atrativo, etc.);

- Na escolha do financiamento (autofinanciamento) através da não distribuição de resultados levado a cabo mediante investimento directo ou distribuição de ações gratuitas aos accionistas, de dotações para amortizações, de variações nas provisões, etc.
- No levantamento de dinheiro da empresa por parte do empresário (distribuição de lucros, adiantamento por conta de lucros, dividendos antecipados, levantamento de suprimentos, restituição de prestações acessórias ou suplementares, aquisição de ações ou quotas próprias, etc.)

No mesmo seguimento afirma Fernandes de Oliveira (2009) o seguinte,

Uma coisa é o contribuinte utilizar uma sociedade com sede – e direcção efetiva – numa zona de baixa ou nula tributação, para levar a efeito determinadas operações ou actividades, com o objectivo de obter um diferimento da tributação resultante dessa actividade para o momento posterior da recepção dos lucros distribuídos pela sociedade participada. Na medida em que as regras fiscais do seu país de residência o não obriguem a declarar para efeitos fiscais os lucros da sociedade participada ainda não distribuídos, o contribuinte alcançará, em princípio, lícitamente – sem violação da lei fiscal – os seus objetivos. Contrariamente, ao contribuinte que organiza os seus negócios utilizando sociedades residentes em zonas de baixa tributação, tirando partido do secretismo de que aí beneficie relativamente à sua situação de beneficiário efectivo da posição de acionista nessas sociedades, para, pura e simplesmente, não declarar, furtando-se assim à sua tributação, os lucros, distribuídos ou por distribuir, dessas sociedades, está a planear fiscalmente as suas actividades à margem da legalidade.

Ademais, devido às altas taxas progressivas de tributação em sede de IRS as empresas têm vindo a estudar novas formas de conferir regalias aos seus trabalhadores, sem que isso se traduza num efetivo aumento da taxa de tributação.

Assim, acontecerá que, em vez de aumentarem a remuneração base, são conferidas formas alternativas de remuneração de trabalho dependente, nomeadamente, vales de refeição pagos em forma de cartão, seguros de saúde e de vida, ticket infância, passe social, pagamento de despesas de deslocação, entre outros.

Ficou aqui indicado, de forma sumária, algumas formas do contribuinte alcançar uma diminuição da carga fiscal de forma legal.

Efetivamente, a liberdade da gestão dos impostos é um direito que assiste a cada um dos contribuintes, sujeitos individuais ou pessoas coletivas, de ver a sua carga fiscal diminuída. Seria contraproducente, no contexto atual, alguém que tivesse a possibilidade de optar por uma via que lhe levaria a um pagamento de imposto inferior, mesmo assim optar pela via mais onerosa. O cerne da questão reside no facto de atuar, ou não, no âmbito da lei.

2.2.3 Planeamento fiscal *extra legem*

De acordo com Relatório emitido pela Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários (Kekus, 2013),

A elisão fiscal corresponde à utilização legal, mas incorreta, do regime fiscal em proveito próprio, com o fito de reduzir ou evitar as obrigações fiscais, pelo que requer um conjunto diferente de ações. Está intimamente ligada ao conceito de planeamento fiscal agressivo, no qual grandes empresas realizam um vasto planeamento fiscal, transferindo artificialmente os lucros, para minimizarem a sua taxa de imposto efetiva e reduzirem os seus encargos fiscais. (Sublinhado nosso)

É às situações que configuram planeamento fiscal ilícito ou *extra legem* que irá ser aplicada a CGAA e, conseqüentemente serão desconsiderados os efeitos fiscais do ato ou negócio jurídico lícito praticado pelo contribuinte que desencadeou na obtenção de vantagens fiscais. Pelo que, aplicada a CGAA, será emitida liquidação adicional de imposto a tributar determinada situação de acordo com as normas que se quis evitar, e como tal não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas com os esquemas efetuados.

Pois, é a própria CGAA e os seus pressupostos de aplicação que, funcionando como limite ao planeamento fiscal, delimitam o âmbito e as situações em que a mesma deverá ser aplicada.

No primeiro parágrafo deste subcapítulo ficou sublinhada a palavra “artificialmente”, justamente para chamar a atenção do leitor para o facto de no sistema jurídico português um dos elementos da CGAA ser a atuação pelo contribuinte por recurso a “meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas.” Ora, no relatório apresentado pela Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários é utilizada a palavra “artifício” ainda que associada a uma prática lícita pelo contribuinte.

Todavia, o atual normativo legal que introduz a CGAA no ordenamento jurídico português determina que, além do carácter artificioso é necessário um abuso das formas jurídicas, só assim se justificando a utilização pelo legislador da conjunção coordenativa “e”, que impõe o abuso como requisito cumulativo.

Porém, a análise de situações práticas levará a concluir que, no ordenamento jurídico português nos casos em que se admita que foi criado um artifício pelo contribuinte, com vista a obter vantagens fiscais, concluir-se-á que, a atuação do contribuinte constitui um abuso das formas jurídicas, legitimando-se a aplicação da CGAA. Entende-se que, este raciocínio, que tem sido levado a cabo pela autoridade tributária é bastante falacioso.

O que, de facto, determina a maior abertura de um determinado estado para o planeamento fiscal é o respeito que este demonstra pelo princípio da liberdade de

gestão da carga fiscal do contribuinte. Certo é que, em Portugal, como se irá verificar, este respeito fica muito aquém do que os contribuintes pudessem querer.

De acordo com Lopes Courinha (2009),

Os casos sujeitos ao artigo 38.º, n.º2 da LGT são, via de regra, bastante complexos. São-no quanto às relações societárias, são-no quanto às estruturas contratuais e são-no quanto à economia dos negócios; para não falar da diversidade de línguas em que, não raramente, se encontra vertida a documentação associada à estrutura em causa. (...) Por isso, este género de processos apresenta, quase sempre, uma factualidade densa, cuja prova cabal, é por um lado, prévia a qualquer juízo substantivo sobre a própria cláusula e, por outro, determinante do mesmo quanto a cada um dos elementos estruturantes da CGAA. Sucede, frequentemente, que cadeias de participações sociais mal explicadas, contratos não juntos aos autos, a falta de cooperação por parte de administrações estrangeira ou a demonstração (ou não) de outros factos alegados tendem a desempenhar um papel decisivo nas conclusões a pender, para um lado ou outro, o resultado da lide.

Os tribunais administrativos e fiscais pronunciaram-se duas vezes sobre a aplicação da CGAA e respetiva verificação dos seus pressupostos de aplicação, desde logo no Caso Gerónimo Martins, identificado pelo acórdão número 4255/10⁷, e no acórdão número 5104/11, ambos do TCA do Sul.

Analisando o caso mais mediático – Caso Grupo Gerónimo Martins – e sem prescindir de uma leitura atenta dos factos dados como provados no referido acórdão, o esquema traduzia-se na obtenção de vantagens fiscais por recurso à Zona Franca da Madeira.

Acontecia que, a sociedade Recheio, SGPS, S.A., denominada sociedade autora no referido acórdão, efetuava empréstimos a outras entidades do grupo por

⁷ Remete-se os nossos comentários para a análise ao acórdão efetuada por Lopes Courinha, “E assim começou a história... A aplicação jurisprudencial da cláusula geral anti-abuso: anotação ao ACTCA-S P. N.º 4255/10 (Rel.: José Correia), de 15/02/2011”, pág. 103 a 112, Fiscalidade, n.º 44, Out-Dez 2010.

intermédio de uma sociedade – PSQ - Investimentos Mobiliários e Imobiliários, Lda., situada na ZFM, e portanto isenta de IRC. Posteriormente, aquela sociedade viria a beneficiar de acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis ao abrigo do artigo 46.º do CIRC, em vez de juros suscetíveis de tributação como lucros tributáveis da sociedade Recheio SGPS, S.A., nos termos do artigo 20.º, n.º1, al. c) do CIRC.

In casu, entendeu o Tribunal que ficou demonstrado que a intenção do contribuinte seria eliminar a tributação, convertendo juros (auferidos em resultado dos empréstimos realizados pela sociedade situada na ZFM a outras empresas do grupo) em dividendos dedutíveis, ao abrigo do artigo 46.º CIRC.

Sendo certo que, o artifício gerado através do estabelecimento de uma sociedade na ZFM, as transações e acordos efetuados, a acrescer ao facto de todas as sociedades serem direta ou indiretamente detidas pela mesma holding - Gerónimo Martins, SGPS, e à clara obtenção de vantagens fiscais, levam a concluir que, de facto, existiu um abuso das formas jurídicas por parte do contribuinte.

Adiante serão melhor identificados os elementos da CGAA e será feita a devida referência ao abuso das formas jurídicas, por referência a jurisprudência do TJ, para que se esclareça quais os limites da atuação do contribuinte, que tenha em vista a obtenção de vantagens fiscais.

Atente-se ainda, quanto à estrutura de capitais próprios e alheios de determinada sociedade, no exemplo *infra*.

O balanço de uma determinada sociedade apresenta na rubrica do capital social, 50.000€, na rubrica relativamente aos empréstimos obtidos, 750.000€, e se obtiver um lucro de 100.000€ (ao que se subtrai um custo com empréstimos obtidos, p. ex. 52.500 €) terá um Resultado Antes de Impostos (RAI) que ascende a 47.500€. Porém, se a este resultado aplicarmos a taxa de IRC de 26,5% (25%+1,5% de derrama municipal), então teremos um Resultado Líquido de 34.912,50€. Mas, se este valor vier a ser distribuído pelos sócios na forma de dividendos, então aos

34.912,50 € será aplicada a taxa liberatória de 28%. Ao que, o sócio só receberá 25.137€.

No entanto, aplicando a mesma estrutura de balanço acima descrita, mas ao invés da rubrica de empréstimos obtidos, teríamos uma rúbrica de suprimentos no valor de 750.000 €. Então, para que sejam obtidas vantagens fiscais na esfera do sócio, poderá este prestar suprimentos à sociedade e ser remunerado em forma de juros, evitando a tributação do rendimento em sede de IRC na esfera da sociedade.

Pois que, a sociedade ao pagar juros de suprimentos ao sócio – 52.500€ (não tributáveis em IRC por serem um custo fiscalmente aceite nos termos do artigo 23.º do CIRC) tributáveis somente a 28% na esfera do sócio por aplicação da taxa liberatória, o sócio irá receber efetivamente por via de juros um total de 37.800€, a acrescer ao total de dividendos, portanto 25.137€, o sócio terá um rendimento na sua esfera individual de 62.937€, um valor muito mais aproximado do lucro efetivamente obtido (100.000€).

Entende-se que tal comportamento apresenta um grande risco de aplicação da CGAA. Atente-se na decisão do Centro de Arbitragem Tributária relativa ao processo número 224/2013, de 2 de abril de 2014, que aprecia uma situação em que, os sócios de uma sociedade (A) financiaram a sociedade através de prestações suplementares para aquisição de 80.100 quotas numa determinada sociedade (B).

Considerou a autoridade tributária que, a alienação das ações acima do valor nominal e o reembolso diferido no tempo da quantia entregue a título de prestações suplementares, assume, fiscalmente, a natureza de dividendos evitando-se qualquer tipo de tributação em sede de IRS. Em consequência, desconsidera, por aplicação da CGAA, o valor pago pelas ações acima do valor nominal e o correlativo reembolso das prestações suplementares na parte que excede o valor nominal.

In casu, a autoridade tributária concluiu que a valorização das ações acima do seu valor nominal só foi decidida para criar um crédito avultado dos accionistas em relação a Requerente para depois ser pago como reembolso de prestações

suplementares e não como distribuição de dividendos. Tal argumentação da autoridade tributária não foi procedente e a decisão não considerou lícito a liquidação de imposto por aplicação da CGAA.

Atente-se ainda no seguinte exemplo, aquando da isenção de tributação das mais-valias pela alienação de ações detidas há mais de 12 meses. Acontecia que, os contribuintes que tinham casas com VPT bastante elevado recorriam frequentemente ao seguinte expediente: constituíam uma sociedade anónima, que tem como objeto social a simples administração de bens (artigo 6.º, n.º4, al. b) do CIRC), que passava a deter essa propriedade, na maior parte dos casos, verdadeiras propriedades de luxo. Assim, quando pretendiam vender o imóvel, em vez de tratarem o negócio como uma compra e venda de imóvel, vendiam as ações da sociedade. Como o sócio tinha as ações há mais de 12 meses, não tinha de pagar qualquer imposto numa operação que era realmente uma venda imobiliária. Note-se que, face ao regime de transparência fiscal, que se aplica a este tipo de sociedades, o imóvel estava refletido no património do sócio.

Este caso apresenta, igualmente um enorme risco de aplicação da CGAA, já que se deve considerar que de facto existe um abuso das formas jurídicas por parte do contribuinte.

2.2.4 A divergência das considerações sobre a natureza do planeamento fiscal: A zona cinzenta.

Nem sempre é facilmente identificável a classificação das situações de planeamento fiscal lícito ou ilícito. Há efetivamente atuações do contribuinte que do ponto de vista da sua legalidade podem levantar dúvidas.

Estas dúvidas surgem essencialmente pela subjetividade na interpretação dos conceitos previstos nas normas fiscais. Conforme refere Fernandes de Oliveira, (2009) “aqui é que reside, como é sabido, o busílis da questão, nos tempos que correm. Determinar em que consistem ou o que exigem exactamente as leis aplicáveis pode estar rodeado de maior ou menor incerteza.”

Ao longo do capítulo tem-se vindo a fazer referência à existência entre nós de um princípio de liberdade de gestão fiscal, porém concorda-se com Moura Ramos, (2001) quando refere que,

“Existe uma zona de tensão entre princípios constitucionais. Por um lado, por força do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, dever-se-ia desconsiderar, para efeitos fiscais, os actos ou negócios praticados pelo contribuinte, e tributá-los pela norma cuja aplicação quis evitar. Por outro lado, a aplicação do princípio da legalidade e do princípio da segurança jurídica levaria à solução oposta, devendo o contribuinte ser tributado pelas normas fiscais incidentes sobre os negócios realizados, pois estes são válidos e legítimos.”

A linha que separa o planeamento fiscal legítimo do planeamento fiscal ilegítimo deve ser determinada por recurso às limitações do próprio planeamento fiscal.

Ora, o que limita o planeamento fiscal dos contribuintes são a CGAA, as cláusulas anti-abuso específicas, “a utilização de novos métodos de interpretação das leis, presunções fiscais, introduzindo nos diplomas fiscais normas antiabuso e ainda utilizando conceitos jurídicos de uma forma mais abrangente do que a normalmente utilizada noutros ramos de direito.” (Vaz Antunes, 2006)

Assim, é através do desenvolvimento de cada um dos elementos acima enumerados e na apreciação de situações concretas pelos tribunais, que vai sendo construída a fronteira entre planeamento fiscal lícito ou ilícito.

Certo é que, as considerações sobre os limites do planeamento são ainda bastantes discricionárias, no sentido em que, dependem da interpretação realizada pelo próprio aplicador da lei relativamente à norma fiscal que se tentou evitar, e ainda da análise e verificação dos elementos constitutivos da CGAA, que por sua

vez também é suscetível de uma grande discricionariedade aquando da sua aplicação.

Tem sido escasso o contributo da jurisprudência relativamente à melhor definição e determinação da linha de fronteira entre o que deve ser considerado planeamento fiscal legítimo ou planeamento fiscal ilegítimo.

Além dos casos julgados nos tribunais *supra* referidos a jurisprudência do Centro de Arbitragem Tributária, já se pronunciou por diversas vezes relativamente à legalidade da liquidação por aplicação da CGAA.

Quer-se, desde já, dar uma especial atenção à decisão proferida no processo número 47/2013-T a qual se considera trazer um enorme contributo para a discussão do presente tema.

Sucedo que, a AT tem vindo a proceder a liquidações adicionais de imposto em sede de IRS, designadamente tributação de mais-valias pela alienação de ações, que beneficiavam de um regime de isenção nos termos do artigo 10.º, n.º2 do CIRS, redação dada pelo DL 228/2002, de 31 de outubro.

Ora, até 27 de julho de 2010 a mais-valia decorrente da alienação de ações não era tributada, contrariamente ao que acontecia com as quotas e demais participações sociais. Então, o que vinha a acontecer era que, o contribuinte que detinha participações, por exemplo, em sociedades por quotas, usando da sua liberdade de gerir os seus impostos, transformava a sociedade por quotas em sociedade anónima, e posteriormente alienava as ações, beneficiando de um regime de total isenção de mais-valias mobiliárias.

A estes casos, a AT, por aplicação da CGAA, atribuiu ineficácia, do ponto de vista fiscal, a essa operação de transformação da sociedade, tributando a mais-valia que se gerou da venda da participação social.

A apreciação da legalidade dessas liquidações tem vindo a ser apreciada pelo Centro de Arbitragem Tributário, o qual tem vindo a decidir pela ilegalidade do ato de liquidação que aplica a CGAA ao ato de transformação da sociedade, com a exceção da decisão proferida no processo número 47/2013-T.

Assim, de forma a comprovar a dificuldade de determinar a linha de (i)licitude do planeamento fiscal procede-se à confrontação de duas decisões do Centro de Arbitragem Tributária que em tudo se assemelham quanto aos factos, situação e rendimento que se pretendeu evitar (Figura 1). Para efeitos da referida confrontação utilizou-se a decisão identificada com o número de processo 47/2013-T, que considera legal o ato de liquidação de imposto e a consequente aplicação da CGAA e a decisão que consta do processo número 43/2013, de 26 de novembro de 2013, que considera ilegal o ato de aplicação da CGAA.

Todos os casos objeto de apreciação pelos tribunais têm vindo a ser analisados com base nos elementos meio, intelectual, resultado e normativo, pelo que serão estes os fatores comparativos que irão ser aqui utilizados.

Figura 1 - Confrontação da decisão do processo número 47/2013-T com a do processo número 43/2013

Fonte: Base de dados de decisões do Centro de Arbitragem Tributário

ELEMENTO MEIO	ELEMENTO MEIO
<p align="center">Processo nº 47/2013, de 26 de novembro de 2013</p>	<p align="center">Processo n.º 43/2013, de 26 de novembro de 2013</p>
<p>O elemento meio, <i>in casu</i>, é a transformação da sociedade em sociedade anónima, que o Tribunal considera ser “vontade inequívoca das partes.”</p> <p>Da análise da operação de transformação o Tribunal afirma que “quanto às justificações invocadas pelo contribuinte e o timing da transformação não isentam a operação de suspeita no que toca à sua motivação real.”</p> <p>Acrescenta ainda <u>“no limite, o factor que suscita a suspeição, e bem, da AT face ao negócio é o (curto) espaço de tempo que medeia entre a alteração da forma e a venda. A este factor de suspeição alia-se a incapacidade de apresentar uma justificação económica que dissipe essa suspeita.”</u> (Sublinhado nosso)</p>	<p>O elemento meio é a transformação da sociedade em sociedade anónima.</p> <p>Considerações da AT sobre a atuação do contribuinte:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) A sucessão de actos – contrato promessa, transformação da sociedade e venda das participações – configura um esquema artificioso. 2) A transformação da sociedade não teria qualquer justificação do ponto de vista dos adquirentes, seria sim uma mera imposição dos alienantes. 3) A transformação de uma sociedade por quotas numa sociedade anónima, imediatamente seguida da venda das ações da sociedade acabada de transformar, só explicável por intuídos fraudulentos.

ELEMENTO INTELECTUAL	ELEMENTO INTELECTUAL
<p align="center">Processo n.º 47/2013-T, de 20 de dezembro de 2013</p>	<p align="center">Processo n.º 47/2013-T, de 20 de dezembro de 2013</p>
<p>O Tribunal faz referência a três indícios fortes:</p> <p>1.º) Entre a transformação da sociedade e a venda das participações ter mediado um curtíssimo período de dois dias. A tónica da suspeita assenta sobre uma operação que se afigura “apressada” e apenas justificável face à vantagem fiscal que seria obtida automática e imediatamente após a venda sob a forma de ações.</p> <p>2.º) As razões económicas apresentadas, das quais já se demonstrou não aproveitarem os vendedores, não serem determinantes para o comprador. “De facto, embora o contrato-promessa aponte no sentido da transformação ser uma condição essencial, a verdade é que admite a sua derrogação.”</p> <p>3.º) “Para os vendedores seria indiferente a forma societária da sociedade, e ambas as partes afirmam a sua irrelevância na formação do preço, pelo que, e mais uma vez, não se provando com razoabilidade a justificação económica da transformação para a compradora, resta apenas um motivo plausível: aquele que se prende a vantagem fiscal subjacente à operação.”</p> <p>Concluindo o Tribunal que, os indícios revelados demonstram a motivação fiscal subjacente à operação de transformação, não se considerando provada a justificação económica apresentada pelo contribuinte para a operação.</p>	<p>O Tribunal vem considerar que “a proximidade das datas dos negócios, não significa, por si só que os adquirentes não tivessem um interesse na efetivação da mudança da forma da sociedade antes da aquisição das participações.”</p> <p>Anteriormente à transformação existia um contrato promessa, de onde decorria a obrigação para os vendedores de transformarem a Sociedade em sociedade por ações antes da venda de 90% do seu capital. O Tribunal conclui que da leitura do contrato promessa parece decorrer a quase certeza de que essa transformação ocorreria, embora a sua ausência não fosse obstáculo à execução do contrato.</p> <p>Basta a comprovação de que a aquisição de uma sociedade já transformada em sociedade por ações constituía um negócio mais conforme ao interesse da compradora – ainda que a eventual não transformação prévia não fosse fundamento para obstar ao negócio da venda – para se concluir que não está suficientemente indiciada a existência, por parte do Contribuinte, de uma prática lida à luz da “step by step transaction doctrine”, como artificiosa e apenas visando a fraude à lei fiscal.</p>

ELEMENTO RESULTADO

Processo n.º 47/2013-T, de 20 de dezembro de 2013	Processo n.º 43/2013, de 26 de novembro de 2013
<p>Quanto a este elemento não se apresentam divergências entre os acórdãos uma vez que está em causa o mesmo tipo de rendimento tributável – mais valias - e pretende-se obter exatamente os mesmos resultados.</p> <p>As mais-valias, resultantes da diferença entre o preço de realização e o preço de aquisição (artigo 10, n.º 4, al. a), artigo 44 e 48 do CIRS) de quotas, eram tributadas a 10% (artigo 72, n.º 4, conjugado com o artigo 10, n.º 1, al. b), do CIRS na redação em vigor em 2008), sendo que a alienação de participações sociais não o era (artigo 10, n.º 2, al. a), conjugado com o artigo 43, n.º 4, al. b), do CIRS, na redação em vigor em 2008), pelo que o regime que regia a última era obviamente mais vantajoso.</p> <p>O resultado económico, qualquer das formas societárias que assumisse a sociedade, seria sempre o de obter o controlo da titularidade da sociedade e da direção e administração.</p> <p>A suspeita resulta do timing da operação de transformação, face às vantagens fiscais que daí advêm, e a não verificação das correspondentes vantagens económicas naquele espaço de tempo.</p>	<p>Quanto ao resultado, em si, comparando o negócio efetuado (venda das ações após transformação da sociedade em sociedade anónima) com o negócio equivalente de venda da quota (que seria feito sem a transformação prévia da sociedade), não restam dúvidas que a opção realizada teve como resultado a aplicação do artigo 10.º, n.º 2 do CIRS, na redação do Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro.</p> <p>Aplicação de um regime fiscal mais vantajoso do que o aplicado às sociedades por quotas, caso em que o rendimento obtido da alienação da quota seria considerado uma mais-valia, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, al. b) do CIRS, e tributado a uma taxa de 10%, nos termos do artigo 72.º, n.º 4, do CIRS, na redação do Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro.</p> <p>Considera o Tribunal que <u>“a verificação deste resultado é insuficiente para se concluir que existiu abuso.”</u> (Sublinhado nosso)</p>

ELEMENTO NORMATIVO

Processo n.º 47/2013-T, de 20 de dezembro de 2013	Processo n.º 43/2013, de 26 de novembro de 2013
<p>O Tribunal faz, desde logo, um juízo de valor relativamente ao raciocínio defendido por Saldanha Sanches dizendo que o mesmo “impediria qualquer aplicação da CGAA pois, ou a conduta está expressamente proibida por lei, ou, nos casos de aplicação de cláusula geral anti-abuso, bastaria haver uma lacuna ou uma disposição menos clara, que o contribuinte poderia ‘manipular’ a teleologia da norma.” O Tribunal afirma que “a teleologia do artigo 38, n.º 2, é clara: sancionar comportamentos elisivos, portanto, comportamentos que só aparentemente são legais, que se escondem sob operações artificiais, às quais não subjaz uma verdadeira razão económica.”</p> <p>Assim, partindo desta permissa conclui que “o contribuinte optou por uma atuação que traduz uma mudança meramente artificial - como se demonstrou - e o Direito não tolera esta artificialidade.”</p> <p>Quanto ao argumento de que a operação realizada é tutelada pela liberdade de empresa e de iniciativa económica, considera o Tribunal que “estes direitos não são absolutos e consentir num exercício abusivo destes direitos, consistiria numa perversão e conseqüente negação dos mesmos.”</p> <p>Concluindo-se que o contribuinte “atenta contra o espírito das próprias normas que invoca para se defender, merecendo, assim, a reprovação normativo-sistemática quanto à vantagem que abusivamente obtém.”</p>	<p>O Tribunal considera o seguinte: “Se a verificação do interesse objetivo de alguns dos sócios na transformação da sociedade, por desta resultar a exclusão de tributação, fosse suficiente para concluir pelo abuso, correr-se-ia o risco de a prática administrativa acolher uma interpretação da norma anti abuso que pressupunha uma obrigação geral de os contribuinte deverem fazer, em cada momento, as opções negociais de que resultasse maior tributação.” Acrescenta o Tribunal:</p> <p style="text-align: center;"><u>“Mesmo que a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima fosse motivada por razões exclusivamente fiscais, não se estaria perante um ato condenável face ao ordenamento jurídico tributário, uma vez que o próprio legislador fiscal optou por tributar em sede de IRS os ganhos decorrentes da venda de quotas e por não tributar em sede daquele imposto os ganhos resultantes da venda de ações.”</u> (Sublinhado nosso)</p> <p>Uma situação destas, em que o legislador resistiu longamente a eliminar tal regime mantendo uma “lacuna consciente de tributação”, não se mostra suscetível de aplicação da cláusula geral anti-abuso. E não cabe ao aplicador da lei substituir-se às opções de tributar ou não tributar certas realidades seguidas pelo legislador fiscal.</p>

2.2.5. Planeamento fiscal *contra legem*

Este tipo de situações não configuram o objeto de estudo da presente dissertação, por tal só uma breve enunciação será realizada a este respeito. Rui Morais (2003) afirma que,

Este tipo de situações configuram comportamentos do contribuinte (ações ou omissões) que são claramente contra a lei, constituem um ilícito (um crime ou contra-ordenação) tipificado na lei. O contribuinte realiza os pressupostos de facto da tributação (existe a manifestação de capacidade contributiva tributável) mas, nas suas relações com o Fisco, procura esconder tais factos ou adulterar a sua apresentação de forma a obter uma redução da sua carga fiscal. O paradigma de tais comportamentos será a fraude fiscal, pelo que alguns autores utilizam tal expressão para designar este fenómeno.

A enunciação dos casos mais paradigmáticos de fraude fiscal transmite uma visão mais prática deste tipo legal de crime, permitindo uma melhor diferenciação das formas de planeamento fiscal descritas anteriormente. Assim, de acordo com o artigo 103.º do RGIT,

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:

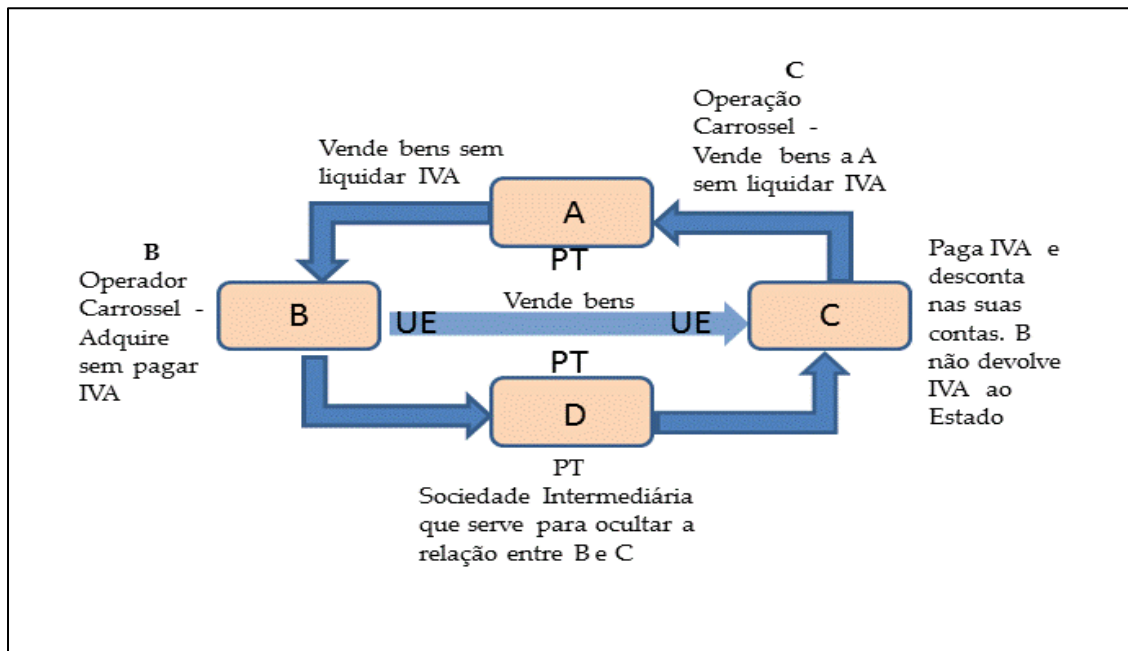
- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;

- 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.”⁸
(Sublinhado nosso)

Há dois casos polémicos de crime de fraude fiscal em Portugal, um deles é o Caso Operação Furação o outro é o caso da Fraude Carrossel (Figura 2). Quanto ao primeiro, por se tratar de um processo ainda em curso, a análise aqui efetuada foi realizada sobretudo por recurso a notícias publicadas pelos meios de comunicação social.

A Fraude Carrossel (IVA)

Figura 2 - A fraude Carrossel



Fonte: Conclusões do Advogado-Geral Dámaso Ruiz sobre o Caso Axel Kittel contra estado Belga e estado belga contra Recolta Recycling SPRL

⁸ Atente-se nos elementos de qualificação do crime previstos nos artigos 104.^o do RGIT. Porém tal não será tido em consideração no presente estudo.

O esquema baseia-se no seguinte:

A (sociedade adquirente) faz um abastecimento isento a B (operador carrossel ou operador desaparecido), a partir de um estado-membro (PT) para outro estado-membro;

B, que adquiriu os bens sem pagar o IVA, revende-os, no interior do seu estado-membro a C (agente), do qual recebe o imposto, desaparecendo pouco tempo depois sem o devolver à Fazenda Pública;

C, desconta o IVA correspondente às suas compras a B e transfere a mercadoria no mercado do país da sociedade A (PT), repercutindo o imposto.

O prejuízo para os cofres públicos é igual à quantia liquidada por C a B, o qual não a pagou.

Por vezes, para ocultar a relação entre B e C, intervêm uma ou mais empresas D (sociedades intermediárias ou sociedades de fachada).

A cadeia tem a forma de carrossel quando, em vez de se circunscrever ao território da sociedade B e C, o agente C efetua uma entrega isenta a uma entidade radicada no estado originário dos factos (PT) que poderá inclusivamente ser a sociedade adquirente A. Já neste estado, repete-se o estratagema indefinidamente. A fraude revela-se na devolução solicitada por C.

Na denominada fraude em carrossel documental nem sequer existe mercadoria, sendo substituída pela mera circulação de faturas.

Concluindo, a denominada “fraude carrossel” tem como consequência, para o estado defraudado, uma dedução de imposto que não é financeiramente suportada por uma prévia entrega de imposto liquidado (Clotilde Palma, 2009) ⁹

Assim se conclui que, este é, claramente, um caso em que o contribuinte recorreu a esquemas e artifícios, que ultrapassam o abuso das formas jurídicas. Nestas situações o contribuinte tem como pretensão furtar-se ao pagamento do

⁹ Considera-se relevante a leitura da jurisprudência existente relativamente a este tema, designadamente Acórdão TCA do Sul, Processo n.º 5523/12, de 24.12.2012.

imposto, obter ganhos, lucrando desses mesmos esquemas e, como consequência apoderar-se ilicitamente e ilegitimamente de dinheiro público.

A Operação Furacão (OFFSHORE)

Presentemente, não existe uma sentença sobre o caso Operação Furacão, no entanto, com base na ação levada a cabo pelo Departamento Central de Investigação e Ação Penal, o Ministério Público proferiu um despacho de acusação contra 30 arguidos pelo crime de fraude fiscal qualificada (Público, 2013).

O esquema consistia no seguinte, eram criadas sociedades fictícias no Reino Unido e na Irlanda, estas alegadamente prestavam serviços e emitiam faturas falsas com valores bastante elevados a sociedades residentes em Portugal, as quais, como contrapartida dos alegados serviços prestados, pagavam o valor da fatura às sociedades localizadas no Reino Unido e na Irlanda.

Na contabilidade das sociedades Portuguesas, o valor pago pela prestação de serviço era um custo, dedutível ao lucro tributável, o que se traduzia imediatamente numa redução substancial do imposto a pagar à final.

Do ponto de vista das sociedades localizadas no Reino Unido e na Irlanda, alegadamente prestadoras de serviços, o valor resultante do pagamento das faturas era registado como ganhos/ lucros da atividade. As sociedades localizadas no Reino Unido e na Irlanda eram detidas a 100% por sociedades *off shores* localizadas em paraísos fiscais, as quais, por sua vez, eram detidas pelas sociedades portuguesas. Atente-se na Figura 3,

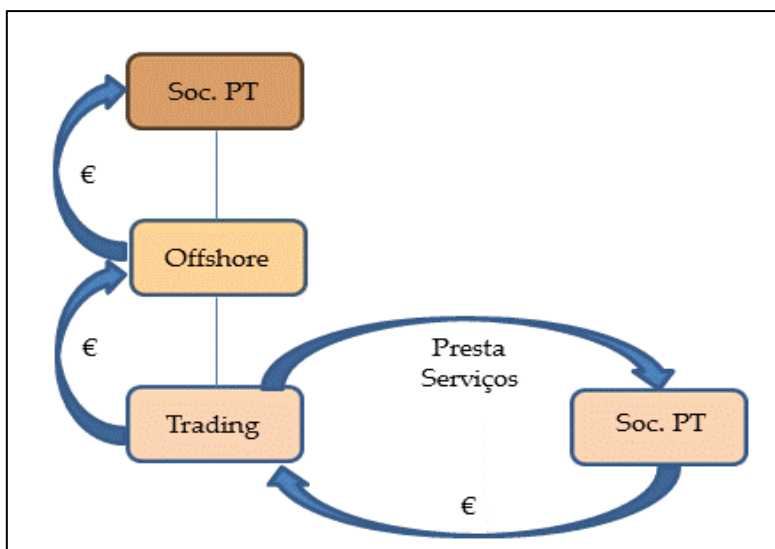


Figura 3 - O esquema que ficou conhecido por Operação Furacão
 Fonte: Público (2013)

De acordo com informação prestada por um inspetor da administração tributária, orador num seminário sobre Fiscalidade que teve lugar no âmbito da parte letiva do mestrado, este esquema só veio a ser descoberto por informações prestadas pelas autoridades do Reino Unido ao Governo Português. Porém, durante muito tempo o esquema manteve-se, porque o Reino Unido não obstante facilmente perceber que se tratavam de sociedades correio estabelecidas no seu território e facilmente descobrir que os lucros eram reencaminhados para sociedade *off shores*, ainda assim obtinha ganhos na tributação dos “lucros” das sociedades estabelecidas no seu território.

Termos em que se conclui que, quando em Tribunal for comprovada a existência do esquema fraudulento nos termos *supra* descritos, e, ainda que seja manifestamente difícil a produção de prova neste tipo de casos, tudo levará a concluir que o tipo legal de fraude fiscal estará preenchido.

Capítulo 3

A Cláusula Geral Anti-Abuso Face à Liberdade de Gestão da Carga Fiscal

Definidas as várias formas de planeamento fiscal que o contribuinte pode seguir, conforme o maior ou menor risco que pretenda assumir, ou até conforme queira atuar à margem da lei, cabe agora analisar a aplicação da CGAA, os seus elementos constitutivos, a forma como a mesma está configurada no nosso ordenamento jurídico, e os problemas subjacentes.

De acordo com Lopes Courinha (2009) “estudar a Cláusula Geral Anti-Abuso – CGAA, equivale a estudar a única resposta dinâmica existente no Sistema Fiscal Português, de combate à elisão fiscal.”

De acordo com Fernandes Ferreira, Respício Gonçalves & Bodalo Sá (2011), a motivação subjacente à existência de cláusulas anti-abuso específicas e da CGAA no ordenamento jurídico reside,

No comportamento fiscal evasivo ou fraudulento e, bem assim, na necessidade de se estabelecerem meios de reação adequados a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição dos encargos tributários e, também, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas.

É, exatamente, no âmbito do planeamento fiscal que operam as normas anti-abuso. É na atuação do contribuinte com vista à obtenção de vantagens fiscal que, se colocam questões sobre a legalidade das operações efetuadas, o abuso das normas e formas jurídicas, o artifício que possa estar a ser criado pelo contribuinte para obter ilegalmente vantagens fiscais e o alcance das normas fiscais.

Pelo que, é na resposta a essas questões que se irá determinar se uma situação concreta foi efetuada dentro da lei ou fora da lei, por outras palavras, se estamos perante planeamento fiscal lícito ou planeamento fiscal ilícito.

Assim, entende-se que, o sistema jurídico e normativo deve definir quais os princípios orientadores do planeamento fiscal e ainda, concretizar, o quanto possível, quais os seus limites.

Pretende-se aqui, dar uma resposta aos problemas de aplicação da CGAA, defendendo-se, desde já, a posição de que é legítimo ao contribuinte atuar por forma a diminuir a sua carga fiscal e que, o legislador e as várias entidades aplicadoras da lei devem atuar por forma a respeitar essa mesma liberdade.

A CGAA começou por estar prevista no artigo 32.º-A do Código de Processo Tributário, nos seguintes termos,

São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos. (Redação dada pela Lei 100/99, de 26 de julho)

Posteriormente a Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, veio alterar o texto legal da cláusula, prevendo o seguinte,

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.

Pois que, cumpre agora analisar o respetivo conteúdo da norma *supra* referida, com uma visão crítica e tendo como assente o princípio da liberdade de gestão fiscal dos contribuintes.

1. Os elementos constitutivos da Cláusula Geral Anti-Abuso (analisados na perspetiva do Direito de Gestão Fiscal)

Lopes Courinha (2009) desenvolveu um estudo sobre a CGAA com enfoque nos elementos que a constituem, nomeadamente, o elemento meio, resultado, intelectual, normativo e sancionatório.

Estes elementos foram retirados do texto da CGAA e da norma relativa ao procedimento de aplicação da CGAA que consta do artigo 63.º do CPPT e têm sido objeto de vários estudos doutrinários, sendo utilizados pelos juízes na

fundamentação das decisões e acórdãos, na parte da subsunção dos factos ao direito, tal como se pode constatar pela confrontação dos acórdãos dos tribunais administrativos e fiscais e das decisões do Centro de Arbitragem Tributária que apreciaram a aplicação da CGAA.

Certo é que, todos estes elementos estão inter-relacionados entre si. Conforme refere Lopes Courinha (2009), “os cinco elementos embora devam ser tratados autonomamente, (...), não deixarão com frequência, e na falta de melhor expressão, de ‘auxiliar-se’ mutuamente. A fixação de um elemento pode, na prática, depender de um outro.”

Pelo que, após reflexão sobre os elementos da CGAA, e tendo por base casos decididos pelo TJ e ainda por comparação com outros sistemas fiscais, considera-se que o elemento chave para legitimar a aplicação da CGAA é, desde logo, o **elemento meio**, por ser determinante na distinção entre planeamento fiscal lícito e planeamento fiscal ilícito. O **elemento resultado**, através do qual se demonstra sem ser efetuada uma operação em concreto não era possível obter determinada vantagem fiscal. E, finalmente, o **elemento intelectual**, igualmente relevante, mas que, devido às dificuldades de prova acaba por ser totalmente influenciado pelo elemento meio, como melhor se demonstrará *infra*.

Assim, considera-se que a aplicação da CGAA está delimitada essencialmente por estes três elementos, sendo sobre estes que irá versar a análise aqui efetuada, tendo por base o princípio da liberdade de gestão fiscal do contribuinte e tendo em linha de conta as considerações de Casalta Nabais (2010) sobre o tema.

Quanto aos restantes elementos (normativo e sancionatório) considera-se que, os mesmo ajudam essencialmente na fundamentação da decisão de aplicação da CGAA mas, não são em si mesmo determinantes para que seja efetivamente aplicada. Aliás, o elemento sancionatório não é mais, nem menos, do que a consequência da aplicação da CGAA, assim, salvo melhor opinião, serão, estes

dois elementos, secundários para efeitos da apreciação da legalidade da aplicação da CGAA.

1.1 O elemento meio

O elemento meio relaciona-se com a operação propriamente dita efetuada pelo contribuinte, de onde resultam vantagens fiscais.

Por referência ao texto da CGAA, o meio utilizado tem de ser qualificável como artificialioso ou fraudulento e com abuso das formas jurídicas.

De acordo com Lopes Courinha, 2009,

A actual redacção da CGAA, (...) veio colocar a Teoria do Abuso de Formas ao lado da Fraude à lei, enquanto doutrina explicativa da mesma. Tal opção do legislador exige que se retirem as devidas consequências quanto à estruturação do negócio que, para além de dirigido à obtenção da referida vantagem fiscal, será ainda simultaneamente, dotado de uma forma anómala, inusual, complexa, artificiosa, ou mesmo contraditória.

Conforme o disposto no artigo 63.º do CPPT, relativo ao procedimento de aplicação da CGAA, o meio utilizado pode configurar um “negócio jurídico celebrado ou acto jurídico realizado e negócios ou actos de idêntico fim económico”.

É unânime o entendimento que o abuso fiscal não tem que estar condensado num só momento, pois o mais frequente é que, a operação envolva uma sequência de atos que ocorram em momentos diferentes, mas que no seu conjunto desencadeiam vantagens fiscais, que de outra forma não seria possível. Tal entendimento tem por referência o princípio doutrinal anglo-saxónico, “step by step doctrine”, ao qual recorrem os tribunais portugueses na apreciação dos casos de aplicação da CGAA. Atente-se no sumário do acórdão do TCA do Sul, processo número 4255/10, que aceita tal entendimento afirmando o seguinte:

Estamos aqui perante as denominadas "step by step transactions" nas quais se encontra uma "facti species" complexa, envolvendo uma sucessão de actos/negócios coordenados entre si, embora possam ocorrer em momentos temporais diversos, e com o objectivo comum de conseguir uma vantagem fiscal. Face a esta espécie de operações, deve o aplicador da lei operar um tratamento integrado visualizando-as como uma única transacção, propendendo para um único e final resultado.

Considera-se que este elemento do ponto de vista da aplicação da CGAA é decisivo, porque é aquando da sua apreciação que se procede à análise da operação em si mesma considerada, determinando-se se existiu um artifício ou um abuso fiscal.

Na análise do meio utilizado pelo contribuinte o intérprete deve respeitar o direito legítimo do contribuinte gerir a sua carga fiscal, pois haverá determinadas operações que configuram planeamento fiscal lícito e que não bastará a utilização de um meio artificioso ou invulgar, do qual se obtenham vantagens fiscais para que se considere legal a aplicação da CGAA.

A primeira versão da CGAA, defendia, justamente, que bastaria a autoridade tributária comprovar que existiu uma vantagem fiscal para legitimar a aplicação da CGAA, porém face à alteração legislativa, este não é mais o entendimento do legislador.

Atualmente, é, efetivamente, necessário que se comprove que existiu um abuso das formas jurídicas (termo utilizado pelo TJ e que será analisado *infra*). Sendo que, o que é determinante para qualificar como abuso é a motivação económica¹⁰

¹⁰ Rui Morais (2003) na esteira de entendimento de Brian J. Arnald concluiu que " Se o objetivo primário da transação é algo mais que a economia fiscal, ela traduz um legítimo planeamento fiscal. Mas, como o mesmo autor [leia-se Brian J. Arnald] reconhece, fica aberto um largo campo de incerteza relativamente à qualificação das transações em que por motivos fiscais e extra fiscais apareçam como 'determinantes'. A

subjacente à operação efetuada. Considere-se a decisão do Centro de Arbitragem Tributário, processo número 70/2013-T, de 4 de novembro, de onde consta o seguinte:

Verifica-se, sub judice, um planeamento e uma estrutura de atos e negócios jurídicos, tanto relacionados com a reorganização empresarial **como com o investimento que a motiva, que têm uma evidente justificação económica**. Por conseguinte, aquela transformação e venda não se assumem como atos e negócios "centrais" de uma estrutura de atos e negócios jurídicos "essencial ou principalmente dirigidos" à obtenção de uma vantagem fiscal, tanto mais que, como se referiu, os autores nunca receberam as importâncias referentes à venda das ações. (Realce nosso).

A doutrina norte-americana e francesa para efeitos de verificar a substância económica das operações efetuadas recorrem ao "business purpose test" ou "acte anormale de gestion", respetivamente.

Assim, considera-se que não só os tribunais, mas também a autoridade tributária devem atuar em respeito do que Casalta Nabais (2010) descreve e defende como liberdade de gestão fiscal das empresas. Ora,

Tanto os indivíduos como as empresas podem, designadamente, verter a sua ação económica em actos jurídicos e actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão ou evitação dos

Administração e os Tribunais terão de 'pesar' os diferentes propósitos subjacentes a essa transação para concluir qual deve ser havido como verdadeiramente 'determinante'. Daí que o mesmo Autor [leia-se Brian J. Arnald], num outro artigo, sugira uma atitude de prudência – aliás, em conformidade com o entendimento jurisprudencial que é feito deste 'teste', quer nos Estados Unidos quer em Inglaterra – entendendo que apenas devem ser havidas como elisivas as transações em que o objetivo de economia fiscal seja, manifestamente, o mais relevante."

impostos (tax avoidance) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (tax evasion).

Facto é que, esta liberdade tem sido cada vez mais limitada face às interpretações legais e às medidas que impõem limites ao planeamento fiscal introduzidas no nosso ordenamento jurídico. Casalta Nabais (2010) afirma que,

Parece estar a estabelecer-se entre nós, atendendo à maneira como a Administração Fiscal vem interpretando e aplicando a mencionada cláusula geral anti-abuso e ao fraco escrutínio que dessa interpretação e aplicação vem fazendo o Tribunal Constitucional, um entendimento algo equivalente ao de uma proibição do planeamento fiscal, ou seja, ao de uma quase eliminação da liberdade de gestão fiscal das empresas. Uma ideia que, tendo sido reforçada pelas exigências de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Tributária dos esquemas de planeamento fiscal abusivo, estabelecidas no Decreto-Lei n.º29/2008, de 25 de Fevereiro, tem o sentido de uma transformação radical de um limite, mais especificadamente de uma restrição a um direito fundamental, numa eliminação em termos práticos desse mesmo direito, esquecendo assim, por completo, o problema nuclear da teoria dos direitos fundamentais que é justamente o dos limites aos limites dos direitos e liberdades.”

1.2 O elemento resultado

Das práticas de planeamento fiscal podem resultar um de três efeitos:

- A eliminação do tributo;
- A redução do tributo; ou
- O diferimento do pagamento do tributo.

O artigo 63.º, n.º 3, al. b) do CPPT refere que, cabe à autoridade tributária demonstrar que a celebração do negócio ou a prática do ato jurídico foi, essencial ou principalmente, dirigida à eliminação, redução ou diferimento do pagamento de tributos que “seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico” ou que, a atuação do contribuinte teve como principal objetivo a “obtenção de vantagens fiscais”.

Quanto à primeira parte, esta prende-se com as situações em que o contribuinte à partida seria tributado, mas que atuando de forma atípica consegue evitar a tributação de um determinado tipo de rendimento.

Nas situações de planeamento fiscal, cabe à autoridade tributária ponderar sobre quais seriam os efeitos fiscais no caso de o contribuinte ter atuado, diga-se, “normalmente”, não fosse o objetivo de atingir uma vantagem fiscal.

Tendo em conta a situação descrita na Figura 1, o entendimento da autoridade tributária era que, o normal a esperar da atuação do contribuinte seria a alienação da participação social, sem anterior transformação da sociedade em sociedade anónima.

Ressalva-se duas questões que entendemos que devem ser colocadas na situação analisada na Figura 1. Ora, sem prejuízo de toda a análise que é feita da verificação dos elementos da CGAA, o que se considera estar em grande parte inerente a toda a discussão é o princípio da liberdade de gestão fiscal e o princípio da autonomia privada, pois se é o próprio legislador que cria a possibilidade de pela via da alienação de ações o contribuinte obter poupança fiscal, como é que se pode “condenar” a atuação do contribuinte que recorrendo à lei e a operações em nada fictícias, escolhe a poupança fiscal que o próprio legislador criou? Ou seja, porquê que têm que ser alegadas motivações económicas, quando o que o contribuinte faz é uma mera transformação de sociedade, para benefício de um regime posto à disposição pelo próprio legislador?

A decisão do Centro de Arbitragem Tributária relativa ao processo número 139/2013, de 19 de dezembro de 2013, não obstante as discordâncias relativamente à forma como é abordado o planeamento fiscal e apreciado cada um dos elementos da CGAA, aborda exatamente esta perspetiva, afirmando-se o seguinte:

Mas, ainda que a Administração Tributária tivesse logrado provar que a transformação da sociedade e posterior alienação das participações sociais não teve subjacente qualquer motivo de cariz económico, mas apenas e só a intenção de elisão fiscal, sempre estaria esta operação isenta do pagamento de imposto sobre mais-valias. Na hipótese dos autos parece ser clara a não existência desta ‘intenção de tributar’, o que decorre desde logo da coexistência, no ordenamento jurídico-tributário, da tributação em sede de IRS das mais-valias decorrentes da alienação de quotas com a exclusão de tributação das mais-valias decorrentes da alienação de acções. (...) Acresce ainda que a opção de constituir uma sociedade por quotas ou uma sociedade anónima se insere dentro do âmbito da autonomia privada, não podendo o Estado impor aos cidadãos a constituição de determinado tipo societário em detrimento de outro nem sancionar os cidadãos por terem constituído uma sociedade com maiores benefícios fiscais.

Voltando à apreciação em concreto do elemento resultado, afirma Lopes Courinha (2009) que, “as situações de vantagem fiscal devem entender-se, para efeitos da CGAA, 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.”

O denominado “efeito económico equivalente” só pode ser concretamente verificado na análise de toda a documentação que suportou a operação, já que, só assim se poderá determinar qual a intenção das partes.

Assim, por referência à situação descrita na Figura 1, o contribuinte justificou a transformação da sociedade como um requisito essencial do negócio, porém o certo é que o *timing* em que a operação foi efetuada levantou dúvidas quanto à intenção de eliminação de carga fiscal.

De acordo com Lopes Courinha (2009) “a equivalência de resultados deve, em consequência (...) procurar-se nos termos jurídicos dos actos ou negócios adoptados pelo contribuinte, de forma a inferir a posição jurídica que resultaria caso tivesse optado pelo negócio ‘normal’.”

Quer-se aqui realçar o quão este elemento está interligado com os restantes, designadamente o elemento meio e intencional. Efetivamente, aquando da demonstração de que, a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à obtenção de vantagens fiscais, defende-se que este requisito deve ser lido em conjunto com o elemento meio, no sentido de ser necessário provar que foi utilizado um meio abusivo.

1.3. O elemento intelectual

O elemento intelectual está relacionado com a intenção do contribuinte em obter determinada vantagem fiscal. Este é um elemento muito suscetível de críticas por estar direcionado para a subjetividade inerente à intenção do contribuinte, cuja prova se considera diabólica (*probatio diabolica*).

Este elemento consta efetivamente da lei, pois conforme é referido no artigo 63.º, n.º3, alínea b), é necessário que a AT proceda à “(...) demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos.”

Ora, se se considerar que existe um direito à gestão da carga fiscal do imposto, então à atuação do contribuinte estará sempre inerente uma clara e legítima vontade de obter vantagens fiscais. Entende-se que, a ausência de um elemento

intencional, não daria, sequer, origem a qualquer ato de planeamento fiscal, fosse ele lícito ou ilícito. Sendo que, só é passível de existir um elemento intelectual se o contribuinte exercer uma conduta positiva (ação).

Relativamente à aplicação da CGAA, procura-se perceber se o contribuinte terá querido atuar por meio de esquemas artificiais, ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas.

Como refere Lopes Courinha (2009),

Perante formas complexas e insólitas (as mais das vezes formando uma estrutura desrazoável e incómoda, não fossem as vantagens fiscais que permitem alcançar), e escolhidas em detrimento das formas ou vias usualmente consagradas para um dado efeito não fiscal, cabe ao intérprete avaliar o motivo de tal opção anómala. Sendo certo que, quanto mais complexa e inusual se revelar a estrutura escolhida, mais facilitada fica a tarefa da Administração Fiscal, quanto à demonstração da verificação do elemento intelectual da Cláusula.

Tal como concluiu o Tribunal no caso Gerónimo Martins, processo número 4255/2010, a partir do momento em que se dá como provada a conduta abusiva do contribuinte, fica automaticamente provada a intenção do contribuinte, pois ninguém atua de forma abusiva sem agir intencionalmente. Afirma, então, o Tribunal,

Passemos ao terceiro pressuposto, o qual consiste na motivação fiscal do contribuinte, portanto, no facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal. Ficou já acima demonstrado na análise ao primeiro pressuposto, que de modo deliberado a A. utilizou a sua participada "PSQ" para conceder os empréstimos a outras empresas por forma a socorrer-se do seu estatuto de isenção em sede de I.R.C. para eliminar a tributação fiscal, convertendo os juros

pagos em resultado de tais empréstimos em dividendos, dedutíveis ao abrigo do artº.46, do C.I.R.C. **Sem necessidade de mais considerações, entende o Tribunal que a factualidade provada preenche o terceiro pressuposto de aplicação do artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, ao caso concreto.**” (Realce nosso)

O mesmo se verifica na decisão do Centro de Arbitragem Tributária, que aplica a CGAA, processo número 47/2013, de 20 de dezembro de 2013, em que o Tribunal considera verificado o elemento intencional da cláusula por se dar como provada a inexistência de justificação económica subjacente às operações efetuadas, recorde-se que a justificação económica como visto anteriormente constitui requisito do elemento meio da CGAA. Assim, afirma o Tribunal, “em conclusão, os indícios revelados demonstram a motivação fiscal subjacente à operação de transformação, não se considerando provada a justificação económica apresentada pelo R. para a operação.”

2. O abuso de direito na jurisprudência do Tribunal de Justiça na apreciação de casos de aplicação de normas anti-abuso.

O TJ tem vindo a pronunciar-se sobre situações em que se discute a legalidade da aplicação de normas anti-abuso pelos estados-membros e, a consequente restrição de um direito ou liberdade protegida pelo direito da União Europeia.

Certo é que, nas situações em que um nacional residente num estado-membro faz planeamento fiscal para além fronteiras e, posteriormente, a administração tributária aplica à operação efetuada uma norma nacional anti-abuso, desconsiderando os efeitos fiscais dessa mesma operação, pode o contribuinte recorrer a instâncias europeias, se entender que, o estado, com a sua conduta,

violou alguma norma ou princípio da União Europeia. Note-se que, nestes casos é quase sempre invocada a violação do princípio da liberdade de estabelecimento.

Assim, o Tribunal tem vindo a pronunciar-se frequentemente sobre normas nacionais, o que levanta, desde logo, problemas do ponto de vista da soberania fiscal dos Estados-Membros¹¹.

Tal como afirma Saldanha Sanches (2006), “o Tribunal só terá competência para tratar dos direitos do sujeito passivo da lei fiscal se estivermos perante um direito fundamental decorrente das liberdades consagradas no direito da União Europeia, que seja atingido pelo legislador fiscal nacional”¹²

Assim, tem vindo a constituir-se jurisprudência bastante do TJ que, muito influencia o comportamento dos governos dos Estados-Membros.

Cumpra agora analisar qual o entendimento seguido pelo Tribunal relativamente ao planeamento fiscal internacional.

A jurisprudência do TJ tem aplicado o princípio do abuso fiscal, na apreciação de operações efetuadas entre contribuintes estabelecidos em Estados-Membros diferentes, que têm como objetivo evitar a aplicação de uma norma de direito interno ou aproveitar a aplicação de um regime mais favorável.

“Essa proibição de abuso consiste na não admissibilidade de elisão de regras nacionais obtida por recurso artificial ou anómalo das liberdades fundamentais” (Pinto Nogueira, 2009).

Ou seja, não podem as liberdades e os direitos da União Europeia ser utilizados de forma abusiva pelos cidadãos de cada país, por forma a obter uma determinada vantagem. Pelo que, o TJ quando solicitado a apreciar determinada operação irá verificar e analisar a operação em causa, sob o ponto de vista do eventual abuso das normas comunitárias que possa ter ocorrido.

¹¹ Considera-se que o tema relativo à perda da soberania dos estados por ingerência do TJ nos assuntos internos dos estados será um tema interessante para futuros trabalhos académicos.

¹² Sobre as competências do TJ aconselha-se ainda a leitura das conclusões da Advogada Geral de 15 de fevereiro de 2007 no processo Comissão vs Grécia, C- 178/05.

Foi no caso Emsland-Starke que o Tribunal fixou os elementos suscetíveis de determinar que estaríamos perante uma conduta abusiva.

Como elementos do teste do abuso ou teste de Emsland-Starke foram indicados pelo TJ: o **elemento objetivo**, para prova de que determinada operação não foi realizada com uma finalidade económica, mas exclusivamente para beneficiar das vantagens que lhe subjazem.¹³ O **elemento subjetivo** com o qual se pretende provar que o contribuinte tinha a pretensão de fazer um uso abusivo das faculdades e direitos da União Europeia. Por último, o **elemento processual** relativo ao ónus da prova, pelo qual cabe à autoridade tributária a prova de que o sujeito atuou em abuso de direito, sendo que admite o TJ que “nos casos mais graves de abuso, é admissível mesmo um princípio de prova que conduza eventualmente à inversão do ónus da prova.”

Posto isto, cumpre agora introduzir os dois casos mais paradigmáticos objetos de apreciação pelo TJ no âmbito do abuso fiscal, o caso Halifax e Cadbury Schweeps & Cadbury Schweeps Overseas

Foi no caso Schweeps que o TJ se pronunciou, pela primeira vez, relativamente à compatibilidade de uma norma nacional, *in casu*, do Reino Unido, da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, com o direito da União Europeia.

Neste caso estava em discussão normas relacionadas com a luta contra a fraude e evasão fiscal em “sociedades estrangeiras controladas”.

Acontecia que, uma sociedade residente no Reino Unido, na Grã-Bretanha e na Irlanda era tributada com base no seu rendimento global, englobando os lucros realizados pelas sucursais ou agências – “arm's length principle”. Porém, no caso de filiais, regra geral, uma sociedade residente no Reino Unido não era tributada pelos lucros de uma SEC no momento da sua obtenção. Então, aquando da

¹³ “Isto implica uma análise, a efetuar caso a caso, tanto do sentido e do objetivo da regulamentação comunitária em causa como do comportamento de um operador económico prudente que gere os seus negócios respeitando as regras de direito aplicáveis e em conformidade com os usos comerciais e económicos em vigor no sector em causa” *in* caso Emsland-Starke.

distribuição dos lucros à sociedade residente sob a forma de dividendos, o imposto pago por esta, daria origem a um crédito de imposto, imputável no imposto a pagar pela sociedade residente sobre esses dividendos, evitando-se a dupla tributação económica dos rendimentos.

Porém, tal não se aplicava quando a SEC estava sujeita, no Estado em que está estabelecida, a um nível de tributação inferior e for dominada em mais de 50% por um residente. Esta regra contém algumas exceções, nomeadamente não se aplica quando for satisfeito o teste da intenção, que contém dois elementos cuja verificação deve ser demonstrada pelo contribuinte: *i)* que as transações não tivessem com um dos principais objetivos a diminuição do imposto a pagar no Reino Unido; *ii)* que a existência da sociedade estrangeira controlada não visasse um desvio dos lucros.¹⁴

O TJ veio a considerar que tal normativo constituía uma restrição à liberdade de livre estabelecimento, em desrespeito do direito da União Europeia, pois, tal como resulta da jurisprudência do próprio Tribunal - caso *Schweeps*,

A existência de uma vantagem fiscal resultante da fiscalidade pouco elevada a que está sujeita uma filial num estado-membro diferente daquele em que foi constituída a sociedade-mãe, não legitima este último estado-membro a compensar essa vantagem através de um tratamento fiscal menos favorável da sociedade-mãe. Resulta igualmente da jurisprudência do TJ que a simples circunstância de uma sociedade residente criar um estabelecimento secundário, como uma filial, noutra Estado- Membro não pode gerar uma presunção geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado.

¹⁴ Conforme referido por Léger, 2006, "A legislação considera que existe desvio de lucros se se puder razoavelmente supor que, caso não existisse a filial ou uma sociedade aparentada não residente no Reino Unido, as respectivas receitas teriam sido recebidas por um residente nesse estado-membro e tributadas em seu nome."

Por outro lado, o TJ admite a possibilidade de os Estados-Membros criarem normas que configuram uma restrição ao princípio do livre estabelecimento quando tenham sido utilizados expedientes puramente artificiais.

Assim, refere o TJ que a verificação desse mesmo expediente depende da constatação de um elemento subjetivo relativo à intenção do contribuinte em obter uma vantagem fiscal, mas também de um elemento objetivo, através do qual se exige que a operação em causa tenha um substrato económico, ou seja, que tenha por objetivo a realização de atividades económicas efetivas, e neste caso considera-se respeitado o princípio da liberdade de estabelecimento.

Assim, afirma Pinto Nogueira (2009), “ (...) firma-se assim a orientação, também na fiscalidade directa, que ‘tax motives are legal motives’: o facto de se recorrer às liberdades fundamentais com o objetivo de se obterem benefícios/poupança fiscal não pode ser, de per se, considerado como índice de abuso.”

3. Os Problemas Subjacentes à Cláusula Geral Anti-Abuso

A CGAA instituída no nosso ordenamento jurídico tem-se revelado muito pouco eficaz na luta contra a fraude e evasão fiscal e bastante suscetível à discricionariedade do intérprete aquando da sua aplicação.

A primeira versão da CGAA foi bastante questionada e criticada sob o ponto de vista da sua constitucionalidade, por violar princípios de legalidade e de segurança jurídica ou proteção da confiança.

Por sua vez, a segunda versão da CGAA trouxe alterações na forma como as situações de planeamento fiscal devem ser analisadas, passando no seu texto a permitir atos de planeamento fiscal, quando não exista abuso nas formas jurídicas, em respeito do princípio constitucional da liberdade de gestão fiscal. No entanto,

tal alteração não foi assim interpretada pela Administração Tributária, pois conforme afirma Saldanha Sanches (2009),

Convém nunca esquecer que as melhorias que apontámos na redacção da norma foram precisamente no sentido de renunciar a uma visão de fraude à lei em matéria fiscal, analisada apenas pelos efeitos (negócios com o ‘único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos’), passando a ser determinante que tais negócios sejam praticados ‘com abuso das formas jurídicas’. Ou seja, a evolução da lei é clara no sentido de proporcionar fundamento legal para o planeamento fiscal, desde que seja praticado sem o abuso das formas jurídicas, sem negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos mas limitando-se a escolher a via que se encontra aberta e que lhe permite realizar economias fiscais.

Acontece que, hodiernamente, os conceitos indeterminados, a insegurança na aplicação da CGAA, a dificuldade na fixação e imposição legal dos princípios subjacentes à CGAA, a acrescer à necessidade de receita fiscal pelo Estado Português, geram problemas de aplicação e de eficácia da CGAA, que se considera que devem ser solucionados, sob pena de se sacrificar a justiça na tributação dos rendimentos.

3.1 Os princípios Constitucionais subjacentes à Cláusula Geral Anti-Abuso

Na análise e perceção da CGAA é importante uma confrontação entre esta e os princípios de direito fiscal constitucionalmente protegidos, que são suscetíveis de serem violados pela má aplicação da CGAA e pela estatuição de uma CGAA por recurso a conceitos indeterminados.

3.1.1 Princípio da legalidade tributária: a tipicidade e a determinação

O princípio da tipicidade fiscal é entendido como um dos corolários do princípio da legalidade fiscal. Consiste na “obrigação de a lei ou o decreto-lei autorizado ‘determinar’ os elementos essenciais da relação de imposto” (Vaz Carlos, 2010), impondo-se, assim, à lei fiscal que tenha “um certo grau de especificação, determinação e precisão, de tal modo que no seu enunciado cada figura resulte suficientemente caracterizada e nítida nos seus contornos.” (Cardoso da Costa, 1997)

Ora, a CGAA, como já foi referido no capítulo anterior, apresenta na sua formulação alguns conceitos indeterminados nomeadamente, “meios artificiosos ou fraudulentos”, “abuso das formas jurídicas”, “vantagem fiscal”, e ainda, tem ínsito um conjunto de elementos que foram sendo desenvolvidos pela doutrina e que, atualmente, são o pressuposto da sua legítima aplicação (aos quais foi oportunamente feita a devida referência).

No entanto, a CGAA suscita, desde logo, questões diretamente relacionadas com o princípio da tipicidade legal. Ainda assim, é necessário ter em consideração que não é possível um grau de determinação das normas fiscais absoluto.

De acordo com Sérgio Vasques (2013),

Ultrapassada uma época histórica em que se exigia da lei fiscal uma tipicidade absolutamente fechada, a doutrina tende hoje a reconhecer que, dentro de certos limites, a atribuição à administração de faculdades discricionárias e de uma margem de livre apreciação quanto aos conceitos indeterminados se mostra útil na garantia da segurança jurídica e da igualdade do sistema

Porém, “é na relação com o princípio da segurança tributária ou da proteção da confiança que a tipicidade fiscal encontra o seu limite concretizador: esse grau mínimo de determinação dos elementos dos impostos.” (Vaz Carlos, 2010)

Efetivamente, a primeira versão da CGAA violava manifestamente o princípio da segurança jurídica dos contribuintes, por ser suscetível de aplicação indiscriminada a toda e qualquer situação, que se comprovasse que foi efetuada com o objetivo de obter uma vantagem fiscal.

3.1.2 O princípio da segurança tributária ou da proteção da confiança

O princípio da segurança tributária é, indubitavelmente, um princípio garante dos direitos dos contribuintes, que “impõe que ninguém possa ser tributado sem nenhuma maneira de poder prever essa mesma tributação.” (Taborda da Gama, 1999)

Nos estados modernos o maior aplicador da lei é o contribuinte, pois é ele que procede à liquidação e cobrança dos seus próprios tributos, cabendo-lhe interpretar e aplicar a lei, pelo que a certeza e a necessidade de estabilidade da lei e das respetivas interpretações afiguram-se de extrema importância.¹⁵

A CGAA da forma como está prevista no nosso ordenamento jurídico levanta graves questões de segurança tributária, desde logo pela discricionariedade na interpretação da CGAA e pela subjetividade na verificação dos elementos de aplicação da CGAA no caso concreto.

¹⁵ Sobre esta questão do contribuinte ser o maior aplicador da lei atente-se nos melhores ensinamentos de Saldanha Sanches (2000) de acordo com o qual, “essa abrangência da lei tem sempre um limite: considerando a sua função específica dentro do ordenamento jurídico tributário a lei, mesmo quando recorre a conceitos com um certo grau de indeterminação, terá de ser sempre suficientemente determinada para permitir com segurança a sua aplicação pelas entidades privadas. A quem a lei atribui, como dever de conduta, a obrigação de aplicar a lei. Se o imperativo de segurança jurídica no segmento do conhecimento e possibilidade de compreensão da lei vigente abrange a totalidade da ordem jurídica, no direito fiscal de hoje em que a gestão do sistema fiscal está confiada ao sujeito passivo, que começando por se auto qualificar como sujeito passivo numa qualquer zona da relação jurídica tributária tem que proceder a uma prévia aplicação da norma fiscal.”

Acontece que, o contribuinte atua muitas vezes na eminência de ver a sua atuação ser considerada planeamento fiscal ilícito e, em consequência serem anulados os efeitos fiscais da operação por si efetuada.

Nestes termos, entende-se que a estatuição no ordenamento jurídico de uma CGAA de uma banda, evita que surjam situações de desigualdade na tributação dos rendimentos, atuando em prol da justiça e igualdade fiscal, mas por outra banda, cria-se o risco de a CGAA poder ser vista como uma arma a ser utilizada discricionariamente pela autoridade tributária nas situações sobre as quais não existe norma de incidência, mas que mesmo assim se pretendem ver tributadas.

Em Portugal, a CGAA tem sido muito pouco utilizada, mas é vista pela sociedade como um perigo eminente, face à possibilidade de começar a ser utilizada de forma discricionária pela autoridade tributária.¹⁶

3.1.3 O princípio da igualdade tributária: a Justa Tributação e a Liberdade de Gestão Fiscal

A existência de uma CGAA tem em vista assegurar o princípio da igualdade da tributação no âmbito das relações tributárias.

Ora, a *ultima ratio* do planeamento fiscal seja ele lícito ou ilícito é seguramente a diminuição da carga fiscal por parte do sujeito passivo do imposto. Tal atuação, como foi oportunamente desenvolvida no capítulo anterior, levanta evidentes problemas de justiça na tributação.

Assim, nas situações de planeamento fiscal é necessário haver um balanceamento entre o princípio da autonomia privada e o princípio da igualdade fiscal. Sérgio Vasques (2013) afirma que,

¹⁶ A decisão do Centro de Arbitragem Tributária relativa ao processo número 224/2013, de 2 de abril de 2014, pode já indiciar um síndrome de aplicação discricionária da CGAA, pois neste caso, considerou-se que a aplicação da CGAA seria inaplicável ao caso em questão, tendo-se concluído que “a interpretação do artigo 38.º, n.º 2, da LGT não pode levar a ficcionar que uma operação financeira foi efectuada em dissonância com o princípio da plena concorrência, nos casos em que normas especiais impõem aos intervenientes na operação que aquele princípio seja observado.”

O cuidado posto pelo legislador na construção da cláusula anti-abuso exprime a preocupação de isolar os casos em que o exercício da autonomia privada e o direito ao planeamento atentam grosseiramente contra a igualdade tributária. E casos em que o artifício dos esquemas negociais adoptados pelo contribuinte e o propósito manifesto de com eles obter um ganho meramente fiscal mostram que inexistente uma expectativa legítima que no concreto mereça ser protegida por invocação da segurança jurídica.

Face ao exposto e analisando a primeira versão da CGAA constata-se, desde logo, a ampla abertura dos conceitos e das expressões utilizadas pelo legislador. Ora, nessa primeira versão não existe, desde logo, qualquer distinção entre planeamento fiscal lícito ou ilícito, pelo que, bastaria unicamente que se demonstrasse a obtenção de uma vantagem fiscal para que a mesma fosse aplicada.

Efetivamente, se se analisar o dispositivo legal do ponto de vista dos princípios constitucionais da tipicidade, segurança e confiança tributária, conclui-se pelo carácter inconstitucional do mesmo.

De acordo com Casalta Nabais (2005),

Tal cláusula revela-se demasiado aberta, deixando à administração fiscal poderes excessivamente amplos, poderes que, a serem exercidos nesses precisos termos, se arriscariam seriamente a violar a liberdade de disposição económica dos indivíduos e empresas decorrentes do princípio do Estado Fiscal. Efetivamente, de duas uma: ou pura e simplesmente a administração fiscal não ousava utilizar tais poderes, até por não saber os exatos termos em que os podia exercer ou, os utilizava em toda a sua plenitude, liquidando de vez a liberdade de conformação que cabe aos contribuintes e bloqueando, por conseguinte, todas as hipóteses de planeamento fiscal que integram essa liberdade.

A primeira redação da CGAA, era, francamente, violadora da liberdade de gestão fiscal que tem a sua expressão nas liberdades de iniciativa económica e de empresa, contempladas nos artigos 61.º, 80.º, al. c) e 86.º da CRP, legitimando as empresas a terem a liberdade para escolher:

- a) A forma e organização da empresa;
- b) O financiamento
- c) O local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis;
- d) A política de gestão de défices;
- e) A política de reintegrações e amortizações.

Ademais, o princípio da neutralidade fiscal constitucionalmente consagrado no artigo 81.º, alínea f) da CRP, impõe ao Estado a incumbência de assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrair as formas de organização monopolista e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.

Pelo que, a restrição às liberdades de iniciativa económica, de empresa e de gestão constitui uma intromissão estadual inadmissível nas escolhas empresariais, as quais, como é sabido, têm por suporte as cada vez mais exigentes e mesmo sofisticadas *legis artis* da gestão empresarial. (Casalta Nabais, 2010).

Assim, considera-se que além do estado, na execução do poder legislativo, os tribunais e a autoridade tributária devem primar pela concreta efetividade do princípio da neutralidade fiscal, sob pena de atuarem em desrespeito com a própria CRP.

Ora, um Estado que atua em desconformidade ou em desrespeito e desconsideração da liberdade de gestão constitucionalmente consagrada, cria limitações à concorrência entre as empresas, obstando ao eficiente funcionamento dos mercados.

A segunda versão da CGAA introduz elementos relacionados com o abuso de direito e com a fraude fiscal designadamente a referência ao “carácter artificioso ou fraudulento” dos meios utilizados e o “abuso de formas jurídicas”.

De acordo com Saldanha Sanches (2009), “a Administração Fiscal pareceu entender esta norma que poucas vezes tem tentado aplicar, como uma especial mensagem sub-liminar para, utilizando a despropósito e sem qualquer apoio legal outras normas, pôr em causa qualquer comportamento do sujeito passivo que suspeite impedir a maximização de receitas.”

Salientamos, as considerações de Saldanha Sanches (2009) ao afirmar que,

A consagração da cláusula geral anti abuso implica, isso sim, que a partir da sua introdução está claramente delimitado aquilo que o sujeito passivo pode e não fazer. As habilidades fiscais, as destrezas fiscais deixam de ser possíveis (as operações artificiosas e fraudulentas que têm como fim principal ou exclusivo a obtenção de uma poupança fiscal mediante a fraude à lei) e o sujeito passivo passa a ter o seu comportamento julgado de acordo com esse critério.

Em conclusão, e bem vistas as fragilidades de aplicação da CGAA, e as dificuldades de previsão de uma CGAA num determinado ordenamento jurídico, cabe aos sujeitos, que atuam no ordenamento jurídico-fiscal, tomarem decisões devidamente fundamentadas e desprovidas de quaisquer discricionariedades, mas antes tendo por base princípios definidos e devidamente fixados de planeamento fiscal.

3.2 A dificuldade e a discricionariedade na aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso

De acordo com Lopes Courinha (2009),

Aquando da introdução no nosso ordenamento jurídico da CGAA, esta tratava-se de uma norma cuja adopção era de todo inesperada, não tendo sido objeto de qualquer estudo prévio apropriado (ou, pelo menos de qualquer estudo conhecido), sendo reconhecida a quase total impreparação do mundo jurídico (académico e forense) para lidar de modo adequado com a mesma. Daí que, como imediata e directa consequência, a sua não aplicação tivesse sido o resultado inevitável.

Acrescenta ainda o autor, “é significativo que desde a sua aprovação, o artigo 38.º, n.º2, LGT, não tenha sido objeto de qualquer instrução, circular ou ofício-circulado emitido pela Administração Fiscal.”

Do que se conseguiu constatar na confrontação das decisões e acórdãos sobre a aplicação da CGAA, o grande problema encontra-se na determinação e na atuação em conformidade com os princípios e entendimentos subjacentes ao planeamento fiscal ou à liberdade de gestão da carga fiscal.

O correto seria que, a CGAA, como limite máximo do planeamento fiscal abusivo, definisse concretamente a forma como pode, melhor dizendo como não pode, o contribuinte atuar, sob pena de ver os efeitos de uma determinada operação serem desconsiderados para efeitos fiscais.

No entanto, pela forma como a CGAA começou por estar legalmente prevista no ordenamento jurídico português e, não obstante a respetiva alteração efetuada, ainda assim, suscita dúvidas aquando da sua aplicação, face à suscetibilidade a diversas interpretações dos elementos que a constituem.

Assim, apesar de, a CGAA ser um limite ao planeamento fiscal, os conceitos indeterminados transmitem, por um lado, insegurança aos contribuintes, pela incerteza relativamente às situações que são consideradas como atuação dentro da lei, e que dão origem a legítimas vantagens fiscais. Por outro lado, os conceitos indeterminados, originam liquidações pela autoridade tributária desadequadas, face à má interpretação e consequente aplicação da norma.

De acordo com Duro Teixeira (2009)

Os quase dez anos de vigência da cláusula geral anti abuso não permitem concluir com segurança quanto à sua eficácia o combate ao abuso em matéria fiscal, afinal o seu objetivo último. Poderá talvez afirmar-se que tem vindo a produzir um efeito dissuasor na apetência de alguns contribuintes e (em porventura uma escala maior) de alguns “produtores” (nomeadamente os não estabelecidos em Portugal) na utilização ou oferta de “produtos fiscais”, mas não será fácil medir este efeito. A insegurança, essa sim, instalou-se e tem vindo a ser potenciada pela limitada experiência prática de aplicação, acompanhada da falta de definição doutrinal, administrativa e judicial quanto aos conceitos mais relevantes, que aliás é transversal a todas as matérias relacionadas com o planeamento fiscal.

Considera-se que, a suscetibilidade de incoerência decisória na aplicação da CGAA, associada à pouca experiência dos tribunais na apreciação deste tipo de situações, desencadeia um elevado grau de discricionariedade e livre arbítrio do aplicador da lei, na verificação dos fundamentos utilizados pela autoridade tributária na aplicação da CGAA, em violação de direitos e princípios constitucionalmente protegidos, como o princípio da legalidade e, sobretudo, o direito à segurança tributária ou proteção da confiança do contribuinte.

3.2.1 Discricionariedade na aplicação da CGAA

No seguimento do descrito anteriormente relativamente aos elementos constitutivos da CGAA, caberá admitir que, a efetiva verificação daqueles dá lugar à legítima aplicação desta.

No entanto, o problema reside no facto de os elementos por si só não evitarem a subjetividade do aplicador da lei aquando da eventual verificação do preenchimento desses mesmos elementos, tal como se constatou com a

confrontação das duas decisões do Centro de Arbitragem Tributária, no ponto 2.3. do capítulo anterior (Figura 1).

Acontece que, na subsunção dos factos jurídicos ao direito, não poderá existir uma grande margem de subjetividade na apreciação do preenchimento, ou não, dos elementos *supra* enunciados, não obstante fazer parte do exercício da profissão de um juiz interpretar as leis, aplicando-as ao caso concreto. Pois, a acontecer, estar-se-ia perante uma violação do princípio constitucional da segurança tributária ou proteção da confiança dos contribuintes no sistema fiscal.

Entende-se que, numa perspetiva de segurança jurídica deve existir, efetivamente, alguma coerência por parte do Tribunal na aplicação da CGAA às situações que são submetidas à sua apreciação, sem com isto se negar o direito à interpretação da lei e dos factos que caberá ao próprio Tribunal.¹⁷

Da mesma forma que a CGAA não pode ser aplicada de forma arbitrária pela autoridade tributária, não devem os tribunais em matéria de planeamento fiscal atuarem de forma indiscriminada, ainda que fundamentada.

O planeamento fiscal ilícito cria graves problemas de desigualdade social e justiça tributária, devendo, como tal, ser combatido eficazmente e por recurso a meios previstos e regulados por lei, mas que não sejam duvidosos do ponto de vista da segurança jurídico-fiscal do contribuinte.

Não se nega, em consonância com a maioria da doutrina, que deve estar instituída no ordenamento jurídico português uma CGAA, no entanto, deve traduzir-se num meio eficaz de combate ao planeamento fiscal, fundando-se em princípios legais que garantam a segurança necessária à vida económica, societária, fiscal e jurídica, devendo como tal, além de prevista, estar devidamente regulada. O que, salvo melhor opinião, no caso português, não se verifica.

¹⁷ De acordo com Saldanha Sanches (2005), “há muito que a metodologia jurídica abandonou o positivismo legalista e o princípio da interpretação estrita das leis. Hoje, não há interpretação sem criação e sem pré-entendimentos do intérprete aplicador.”

Assim, apresenta-se algumas soluções do ponto de vista interno e internacional que possam assegurar a confiança e a segurança jurídica dos contribuintes na lei e nos aplicadores da lei.

“Na vida não existem soluções. Existem forças em marcha: é preciso criá-las e, então, a elas seguem-se as soluções.” (Antoine de Saint-Exupéry)

Capítulo 4

Proposta de Resolução

1. Unidade de Aconselhamento à Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso (UACGA)

Tendo em conta os atuais problemas de aplicação da CGAA e, por comparação com outros sistemas jurídicos, entende-se que deveria ser criado, em Portugal, um órgão consultivo que atuaria nas situações em que a autoridade tributária procedesse à liquidação adicional de imposto por aplicação da CGAA, e que, por conseguinte, garantisse a segurança e confiança dos contribuintes no ordenamento jurídico-fiscal, pronunciando-se sobre o ato administrativo da Administração Tributária.

No Reino Unido, tal órgão é designado de “Advisory Panel”, na Austrália de “GAAR Panel”, em França de “Comité de l’abus de droit fiscal”, e em Itália, foi proposta a instituição de um painel consultivo (“Advisory Panel”) por um departamento de assuntos fiscais do FMI.

Nestes e em muitos outros sistemas jurídicos que instituíram uma CGAA é comum a existência de um órgão consultivo que atue exclusivamente nos casos de aplicação da CGAA, com o objetivo de garantir a boa aplicação da mesma, e, deste modo, assegurar o direito dos contribuintes e a verificação dos princípios subjacentes à própria CGAA.

1.1. Independência do órgão consultivo

Entende-se que, a independência do órgão consultivo face à autoridade tributária seria uma das suas características fundamentais, garantindo-se assim o efetivo cumprimento dos objetivos a que o mesmo se propõe.

Em boa verdade, é manifesta a falta de cooperação entre os órgãos da Administração Tributária e o contribuinte, pelo que a criação de um órgão consultivo controlado substancialmente por membros da Administração Tributária não iria, certamente, ter em conta os direitos do contribuinte.

Em Itália, de 1998 a 2007 operou um comité consultivo, porém este foi bastante criticado pela inconsistência e a falta de independência relativamente à autoridade tributária.

A independência do comité consultivo face às autoridades fiscais também não se verificou no caso do Canadá, pois aqui o comité também não é composto nem por especialistas na matéria, nem por consultores independentes. O comité é uma espécie de fórum de discussão usado por representantes de diferentes órgãos da administração tributária e outro tipo de administrações locais, em que se discutem

opiniões no sentido de atingir uma posição comum relativamente à aplicação da GAAR, numa situação em concreto. (Fund, 2012)¹⁸

Assim, considera-se que, a par do regime instituído em França, o órgão deve ser uma entidade que atua de forma totalmente independente da autoridade tributária. Pois, ainda que, os membros viessem a ser designados por um membro do governo, tal não poria em causa a idoneidade dos membros dos órgãos consultivo. Visto que, em França, quem nomeia os membros do órgão é o ministro das finanças, e ainda assim, a grande maioria dos membros nomeados não está relacionada com a autoridade tributária.¹⁹

A par do regime do Centro de Arbitragem Tributário relativamente à nomeação de júris, entende-se que, tal órgão deveria ser constituído por licenciados em Economia ou Gestão, por se tratarem de questões de grande complexidade e que exigem um conhecimento específico de área não jurídica, e também juriconsultos com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário²⁰.

No caso do Reino Unido ²¹ a consequência da aplicação da CGAA é o ajustamento das vantagens obtidas pelo contribuinte, de acordo com um critério de justiça e razoabilidade²². Tal ajustamento é levado a cabo por duas entidades do

¹⁸ Para um maior aprofundamento da material confrontar Agnieszka Olesińska, “The general anti-avoidance rule consultative committees”, *Comparative Law Review*, 16, 2013, Toruń.

¹⁹ Em França, o comité é constituído por um membro do Conselho de Estado (que preside o comité), um membro do Cour des Comptes, um membro do Cour de Cassation, um advogado especializado em direito fiscal, um notário, um Revisor Oficial de Contas, e um professor de direito ou de economia.

²⁰ Em conformidade com os requisitos de aptidão e seleção aplicado aos júris do Centro de Arbitragem Tributário.

²¹ Só a 18 de julho de 2013, pela lei do Orçamento de Estado para 2013, denominada “Financial act 2013” entrou em vigor no Reino Unido legislação que prevê e regula a “general anti abuse rule” (GAAR). O diploma define qual o âmbito de incidência do regime da GAAR, determina qual o conceito de “tax arrangements”, “abusive” e “tax advantage” e estabelece como consequência da utilização de esquemas abusivos para atos de planeamento fiscal, a realização de um ajustamento das vantagens obtidas, de acordo com um critério de justiça e razoabilidade, de onde pode resultar imposto a pagar (para o caso de ter existido eliminação total de tributação) ou um aumento da carga fiscal (para o caso de ter existido uma mera atenuação da carga fiscal).

²² Apesar da utilização legal de conceitos amplos e indeterminados como “justiça” e “razoabilidade”, tal manifesta a preocupação pela garantia dos direitos do contribuinte, tentando-se diferenciar planeamento fiscal responsável do planeamento fiscal abusivo.

Governo do Reino Unido: HM Revenue&Customs (autoridade tributária do Reino Unido) que aplica a CGAA a uma determinada situação e, em consequência, decide qual o ajustamento que deve ser efetuado e em que termos. E, ainda, o “GAAR Advisory Panel”, um órgão consultivo que discute e emite um parecer final sobre a medida do ajustamento efetuado às vantagens obtidas pelo contribuinte. A intervenção do Advisory Panel é obrigatória, cabendo ao HMRC o reenvio da questão para respetiva apreciação.²³

No caso Francês, a intervenção do órgão consultivo é facultativa cabendo à administração fiscal ou ao contribuinte requerer a respetiva intervenção, o mesmo já não acontece no Reino Unido, em que a mesma é obrigatória.²⁴

1.2. Obrigatoriedade do parecer do órgão consultivo

Além do caráter independente, entende-se que na hipótese de ser instituído um órgão consultivo no nosso ordenamento jurídico-fiscal, a sua intervenção deveria ser obrigatória, sem que tal dependesse de um ato positivo de manifestação de vontade por parte da autoridade tributária ou do contribuinte, ao invés do que acontece em França.

Entende-se que, a intervenção do órgão consultivo deveria ter lugar após a decisão de liquidação adicional de imposto, por aplicação da CGAA, de forma, a que na emissão do parecer fossem tidos em conta os argumentos apresentados pela autoridade tributária e pelo contribuinte, em sede de audiência prévia.

²³ Para um maior aprofundamento desta questão é possível analisar as regras na página da internet: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted> e ainda relativamente ao procedimento de aplicação da cláusula consultar: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/43/enacted/data.pdf>

²⁴ Sobre as principais diferenças de atuação dos órgãos consultivos Francês e Inglês, cfr. artigo “French Tax Update - A Comparison Between The French Abuse Of Law And The UK General Anti-Abuse Rule” por Siamak Mostafavi, Nicolas André and Charlotte L. Sallabank, editor Jones Day. “The way the AoL Committee participates in the AoL procedure is relatively similar to the way the GAAR Advisory Panel participates in the GAAR procedure, except that (i) its intervention is not mandatory (e.g., should neither the taxpayer nor the FTA solicit its opinion), (ii) its opinion is the unanimous view of its members (it is not possible for the AoL Committee to form dissenting opinions as is the case with GAAR Advisory Panel sub-panel members), and (iii) it has an actual consequence on the subsequent procedure as it shifts the burden of proof (i.e., if the AoL Committee sides with the FTA, the taxpayer has to demonstrate that the transaction at hand does not amount to an AoL, and vice versa).”

Porém, na hipótese de o contribuinte não ter exercido o ónus de apresentação de audiência prévia, previsto no artigo 60.º da LGT, então deveria o órgão consultivo notificá-lo para, no prazo máximo de 15 dias²⁵, apresentar os seus argumentos, sob pena de o parecer ter em consideração, somente, os argumentos de aplicação da CGAA apresentados pela autoridade tributária.

A obrigatoriedade evita, desde logo, que ocorram situações em que o contribuinte se veja diminuído nos seus direitos, se já tiver decorrido o prazo para requerer a intervenção do órgão consultivo.

Aliás, face à escassa cooperação entre a autoridade tributária e o próprio contribuinte, nas situações em que a CGAA é aplicada, em pouco releva para a decisão da autoridade tributária que o contribuinte alega em sua defesa, mantendo-se sempre na sua veste autoritária.

Desta forma, se se fizesse depender a atuação do órgão consultivo de requerimento apresentado por alguma das partes, tende-se a considerar que estes haveriam de ser, na sua grande maioria, apresentados pelo contribuinte, que veria neste órgão consultivo um meio para apoiar a sua defesa. Por outra banda, se tal órgão não atuasse de forma totalmente independente da autoridade tributária, então aconteceria o contrário, ou seja, seria em grande maioria a autoridade tributária a requerer a intervenção do órgão consultivo como forma de fortalecer a sua defesa e, por conseguinte, melhor fundamentar a sua decisão de aplicação da CGAA. Ora, não é isto que se pretende!

Pois, não pode nem a Administração Tributária, nem o contribuinte, estrategicamente, fazer uso deste órgão consultivo como forma de blindar a sua defesa e de melhor fundamentar as respetivas considerações.

O órgão teria como função cooperar com a autoridade tributária na aplicação da CGAA nas situações em que, justificadamente, se comprove que o contribuinte atuou por recurso a *meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas*.

²⁵ O mesmo prazo para exercer o direito de audiência prévia previsto no artigo 63.º da LGT.

Pelo que, agindo como órgão independente deve, na elaboração dos pareceres, ponderar de acordo com princípios constitucionalmente consagrados, designadamente, o princípio da legalidade, o princípio da segurança tributária ou da proteção da confiança e o princípio da igualdade tributária na vertente da justa tributação, concluindo por apropriado a aplicação, ou não, da CGAA a um caso concreto.

De notar que, para a luta contra a evasão e fraude fiscal foi criada uma Unidade de Coordenação da Luta Contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira (UCLEFA), que é uma estrutura integrada num órgão de apoio ao Ministério das Finanças, cujo estatuto jurídico vem definido no DL 476/99, de 9 de novembro. Este é um órgão consultivo e participativo que tem como objetivos fundamentais a cooperação multilateral institucionalizada e o desenvolvimento de ações coordenadas visando a luta contra a evasão e a fraude de âmbito tributário, nomeadamente fiscal, aduaneira e segurança social. (Vaz Antunes, 2006)

1.3 Carater não vinculativo do parecer

Este órgão tal como o nome indica seria meramente consultivo, pelo que os pareceres que emana, no âmbito das suas competências, não são vinculativos.

Porém, apesar de o parecer não ser vinculativo, a atuação pela autoridade tributária em desconformidade com o mesmo, desencadeia, em alguns Estados, consequências ao nível do ónus da prova do abuso.

No caso da França, o ónus da prova da existência, ou não, do abuso na atuação do contribuinte cabe, regra geral, à autoridade tributária, no entanto, se a situação for submetida à apreciação do “Comitée de l’abus de droit fiscal” o ónus da prova caberá à parte que recebeu uma opinião negativa. (Ernst&Young, 2013)

No Reino Unido, o ónus da prova de que uma determinada situação se encontra no âmbito de incidência da CGAA é sempre e em todo o caso da autoridade tributária (HMRC).

No nosso sistema jurídico, de acordo com o artigo 63.^o, n.^o3 do CPPT, o ónus da prova cabe sempre e em todo o caso à Administração Tributária, que está legalmente obrigada a fundamentar o projeto de decisão e a decisão de aplicação da CGAA, descrevendo a operação e indicando as normas de incidência a aplicar. Deve, ainda, demonstrar que a celebração do negócio jurídico ou a prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.

No caso Português, considera-se que o regime do ónus da prova deve manter-se tal como previsto, não devendo ocorrer inversão do ónus da prova em nenhum caso, apesar das normas específicas anti-abuso preverem essa possibilidade.

2. A Harmonização dos Elementos de Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso

A capacidade do contribuinte de desenvolver atos de planeamento fiscal é ilimitada e imprevisível, e, como tal, incontroável por parte da autoridade tributária, ultrapassando na maior parte das vezes os limites transfronteiriços de um estado face à existência de zonas de baixas tributação - manifestação da competitividade dos sistemas tributários²⁶.

²⁶ O tema relativo à competitividade dos sistemas tributários em contraposição com a harmonização das normas tributárias é um tema bastante interessante para futuros trabalhos. Considera-se que, numa fase de crise económica, em que é exigido aos estados, entre várias medidas, que aumentem os impostos por forma a angariar mais receita fiscal, cria-se a dificuldade desses mesmos estados não terem a possibilidade de criar um sistema fiscal minimamente competitivo. Aliás, esta situação económica debilitada dos estados origina verdadeiros fenómenos de fuga aos impostos.

Ainda, relativamente a esta temática da harmonização das normas tributárias, tem sido um assunto em voga no âmbito da União Europeia, a possibilidade de consolidação da matéria coletável comum das sociedades com residência fiscal na UE e das sucursais situadas na UE de sociedades de países terceiros. Especificamente, o quadro fiscal comum prevê regras para o cálculo dos resultados fiscais a título individual de cada sociedade (ou sucursal), a consolidação desses resultados quando existirem outros membros do grupo e a repartição da matéria coletável consolidada por cada estado-membro elegível. (Proposta apresentada pelo Conselho Europeu a 16 de março de 2011 relativa à matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (CCCTB- Common Consolidated Corporate Tax Base)

Ademais, os objetivos de crescimento, expansão, competitividade e concorrência, desencadeiam a vontade das empresas em se internacionalizarem.

Certo é que, as formas de limitação do planeamento fiscal e os entendimentos sobre a (i) licitude do planeamento fiscal vão se alterando de país para país.

Na Europa, países como Luxemburgo, Liechtenstein e Holanda não instituíram sequer uma CGAA como forma de limite à evasão fiscal, sendo certo que, são zonas frequentemente utilizadas para efeitos de planeamento fiscal, devido às baixas taxas de tributação. No entanto, a Holanda aplica aos esquemas de planeamento fiscal, cujo único propósito é a obtenção de vantagens fiscais, a doutrina do abuso fiscal, e consequentemente anula as vantagens obtidas por essa via. (Deloitte, 2014)

Quanto aos países que adotaram uma CGAA, todos eles interpretam-na de forma diferenciada, desencadeando uma maior incerteza e dificuldade na sua aplicação. Ora, não se quer aqui propor que seja retirada soberania legislativa aos Estados por ingerência nos assuntos internos, mas que se caminhe para uma harmonização dos princípios e elementos constitutivos da CGAA, sob pena de se verificarem restrições de direitos e liberdades totalmente infundadas.

Neste âmbito considera-se interessante fazer uma pequena ressalva sobre uma das medidas levadas a cabo pelo governo norte-americano²⁷ no combate à evasão fiscal. Ora, nos EUA não está prevista uma norma geral anti-abuso, o governo norte-americano adota outros métodos de combate à evasão fiscal. Recentemente, em março de 2010 foi promulgado um regime fiscal denominado “Foreign Account Tax Compliance Act”, que entrou em vigor em janeiro de 2013 e que

²⁷ O Internal Revenue Services estima uma perda anual de receitas fiscais de aproximadamente 345 biliões de dólares decorrentes de rendimentos não declarados por residentes (Isaac, 2013)

impõe regras de reporte de informação a diversos sujeitos nomeadamente, a sujeitos individuais²⁸, a instituições financeiras estrangeiras e ainda a Estados.

De acordo com o referido regime, as instituições financeiras têm uma obrigação de reporte às autoridades fiscais americanas da identificação dos titulares de contas bancárias que qualifiquem como *US persons* ou que apresentem indícios de serem *US persons*. Sendo que, as que não aderirem ao FATCA, serão penalizadas via retenção na fonte, por aplicação de uma taxa de 30% sobre rendimentos que obtenham com origem norte americana, designadamente, juros, dividendos, rendas e remuneração pelo trabalho.

Estão, igualmente, obrigados a reportar informações bancárias e financeiras privadas, os cidadãos norte-americanos, as pessoas singulares consideradas residentes para efeitos fiscais no território norte-americano, determinadas pessoas singulares consideradas não residentes no território americano para efeitos fiscais, se detentoras de determinado tipo de contas bancárias no estrangeiro ou ativos em *offshores*. No entanto, se o rendimento total dos ativos financeiros detidos no estrangeiro for igual ou inferior a 50.000€ não há obrigatoriedade de reporte.

Ora, de forma a implementar o FACTA e a garantir a sua eficácia são celebrados acordos intergovernamentais (IGA's), que obrigam o Estado signatário a requerer às instituições financeiras localizadas na sua jurisdição a identificação e o reporte de todas as contas cujos titulares sejam algumas das pessoas *supra* referidas. Já foram celebrados acordos com a Alemanha (5-31-2013), Austrália (4-28-2014), Áustria (4-29-2014), Bélgica (4-23-2014), Bermudas (12-19-2013), Canada (2-5-2014), Chile (3-5-2014), Ilhas Cayman (11-29-2013), a Costa Rica (11-26-2013), Dinamarca (11-19-2012), Eslovénia (6-2-2014), Espanha (5-14-2013), Estónia (4-11-2014), Finlândia (3-5-2014), França (11-14-2013), Gibraltar (5-8-2014), Guernsey (12-13-2013), a Holanda (12-18-2013), as Honduras (3-31-2014), a Hungria (2-4-2014), a

²⁸ Considera-se, curioso por um lado, mas totalmente discriminatório por outro, o facto de tal regime ser imposto aos sujeitos singulares residentes e não às pessoas coletivas residentes, possivelmente de forma a não desincentivar o investimento de empresas estrangeiras nos EUA.

Irlanda (1-23-2013), Isle of Man (12-13-2013), a Itália (1-10-2014), a Jamaica (5-1-2014), Japão (6-11-2013), Jersey (12-13-2013), Liechtenstein (5-19-2014), Luxemburgo (3-28-2014), Malta (12-16-2013), Maurícias (12-27-2013), México (4-9-2014), Noruega (4-15-2013), Reino Unido (9-12-2012), a Suíça (2-14-2013).²⁹

Como facilmente se constata, este regime levanta questões relativamente a sigilo bancário e proteção de dados, sendo muito criticado por analistas financeiros norte americanos que apontam ao FACTA os seguintes problemas: a taxa de retenção na fonte de rendimentos provenientes dos EUA desencoraja o investimento estrangeiro direto, representa um encargo financeiro pesado para as instituições financeiras, a forma como o regime está previsto não prevê o impacto que pode ter ao nível dos tratados de âmbito fiscal celebrados e, nem tão pouco a legislação interna dos outros estados aderentes ao FACTA. (Behren, 2013). E ainda, salvo melhor opinião, acredita-se que ponha em causa a competitividade dos sistemas fiscais. Este é um tema bastante interessante para ser desenvolvido em estudos futuros e que será futuramente objeto de uma grande discussão pública.

Voltando à Europa, e ao assunto da harmonização das normas relativas a planeamento fiscal, afirma Saldanha Sanches (2009),

Temos um corpo de princípios distintos na constituição nacional e na constituição europeia. O Tribunal Constitucional ainda não tomou posição sobre a questão da segurança jurídica do planeamento fiscal. O TJCE já o fez: a conclusão a tirar é que, em relação às operações que suscitem questões jurídicas que caibam na competência deste Tribunal, existe um grau maior de previsibilidade do que em relação às operações que envolvam, apenas a

²⁹Em julho de 2012 foi publicado o primeiro modelo de acordo intergovernamental, tendo sido o Reino Unido o primeiro país a assinar este acordo com os EUA, a Suíça já assinou, embora tenha optado por um modelo em que, embora o acordo seja celebrado entre as autoridades fiscais dos EUA e as autoridades fiscais da Suíça, o reporte será efetuado diretamente pelas instituições financeiras Suíças ao IRS.

Portugal está a dar os primeiros passos no sentido de negociar um acordo intergovernamental com os EUA, mas poucos desenvolvimentos ainda se conhecem neste assunto. Os grandes grupos financeiros portugueses já se encontram a tomar as medidas necessárias para a implementação do FATCA, com ou sem acordo intergovernamental, enquanto que os grupos financeiros de pequena e média dimensão só agora começam a dar os primeiros passos nesta realidade. (Isaac, 2013)

competência dos tribunais nacionais. Uma disparidade de princípios que seria desejável harmonizar.

Pelo que, a instituição de um órgão consultivo em Portugal, a par da harmonização de normas, princípios e medidas relativas aos limites do planeamento fiscal, mais concretamente, dos entendimentos subjacentes à CGAA, resultaria numa maior segurança e confiança pelos contribuintes na atuação da autoridade tributária e dos tribunais e uma maior justiça na tributação, a uma escala internacional.

Entende-se que, as várias pronúncias do TJ, que em muito contribuíram para a evolução do direito da União Europeia relativamente a este tema, deveriam ser o ponto de partida da harmonização dos princípios e das normas relativas a planeamento fiscal, uma vez que face às diversas pronúncias do Tribunal, nota-se uma evolução na apreciação e nas considerações sobre a matéria, e uma maior coerência na defesa de direitos consagrados ao nível da União Europeia.

Neste seguimento e tal como se tem vindo a defender, pronunciou-se a Comissão Europeia com a publicação de uma Recomendação relativa a planeamento fiscal agressivo em 6 de dezembro de 2012³⁰, onde é referido o seguinte,

Como as estruturas de planeamento fiscal são cada vez mais sofisticadas e frequentemente os legisladores nacionais não dispõem de tempo suficiente para reagir, muitas vezes as medidas específicas antiabuso revelam-se inadequadas para responder adequadamente às novas estruturas de planeamento fiscal agressivo. Essas estruturas podem ter um impacto negativo nas receitas fiscais nacionais e no funcionamento do mercado interno. Por conseguinte, é oportuno recomendar a adopção pelos Estados-Membros de um regra geral antiabuso

³⁰ Sobre este tema recomendamos a leitura de Clotilde Palma “A Comunicação da CE sobre fraude e evasão fiscais e a Recomendação sobre planeamento fiscal agressivo”, Revista TOC – N.º 156, Março de 2013.

comum, o que deverá igualmente permitir evitar a complexidade da coexistência de inúmeras regras diferente.³¹

Um dos problemas enunciados pela Comissão no âmbito da referida Recomendação a qual se pretende dar algum destaque é a existência de situações de duplas deduções, em que a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado de residência, e de dupla não tributação, em que os rendimentos que não são tributados no Estado da fonte são isentos de imposto no Estado de residência.

Ora, a criação de uma diretiva que verse integralmente sobre a cláusula geral anti-abuso, os princípios subjacentes e os seus pressupostos de aplicação, ao ser transposta para o ordenamento jurídico dos vários Estados-Membros seria, efetivamente, um enorme avanço na luta contra a evasão fiscal, determinado pela efetiva e eficaz aplicação da CGAA.

Porém, quanto à metodologia de aplicação da CGAA considera-se que, esta deveria ser regulada pelos próprios Estados-Membros, face às normas internas vigentes em cada estado relativamente a procedimento e processo tributário, que divergem de país para país, e sobre as quais se considera que não deve existir uma ingerência por parte dos órgãos da União Europeia, não obstante todas as recomendações que podem e devem ser prestadas pelos órgãos da União Europeia para esse efeito.

³¹ Leia-se a este respeito a recomendação relativa a planeamento fiscal agressivo e normas mínimas de boa governação em matéria fiscal, publicadas em 6 de dezembro de 2012.

Capítulo 5

Conclusão

O objetivo proposto para a presente dissertação de mestrado foi contextualizar a CGAA no planeamento fiscal e, de forma crítica, evidenciar quais os motivos subjacente aos seus reais problemas de aplicação. Desta forma, pretendeu-se fazer uma análise comparada com outros ordenamentos jurídicos, com vista a enunciar uma solução que se entende poder ajudar o Estado na luta contra a evasão e fraude fiscal, sem que os contribuintes se vejam limitados nos seus direitos e princípios constitucionalmente consagrados, nomeadamente da segurança tributária ou da proteção da confiança.

Neste âmbito foram elencadas questões, nomeadamente, se será eficaz a aplicação da CGAA? Qual o porquê da escassa apreciação de situações de aplicação da CGAA pelos tribunais administrativos e fiscais? E do ponto de vista da constitucionalidade legal, haverá alguma coisa que se possa dizer? O que deve ser feito no sentido de melhorar aquilo que é hoje a CGAA?

Assim, identificou-se problemas da CGAA que podem ajudar a explicar e a responder às perguntas formuladas.

A CGAA, face aos conceitos indeterminados que a constituem, apresenta, desde logo, uma enorme subjetividade na interpretação dos seus elementos, o que desencadeia uma enorme margem de discricionariedade na sua aplicação.

Ademais, a violação do princípio da liberdade de gestão fiscal que a primeira redação da CGAA apresentava, faz com que se conclua que apesar da importância que assume a CGAA num determinado ordenamento jurídico, esta foi constituída em Portugal sem a correta ponderação de todas as suas consequências, passando-se de um regime em que se entendia existir o direito às habilidades fiscais para um regime em que a mera obtenção de vantagens fiscais tinha como consequência a aplicação da CGAA.

Certo é que, a redação da CGAA sempre suscitou dúvidas e discussões doutrinárias, resultando na sua escassa aplicação, ou, na maior parte dos casos na aplicação dúbia pela autoridade tributária, ao que corresponde a emissão de liquidações adicionais de imposto igualmente dúbias. Apresentando-se a CGAA, sobretudo como um elemento meramente dissuasor de atuações de planeamento fiscal abusivo, não cumprindo o objetivo para o qual foi criada, ou seja, o combate ao planeamento fiscal abusivo.

Ora, tudo isto desencadeou na atual dificuldade de imposição, fixação e consequente respeito pelos princípios constitucionais subjacentes à CGAA, justificando-se assim a sua pouca eficácia, pouca aplicabilidade e o seu carácter mais formal do que prático.

Assim, entendeu-se que estes problemas da CGAA devem ser contrariados impondo-se a tomada de medidas pelo Governo.

Pelo que, se propôs a criação de uma Unidade de Aconselhamento à Aplicação da CGAA (UACGA), isto é, um órgão consultivo independente, que intervém através da emissão de um parecer de carácter idóneo, sobre a decisão

de aplicação da CGAA, tendo em consideração os elementos e argumentos apresentados pela autoridade tributária na decisão e pelo contribuinte em sede de audiência prévia, caso este tenha utilizado este ónus, ou *a posteriori* após notificação da UACGA para o efeito.

Na execução da presente dissertação e na resposta às questões formuladas constatou-se algumas limitações, desde logo na definição do próprio tema, uma vez que, o facto de ser um tema já abordado e debatido na doutrina obriga a um maior esforço na ponderação sobre uma forma inovadora e original para ser abordado e sobretudo no que haverá para ainda dizer.

Mais ainda, a escassez de estudos recentes sobre o impacto da evasão fiscal no PIB, que impede que se transmita ao leitor uma perceção mais concreta e realista do problema, e a necessidade de atuar no sentido de resolver os problemas subjacentes à CGAA.

No âmbito empresarial, a informação relativa à implementação de políticas internas de planeamento fiscal é bastante sigilosa, o que dificulta a perceção sobre o tipo de empresas (dimensão e setor) que recorre a operações de planeamento fiscal.

Ademais, o facto de esta dissertação ser realizada no âmbito do plano curricular da Faculdade de Economia e Gestão e a formação académica prévia ter sido obtida na área de Direito, resultou numa visão essencialmente jurídica do que económica ou contabilística, do conteúdo da dissertação.

Não obstante estas limitações, o presente estudo poderá contribuir para a melhor identificação e ponderação sobre os problemas subjacentes à CGAA e, sobretudo, contribuir para futuros estudos ou atuações que tenham como objetivo resolver o problema da eficácia da CGAA.

Posto isto, entende-se que seria interessante para efeito de futuros trabalhos perceber qual o impacto da carga fiscal nas demonstrações financeiras de 500 empresas portuguesas escolhidas aleatoriamente, ou não, de forma a apurar

quais as empresas com maior tendência para efetuar operações de planeamento fiscal, quais as que possivelmente assumirão um maior risco nas práticas de planeamento fiscal. Também, em quais faria sentido, em termos de poupança fiscal, prosseguir políticas de planeamento fiscal e no âmbito de que tipo de rendimento. Lembra-se que, um dos motivos que leva os gestores a procederem à manipulação de demonstrações financeiras são motivos puramente fiscais.

Igualmente, num possível estudo sobre o tema relativo ao FATCA, medida introduzida pelo estado norte-americano de combate à evasão e fraude fiscal que envolve acordos internacionais com outros estados, seria interessante perceber, face à avaliação dos prós e contras do regime, quais os impactos no ordenamento jurídico português.

Ainda, quanto ao crime de fraude fiscal considera-se que a questão relativa à dificuldade probatória dos atos que constituem o tipo legal de crime é bastante interessante, e ainda que possa já ter sido objeto de vários estudos, uma abordagem inovadora seria sempre de ter em conta.

Finalmente, a questão relativa à harmonização das normas fiscais, tem sido um tema em voga no âmbito da união europeia, e cada vez mais os estados-membros discutem e ponderam sobre a possibilidade de harmonização de normas relativamente a determinados rendimentos, pelo que, seria interessante analisar, ainda que empiricamente, os efeitos da harmonização de normas relativamente a um determinado tema fiscal.

Bibliografia

- Afonso, Óscar., & Gonçalves, Nuno. (2012). *A Economia Não Observada em Portugal*. OBEGEF.
- Antunes, F. Vaz. (2006). *A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português*. In G. Teixeira, & E. Almedina (Ed.), *Estudos de Direito Fiscal - Teses seleccionadas do I Curso de pós-graduação em direito fiscal - Faculdade de Direito da Universidade do Porto - CIJE - Centro de Investigação Jurídico-Económica* (pp. 60-186).
- Behren, F. (2013). Using a sledgehammer to crack a nut: Why fatca will not stand. *Wisconsin Law Review*, pp. 205-236.
- Cadbury Schweeps & Cadbury Schweeps Overseas, C-196/04 (Tribunal de Justiça 12 de setembro de 2006).
- Camus, A. (1953). *ACTUELLES II*. França: Les Éditions Gallimard.
- Carlos, A. Brás. (2010). *Impostos : teoria geral*. Coimbra: Almedina.
- Costa, J. M. Cardoso da. (1970). *Curso de direito fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Courinha, G. Lopes. (2009). *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua Compreensão*. Coimbra: Almedina.
- Decreto-Lei 29/2008, de 15 de fevereiro, DIÁRIO DA REPÚBLICA: I SÉRIE, n.º 39, pp. 1205 a 1210
- Decreto-Lei n.º 476/99, 9 de novembro de 1999, DIÁRIO DA REPÚBLICA: I-A SÉRIE, n.º 261/99, pp. 7831 a 7834
- Deloitte. (2014). *Netherlands Highlights 2014. Deloitte International Tax*.
- Emsland-Starke, C-110/99 (Tribunal de Justiça 14 de dezembro de 2000).
- Ernst&Young. (2013). *GAAR rising - Mapping tax enforcement's evolution*. Fevereiro: 2013 EYGM Limited.
- Ferreira, R. M.Fernandes, Gonçalves, M. Respício, & Sá, L. Bordalo. (2011). *Cláusula Geral Anti Abuso: a primeira decisão judicial. Público*.

- Fund. (2012). *Italy: Technical Assistance Report –The Delega Fiscale and the Strategic Orientation*. Washington, D.C.: International Monetary Fund - Publications Services. Disponível em:
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2012/cr12280.pdf>
- Gama, J. Taborda da. (1999). Ato Elisivo, Ato Lesivo – Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Portugues. *Revista Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XL, n.º1 e 2*, p. 289-316.
- Halifax, processo C-255/02 (Tribunal de Justiça 21 de fevereiro de 2006).
- Hart, C. (1998). *Doing a literature review*. London: SAGE Publications Ltd.
- Isaac, C. (2013). FATCA e as suas implicações. *Jornal de Negócios*.
- Kekus, M. K. (2013). Relatório sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais. *Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários*.
- Léger, P. (2006). Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger.
- Morais, R. Duarte. (2003). Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes. O artº 60º do CIRC No Quadro das Legislações CFC. *Tese Doutoramento*. Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito - Porto.
- Nabais, J. Casalta. (2005). *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. Casalta. (2010). Liberdade de gestão fiscal das empresas. *Fiscalidade*, pp. 5-112.
- Nogueira, A. Pinto. (2009). Abuso de Direito em Fiscalidade Directa – A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário. *Separata da Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, VI*, pp. 233-299.
- Oliveira, A. Fernandes. (2009). *Legitimidade (A) do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abusos e os Conflitos de Interesse*. Coimbra Editora. Disponível em <http://www.publico.pt/opiniaojornal/clausula-geral-antiabuso-a-primeira-decisao-judicial-22677723>

Palma, C. Celorico. (2009). A nova Directiva e o Regulamento de Combate à fraude nas transacções intracomunitárias. *Revista TOC*, N.º107, pp. 30-39.

Pinto, J. A. Pinheiro. (2009). O abuso das normas antiabuso. *Fiscalidade*, pp. 43-46.

Processo, 4255/10 (Tribunal Central Administrativo do Sul, 15 de fevereiro de 2011).

Processo, 5104/11 (Tribunal Central Administrativo do Sul, 14 de fevereiro de 2012).

Processo, 5523/12 (Tribunal Central Administrativo do Sul, 24 de abril de 2012).

Processo, 47/2013-T (Centro de Arbitragem Tributária, 20 de dezembro de 2013).

Processo, 43/2013 (Centro de Arbitragem Tributária, 26 de novembro de 2013).

Processo, 70/2013 (Centro de Arbitragem Tributária, 4 de novembro de 2013).

Processo, 139/2013 (Centro de Arbitragem Tributária, 19 de dezembro de 2013).

Processo, 224/2013 (Centro de Arbitragem Tributária, 2 de abril de 2014).

Público. (16 de Junho de 2013). Ministério Público acusa 30 arguidos no âmbito da Operação Furacão. *Público*. Disponível para leitura em <http://www.publico.pt/sociedade/noticia/ministerio-publico-acusa-30-arguidos-no-ambito-da-operacao-furacao-1597357>

Ramos, V. Moura. (2001). Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, LXXVII, pp. 689-720.

Recomendação da Comissão no que se refere a medidas destinadas a encorajar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governação em matéria fiscal, 6 de dezembro de 2012. Bruxelas: C (2012) 8805 final.

Recomendação da Comissão relativa ao Planeamento Fiscal Agressivo, 6 de dezembro de 2012. Bruxelas: C (2012) 8806 final.

- Sanches, J. Saldanha. (2000). Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 348, pp. 9-46.
- Sanches, J. Saldanha. (2003). Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional. *Fisco*.
- Sanches, J. Saldanha. (2006). *Os limites do planeamento fiscal: Substancia e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. Saldanha. (2009). As duas constituições - nos dez anos da cláusula geral anti-abuso. In Vários, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal* (pp. 39-70). Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. Saldanha., & Gama, J. T. (2005). Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In M. A. Greco, & M. S. Godoi, *O Princípio da Solidariedade Social*. São Paulo: Dialética.
- Teixeira, M. Duro. (2009). Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal - Algumas Notas. In Vários, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal* (pp. 237-265). Coimbra: Coimbra Editora.
- Vasques, Sérgio. (2013). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

