



CAROLINA ALEXANDRA DA CRUZ XAVIER

**PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO: DELIMITAÇÃO
CONCEPTUAL DE UMA NOVA REALIDADE**

Dissertação com vista à obtenção
do grau de Mestre em Direito

Orientadora:

Doutora Rita Calçada Pires, Professora da Faculdade de Direito da
Universidade Nova de Lisboa

Setembro de 2016



CAROLINA ALEXANDRA DA CRUZ XAVIER

**PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO: DELIMITAÇÃO
CONCEPTUAL DE UMA NOVA REALIDADE**

Dissertação com vista à obtenção
do grau de Mestre em Direito

Orientadora:

Doutora Rita Calçada Pires, Professora da Faculdade de Direito da
Universidade Nova de Lisboa

Setembro de 2016

DECLARAÇÃO DE COMPROMISSO ANTI-PLÁGIO

Declaro por minha honra que o trabalho é original e que todas as citações estão corretamente identificadas. Tenho consciência de que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética e disciplinar.

DECLARAÇÃO DO NÚMERO DE CARATERES

O corpo desta dissertação, incluindo espaços e notas, ocupa um total de 181 004 caracteres.

AGRADECIMENTOS

A todos aqueles que me ajudaram na realização deste trabalho o meu profundo agradecimento.

À Professora Rita Calçada Pires por ter aceitado orientar a minha investigação, pela sua disponibilidade, amabilidade e compreensão e, sobretudo, pela sábia orientação, com sugestões e comentários que muito me ajudaram.

Não posso deixar de referir os meus pais. Agradeço ao meu pai todos os sábios conselhos que me tem dado ao longo dos anos, por me ter introduzido ao mundo do Direito e pela forma extraordinária com que me tem guiado e acompanhado. Agradeço à minha mãe a garra, a determinação e a ambição que sempre me incutiu. Agradeço a ambos serem pais presentes e os melhores que eu poderia desejar.

MODO DE CITAR E OUTRAS CONVENÇÕES

A economia da presente dissertação obriga-nos ao recurso a um meio de citação abreviado e à utilização de abreviaturas ao longo do texto.

No início do trabalho é possível encontrar uma lista de abreviaturas.

Na primeira citação as monografias são citadas com a indicação do nome do autor, título da obra, ano da edição consultada e página (s). As citações seguintes são abreviadas: nome do autor, primeiras palavras do título e respectivas página (s). Quando a citação seja repetida, será utilizada a expressão “*Idem*”. Nas obras com mais do que três autores apenas é referido o nome do primeiro, seguido de [et al.]. No final do trabalho encontra-se uma lista de bibliografia com as indicações bibliográficas completas.

A jurisprudência é referida através da identificação do tribunal, nº e data do acórdão. Se possível, será identificado a página na internet que contém o acesso ao acórdão. No final do trabalho encontra-se uma lista completa, organizada por jurisprudência nacional, comunitária e estrangeira, com referência à data do acórdão, número de processo, relator e descritores.

ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão
Acs.	Acórdãos
al.	Alínea
als.	Alíneas
art.	Artigo
arts.	artigos
AT	Autoridade Tributária
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CFC	<i>Controlled Foreign Companies</i>
CGAA	Cláusula Geral Anti- Abuso
cit.	Citado
COM	Comunicação
CRP	Constituição da República Portuguesa
ed.	Edição
EM	Estado(s) Membro (s)
Fig.	Figura
ex.	exemplo
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
Nº	Número
p.	página
pp.	páginas
PFA	Planeamento fiscal agressivo
PME	Pequenas e médias empresas
Proc.	Processo
Procs.	Processos
SGPS	Sociedade Gestora de Participações Sociais
Ss	Seguintes
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
EU	União Europeia
Vol.	Volume

RESUMO

A globalização veio alterar a forma como os agentes económicos se relacionam entre si. Face ao avanço das novas tecnologias e à facilidade de mobilidade, a fiscalidade internacional vê as suas fronteiras territoriais e políticas cada vez mais diluídas. Estes fatores propiciam o aproveitamento, por parte dos agentes económicos, das disparidades e tecnicidades existentes entre as diferentes jurisdições, dando origem ao fenómeno do Planeamento Fiscal Agressivo.

Os contribuintes, em especial as empresas multinacionais, têm vindo a adotar várias formas de diminuição indevida da carga fiscal, através de esquemas cada vez mais complexos e que envolvem normalmente mais que uma jurisdição.

Estes esquemas, que aproveitam as áreas cinzentas da lei, conduzem a efeitos negativos bastante significativos, pois geram a erosão das receitas fiscais dos Estados, severos entraves à concorrência económica e afetam princípios basilares como a confiança, moralidade da Administração e do particular, segurança jurídica e justiça tributária.

A expressão “Planeamento Fiscal Agressivo” é relativamente recente e, como tal, ainda há uma grande incerteza quanto ao seu significado e alcance. Torna-se imperativo, ao nível da segurança jurídica, delimitar esta nova realidade e analisar a sua crescente importância ao nível do Direito Fiscal Internacional. Por esta razão, será objeto de especial análise a tentativa de determinação do significado de Planeamento Fiscal Agressivo e a análise do espaço que este ocupa dentro do espectro das formas de minimização da carga fiscal por parte do contribuinte.

Palavras-Chave: Tributação; Planeamento Fiscal Agressivo; Planeamento Fiscal; Globalização; Evasão Fiscal; Artificialidade

ABSTRACT

Globalization has changed the way economic agents relate to each other. Given the development of new technologies and ease of mobility, international taxation sees its territorial and political borders increasingly diluted. These factors favor the use by economic agents of the differences between tax jurisdictions, giving rise of the phenomenon of Aggressive Tax Planning.

Taxpayers, especially multinational companies, have been adopting various forms of undue ways of lower tax burden, through increasingly complex schemes that usually involve more than one jurisdiction.

These schemes, which take advantage of the gray areas of the law, generate significant negative effects because they increase the erosion of tax revenues, create obstacles to economic competition and affect basic principles such as trust, morality of the tax administration and particular, in legal certainty and tax justice.

The term "Aggressive Tax Planning" is a relatively recent term and, as such, there is still great uncertainty as to its meaning and scope. It is imperative, in terms of legal certainty, to define this new reality and analyze their growing importance in terms of International Tax Law. For this reason, it will be necessary to determine analysis and determine the meaning of Aggressive Tax Planning as a way to understand the space it occupies within the spectrum of ways to minimize the tax burden on the taxpayer.

Key- Words: Taxation; Aggressive Tax Planning; Tax Planning; Globalization, Tax Avoidance; Wholly Artificial Arrangements;

INTRODUÇÃO

Vivemos num tempo em que a fiscalidade internacional é uma realidade cada vez mais complexa. Esta complexidade tem crescido em relação direta com o fenómeno da globalização, e seus efeitos, como a liberdade de transação de pessoas, bens e capitais, bem como da crescente utilização de novas tecnologias.

Assiste-se a um acentuado entrosamento das economias e dos agentes económicos na arena internacional, o que cria uma realidade fiscal complexa que proporciona oportunidades de planeamento fiscal.

Os contribuintes, em especial as empresas e as grandes multinacionais, abordam a fiscalidade internacional numa perspetiva de gestão e planeamento, fazendo uso dos vários instrumentos fiscais numa perspetiva global. Há um recurso crescente a práticas complexas e estruturadas cujo objetivo final é a minimização da carga fiscal suportada.

A economia e o comércio digital têm dado azo a que contribuintes bem informados e especialistas fiscais desenvolvam a aptidão em explorar as oportunidades de arbitragem legal e os limites do planeamento fiscal aceitável, adotando comportamentos fiscais cada vez mais complexos e agressivos. As diferenças na tributação das empresas entre países são a força motriz para a transferência de lucros das sociedades.

Estes comportamentos, designados de planeamento fiscal agressivo, afetam gravemente a base tributária dos Estados e colocam em causa princípios basilares do Direito Fiscal, como a justiça fiscal e a equidade.

Cabe, então, analisar qual o papel que o Planeamento Fiscal Agressivo ocupa no atual contexto de sociedades plurais e em que consiste o seu cerne dogmático.

Para a nossa dissertação, o objeto de estudo serão, numa primeira fase as diversas formas de minimização da carga fiscal e a exploração da incerteza de conceitos, para, numa segunda fase, se proceder a uma tentativa de delimitação do conceito de Planeamento Fiscal Agressivo. Nesse sentido, irá ser dado especial destaque ao importante contributo dado por organizações como a OCDE e a União Europeia no desenvolvimento do conceito.

A escolha do tema da exploração do conceito de planeamento fiscal agressivo para objeto de estudo da presente dissertação teve o especial propósito de encontrar uma matéria atual e relevante, que tem tido um forte impacto no desenvolvimento do Direito Fiscal Internacional.

São vários os casos recentes de práticas fiscais agressivas por parte das multinacionais, dos quais destacamos o *LuxLeaks* e o *Panama Papers*, devido à avultada abrangência de empresas envolvidas e a conseqüente erosão da matéria coletável do imposto e a transferência de lucros envolvidas.

Na sequência do surgimento cada vez mais frequente de práticas fiscais agressivas, esta matéria tem vindo a ganhar um crescente destaque, em especial com o recente movimento do G20/OCDE designado de BEPS. Também a doutrina tem vindo a aprofundar o tema do Planeamento Fiscal Agressivo. No entanto, a maioria dos estudos sobre este tema recaem sobre as suas nefastas conseqüências para as administrações tributárias e focam-se apenas na perspectiva do combate.

Vários autores têm procurado densificar o planeamento fiscal agressivo, sem no entanto conseguir dar uma visão clara quanto ao seu conteúdo e limites. Normalmente associado a esquemas complexos e fruto da globalização, o Planeamento Fiscal Agressivo carece de uma delimitação, tornando-se esta matéria de especial importância numa perspectiva de segurança jurídica.

Por não ser um conceito legal, não há uma definição legal de planeamento fiscal agressivo, o que gera grandes incertezas quanto ao seu conteúdo e limites.

Antes de mais, existe uma grande variedade terminológica para designar este tipo de comportamentos e esquemas, nem sempre coincidentes quanto ao seu conteúdo. Também ao nível dos limites surgem dúvidas sobre onde colocar o planeamento fiscal agressivo no espetro da legalidade/ilegalidade.

Existem posições variadas sobre a colocação do planeamento fiscal agressivo dentro dos comportamentos *extra legem*, no limbo entre os comportamentos *extra legem* e *intra legem*, ou dentro dos comportamentos *intra legem*. Estas posições irão variar consoante o entendimento do que consiste o cerne do planeamento fiscal agressivo e irão determinar se se justifica a autonomia do conceito.

Por esta razão e por uma questão de encadeamento lógico, a primeira fase do processo de investigação passa pela definição dos comportamentos *intra legem*, *extra legem* e *contra legem* (sendo dada pouca relevância a este último pois são comportamentos que violam diretamente a lei fiscal e, como tal, saem fora do âmbito do planeamento fiscal agressivo). Também aqui há uma grande abundância de conceitos que necessitam de clarificação, de forma a mais tarde se poder enquadrar o Planeamento Fiscal Agressivo dentro deste espetro.

Numa segunda fase, dedicada à tentativa de delimitação do planeamento fiscal agressivo, irá ser feita uma análise do tratamento que este tema tem tido por parte de organizações, doutrina, legislação e jurisprudência.

De seguida, pretende-se clarificar se há uma diferença substancial entre planeamento fiscal agressivo e planeamento fiscal abusivo, pois há autores que fazem esta distinção com base no recurso ao elemento da artificialidade, bem como o recurso à moral fiscal. E, portanto, uma questão que se irá colocar, na fase final da dissertação, é a de saber se o planeamento fiscal agressivo é um conceito autónomo que merece um tratamento específico, ou se, por outro lado, é um conceito que já é enquadrável nos comportamentos *extra legem*, sendo uma expressão que tem ganho maior destaque por estar associada à globalização.

Temos consciência de que o tema do planeamento fiscal agressivo pode ser abordado de diversos prismas e com diferentes objetivos. Nesta dissertação, faremos uma abordagem restrita à tentativa de delimitação do conceito, apesar de o tema ser suscetível e merecer um estudo mais amplo, em especial quanto ao combate.

Assim, a nossa dissertação será estruturada em três capítulos. No primeiro, serão analisadas as várias formas de minimização da carga fiscal por parte do contribuinte e clarificação das questões terminológicas. No segundo, irá ser analisado o impacto da globalização no Direito Fiscal e o surgimento do Planeamento Fiscal Agressivo. Tentar-se-á dar uma panorâmica geral sobre o tratamento desta figura por parte das várias entidades e organizações, de forma a poder delimitar o seu conteúdo.

No terceiro, iremos explorar os fundamentos subjacentes a duas posições contrárias, uma a favor da autonomização do conceito, apoiada na moralidade fiscal, e outra que insere o planeamento fiscal agressivo dentro do conceito de evasão fiscal (comportamentos fiscais *extra legem*).

Salienta-se a importância da necessidade de delimitação desta nova realidade, que se apresenta como um dos mais relevantes desafios da fiscalidade internacional atual. Enquanto fenómeno global, será necessária a criação de um pensamento teórico de suporte, de forma a se poder, numa fase posterior, delinear estratégias preventivas e de combate.

Atualmente assiste-se a uma grande incerteza concetual em torno do planeamento fiscal agressivo, pretendendo a presente dissertação dar um contributo significativo no desenvolvimento desta nova realidade, cuja evolução dependerá do tratamento futuro a ser dado pela doutrina e pela jurisprudência.

Deste modo, o objetivo final da nossa dissertação será analisar o estado atual da evolução do conceito de planeamento fiscal agressivo enquanto nova realidade, fruto da alteração de paradigmas provocados pela crescente abertura e facilitação das relações económicas internacionais, e explorar os possíveis rumos de desenvolvimento deste fenómeno.

CAPÍTULO I. PLANEAMENTO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE MINIMIZAÇÃO DA CARGA FISCAL

1. Enquadramento

1.1. Delimitação Conceptual: Variedade Terminológica e Distinção de Figuras Afins

A primeira dificuldade na análise do Planeamento Fiscal Agressivo (doravante designado como PFA) será a sua inserção dentro da grande variedade terminológica construída pela doutrina e pela jurisprudência. Numa primeira análise será importante identificar as três formas de planeamento fiscal (*intra legem*, *extra legem* e *contra legem*), e definir os seus limites de aplicação.

Neste domínio existe uma forte criatividade conceptual, pois não existem definições uniformizadas, nem tão pouco uma valoração consensual deste fenómeno. A terminologia varia muito de sistema jurídico para sistema jurídico e, mesmo no quadro de determinado sistema, de autor para autor.

A isto somam-se as dificuldades resultantes das traduções. Muitos estudos internacionais assentam em distinções provenientes da tradição anglo-saxónica, que não coincidem necessariamente com os termos prevalecentes dos direitos continentais. Assim, é frequente o uso de expressões como *tax evasion*, *tax fraud*, *tax planning*, *tax minimizing*, *tax mitigation*, *tax avoidance*,... mas nem sempre com grande clareza terminológica. O caso mais evidente desta fluidez terminológica é com a expressão *evasão fiscal*¹, que, num sentido mais amplo,

¹ Tal como refere DIOGO LEITE DE CAMPOS «A noção de evasão fiscal, de conteúdo extremamente vago e multifacetado e de recorte jurídico mais que duvidoso, tem servido sobretudo para o discurso do poder e dos interesses. É associada a conceitos como “fraude fiscal”, “gestão fiscal”, “engenharia fiscal”, “fraude legal”, “ilusão fiscal”, etc». Cfr. DIOGO LEITE CAMPOS, “Evasão fiscal, Fraude fiscal e Prevenção fiscal”, in *Problemas Fundamentais do Direito tributário*, Lisboa, Visilis Editores, 1999, p.191

pode abranger a fraude fiscal e, noutros casos, em sentido restrito, pode coincidir com a noção de planeamento fiscal *extra legem*².

Portanto, nas línguas latinas o que é comumente conhecido como evasão, poderá não corresponder ao inglês *tax evasion*, mas sim ao termo *tax avoidance*. Por seu lado *tax evasion* corresponderia a uma noção imprecisa de fraude fiscal³.

A doutrina alemã costuma distinguir entre *Steuerhinterziehung* (evasão fiscal), *Steuervermeidung* (evitação fiscal) e *Steuerumgehung* (elisão fiscal).⁴ Na doutrina espanhola, são frequentes as expressões *planificación fiscal* e *economía de opción*⁵, sendo esta última vista como uma liberdade do contribuinte, tendo como limites a *fraud de ley tributario*, as *anomalías negociales*.⁶

Por outro lado, entre nós, na doutrina portuguesa, já vários autores se dedicaram a esta questão, dos quais destacamos GUSTAVO COURINHA⁷, SALDANHA SANCHES⁸, VASCO MOURA RAMOS⁹, GONÇALO AVELÃS NUNES¹⁰ e NUNO SÁ GOMES¹¹.

Iremos ter em conta estes contributos, integrando-os com outros da doutrina e jurisprudência nacional, europeia e internacional, bem como a legislação

² Tal como refere RENATA DUARTE “Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem pois, comportamento ilícito.”, Cfr. RENATA DUARTE, “Planeamento tributário nas operações de importação”, in *Planeamento tributário*, Hugo Brito Machado, Inês Martins, et. al., Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, Outono de 2004, p.421

³ Para maiores desenvolvimentos sobre a questão terminológica Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, in *Revista Fiscalidade* nº38 ISG Abril-Junho, 2009, pp.63- 81

⁴ KLAUS TIPKE, *An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung* in *Fachinstitut der Steuerberater* (ed.), *Steuerberater-Jahrbuch 1972/73*, Editorial Dr. Otto Schmidt, Colónia, 1973, p. 510

⁵ Para maior desenvolvimento dos conceitos em Espanha, Cfr. CÉSAR GARCÍA NOVOA, *La planificación fiscal en España* in *Planeamento e evasão fiscal – Jornadas de contabilidade e fiscalidade*, coord. José Campos Amorim, Editorial SA, Novembro 2010, pp.139-147

⁶ PONT CLEMENT, *La economía de opción*, Madrid, Marcial Pons, 2006

⁷ GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua Compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004.

⁸ SALDANHA SANCHES, *Os limites do planeamento fiscal_ Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p.21

⁹ VASCO MOURA RAMOS, *Da Cláusula Anti-Abuso e Direito Fiscal e da sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, Coimbra, Separata do Boletim da Faculdade de Direito, vol. LXXVII, 2001, pp. 67’ss

¹⁰ GONÇALO AVELÃS NUNES, *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal à Luz dos Princípios Constituintes de Direito Fiscal*, Separata da Revista Fiscalidade, nº 3, 2000, p.41

¹¹ NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, vol.II, Lisboa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Ministério das Finanças- DGCI, 1982.

relevante, de forma a expor com clareza as proposições normativas sustentadas na presente dissertação.

Apesar desta indefinição, iremos categorizar, numa primeira análise, o comportamento dos contribuintes no sentido de redução da carga fiscal em três categorias, nomeadamente: planeamento fiscal (planeamento fiscal *intra legem*), evasão fiscal (planeamento fiscal *extra legem*) e fraude fiscal (planeamento fiscal *contra legem*).

1.2. Planeamento Fiscal *Intra Legem*: Planeamento Fiscal

O planeamento fiscal *stricto sensu* é o conjunto de permissões normativas ou de omissões propositadas na lei, que têm como objetivo final a poupança fiscal por parte dos contribuintes. Esta redução ou mitigação da carga fiscal é expressa ou implicitamente desejada e incentivada pelo legislador, sendo condutas previstas na letra e espírito da lei. A expressão associada mais comum será planeamento fiscal, mas também se poderá associar este fenómeno a expressões como evasão fiscal *intra legem*, poupança fiscal, gestão fiscal, *tax planning*, *tax engineering*, *tax mitigation*, *Steuervermeidung*, *planificación fiscal*, *choix fiscal* ou *risparmio d'imposta*.

Doravante esta forma legítima de diminuição da carga fiscal irá ser designada por planeamento fiscal, isto porque consideramos ser a expressão que melhor se adequa a este fenómeno. É a expressão vulgarizada nos países da Europa continental, corresponde à noção anglo-saxónica mais comum (*tax planning*), bem como à expressão utilizada em alguns dos acórdãos mais marcantes do TJUE em matéria de fiscalidade.¹²

Do ponto de vista constitucional, o planeamento fiscal enquadra-se nas liberdades de iniciativa económica e da empresa dos artigos 61º, 80º, alínea c), e

¹² Nesta matéria cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax*, C-255/02

86º da CRP¹³. Como tal, não impende sobre o planeamento fiscal qualquer juízo de ilegalidade, pois é uma atuação no âmbito da liberdade de gestão fiscal que tem o importante contributo de reafirmar a esfera de livre disponibilidade económica dos indivíduos e das suas organizações empresariais.

O planeamento fiscal é uma faculdade legítima permitida pela lei e, inclusive, acarinhada pelo legislador. O Direito Fiscal permite, muitas vezes, escolhas pelos contribuintes das diversas vias deixadas legalmente em aberto, no sentido de diminuir, ou inclusive eliminar a carga tributária. O planeamento fiscal é intrínseco à existência de regimes de tributação, na medida em que contém normas de incidência distintas e regimes diversos de tributação que permite a escolha de comportamentos pelo sujeito passivo.

A legitimidade do planeamento fiscal radica, à semelhança de qualquer outra reação à tributação que não tenha por intenção desobedecer à lei, na autonomia privada, i.e. na liberdade individual e inalienável de cada um organizar a sua vida e interesses do modo que livremente julgue ser mais convenientes.

Através do planeamento fiscal, tanto os particulares como as empresas procuram pagar menos impostos utilizando as normas mais apropriadas à sua real situação fiscal, atuando dentro do quadro jurídico existente.

A poupança fiscal é um direito dos contribuintes e uma condição necessária para a obtenção da segurança jurídica¹⁴.

Tal como refere SALDANHA SANCHES, o planeamento fiscal tem um papel indispensável “porque a gestão do risco fiscal, como parte da sua gestão económica, implica para o sujeito passivo a previsão antecipada da carga fiscal a que vai estar sujeito”¹⁵.

O planeamento é assim um jogo de vontades, nomeadamente a vontade do contribuinte em minimizar a sua carga fiscal e a vontade do legislador ao

¹³ Veja-se os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, Secção do Contencioso Tributário: proc. Nº4255/10, de 15.2.2011, Relator: Juiz Desembargador José Correia; proc. Nº 3877/10, de 20.11.2012, Relator: Juiz Desembargador Pedro Vergueiro.

¹⁴ SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal*..., p.9

¹⁵ SALDANHA SANCHES, “As duas Constituições- nos dez anos da cláusula geral antiabuso”, in *Planeamento e evasão fiscal, jornadas de contabilidade e fiscalidade*, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, (coord. José Campos Amorim), Vida Económica, p.109

estabelecer que determinadas realidades devam estar isentas ou pagar menos impostos que outras.

São vários os motivos que impulsionam o recurso ao planeamento fiscal, tanto do lado dos contribuintes, como do lado do Estado.

O contribuinte, ao fazer uma aplicação correta das normas fiscais, pode prosseguir de forma legítima e lícita opções que conduzem a uma redução da carga fiscal. O Estado, ao introduzir normas que permitam aliviar a carga fiscal dos contribuintes, impulsiona a economia e outros fatores societários paralelos (a nível social, cultural e educacional).

Desta forma, os agentes económicos promovem uma boa gestão fiscal ao minimizar os custos fiscais, sem o prejuízo do rigoroso cumprimento das leis tributárias.

A OCDE define planeamento como “esquema de organização de negócios pessoais ou empresariais, posto em operação de modo a minimizar as suas responsabilidades fiscais”¹⁶. A grande dificuldade desta definição é a sua amplitude, pois torna-se difícil conseguir uma efetiva e concreta delimitação das condutas a seguir.

Existe, no plano internacional, um conjunto de casos que de forma expressiva trataram o problema da liberdade de gestão e o planeamento fiscal em diversos ordenamentos. Destaca-se o caso *Wednesbury* no Reino Unido, no qual se determinou que todo o sujeito pode organizar os seus negócios no sentido de o tributo devido, nos termos de uma dada lei, seja menor do que o seria de outro modo¹⁷. No mesmo sentido encontramos o caso norte-americano *Gregory vs. Helvering*¹⁸, o caso *Commissioner vs. Court Holding Co*¹⁹, ou o caso australiano *Jacques vs. Helvering Judge*²⁰.

¹⁶Glossário de termos fiscais da OCDE, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#M>, acessado em Abril 2016

¹⁷ Associated Provincial Picture Houses Ltd v. Wednesbury Corporation, Court of Appeal, 1948

¹⁸ Supreme Court of the United States of America, Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue 1934

¹⁹ Supreme Court of the United States of America, Commissioner of Internal Revenue v. Court Holding Co., 1945

²⁰ High Court of Australia, Jaques vs. Federal Commissioner of Taxation, 1924

Ao nível da UE, o TJUE tem dado um importante contributo ao nível do planeamento fiscal, defendendo, não só a liberdade de iniciativa e gestão, como reconhecendo que tais atos devem corresponder a situações com substância económica, como ocorre nos acórdãos: *Cadbury Schweppes*²¹, caso *Eurowings Luftverkehrs AG*²², caso *Rolf Dieter Danner*²³ caso *Skandia e Ramstedt*²⁴, caso *Inspire Art*²⁵ e caso *Comissão/França*²⁶.

O TJUE tem sido também prolífico em desmistificar a ideia do planeamento fiscal como uma prática ilícita, nomeadamente ao reconhecer o direito do contribuinte “escolher a estrutura da sua atividade de forma a limitar a sua dívida fiscal”²⁷.

Ao nível da doutrina nacional, SALDANHA SANCHES densifica o conceito, descrevendo-o como uma “técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”²⁸.

Nesta linha de raciocínio de poupança fiscal, destaca-se também MARTA CALDAS²⁹, VASCO MOURA RAMOS³⁰ e GONÇALO AVELÃS NUNES³¹.

Também a jurisprudência portuguesa tem refletido sobre o planeamento fiscal e aplicado os princípios da liberdade de gestão nas esferas pessoal e

²¹ Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes plc*, *Cadbury Schweppes Overseas Ltd*

contra *Commissioners of Inland Revenue*, C- 196/04
²² Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de outubro de 1999, *Eurowings Luftverkehrs AG* contra *Finanzamt Dortmund-Unna*, C-294/97

²³ Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de outubro de 2002, *Rolf Dieter Danner*, C- 136/00

²⁴ Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de junho de 2003, *Försäkringsaktiebolaget Skandia(publ)*, *Ola Ramstedt e Riksskatteverket*, C-422/01

²⁵ Acórdão do Tribunal de Justiça de 30 de setembro de 2003, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam e Inspire Art Ltd*, C-167/01

²⁶ Acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 1986, *Comissão das Comunidades Europeias v. República Francesa*, C-270/83

²⁷ Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax plc*, *Leeds Permanent Development Services Ltd*, *County Wide Property Investments Ltd* contra *Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02;

²⁸ SALDANHA SANCHES, *Os limites do planeamento fiscal...*, p.21

²⁹ MARTA CALDAS, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal ?*, Coimbra, Almedina, Maio 2015, p.160

³⁰ VASCO MOURA RAMOS, *Da Cláusula Anti-Abuso e...*, pp. 67'ss

³¹ GONÇALO NUNES AVELÃS, *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito...*,p.45

empresarial, em especial para distinguir os custos fiscalmente relevantes dos outros.³²

Porém, apesar dos esforços jurisprudenciais e doutrinários, a expressão continua a ser incorretamente empregue, mesmo entre nós. O decreto-lei n.º 29/2008 define planeamento fiscal como “Qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”³³. Esta noção encontra-se em completo desalinho com as propostas concetuais internas e internacionais.

Somente poderá ser considerado como planeamento fiscal a conduta que for lícita e esteja de acordo com a lei, pois, tal como explica MARY ELBE QUEIROZ, “é preciso que tudo aconteça de facto, exista no mundo real e possa ser provada a sua materialidade”³⁴.

A planificação fiscal resulta assim da autonomia privada de cada um, pois é um direito que decorre do princípio da liberdade de escolha de cada contribuinte. O contribuinte poderá reestruturar ou organizar os seus negócios de forma a atingir o máximo benefício.

Sempre que o contribuinte adote comportamentos conforme as normas fiscais e o ordenamento jurídico, não há qualquer motivo que o impeça de gerir os tributos da forma que lhe for mais favorável. De acordo com PINHEIRO PINTO, “efetivamente, 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”³⁵.

Em matéria de poupança fiscal, o Estado, sob o desiderato de estimular determinada atividade ou setor de economia, cria regras jurídicas que lhe beneficiam o trato tributário. As próprias leis tributárias contêm normas de

³² Jurisprudência relevante sobre o princípio da liberdade de gestão: Acórdão do TCA Sul, 17/07/07, Proc. 01107/06; Acórdão do TCA Sul, 11-6-2002, Proc. 3100/02; Acórdão do TCA Norte, 01/1/2007, Proc. 70/01; Acórdão do TCA de 11/7/1997, Proc. N.º 12610; Acórdão do TCA Sul, de 97/92/2002, Proc. N.º 6540/02; Acórdão TCA Sul, de 27/04/06, Proc. N.º 6461/02

³³ Art. 3.º do Decreto-lei n.º 29/2008, de 23 de fevereiro

³⁴ MARY ELBE QUEIROZ, “O planeamento Tributário: Procedimentos Lícitos, o Abuso, a Fraude e a Simulação”, in Betina Treiger Grupenmacher et al., *Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-Brasileiro*, Cadernos IDEFF Internacional, Coimbra, Almedina, 2012, p.339

³⁵ PINHEIRO PINTO, “O abuso das normas anti-abuso”, in *Fiscalidade*, 2009, pp.43-46

desagravamento fiscal, benefícios fiscais, liberdade de escolha por certo regime tributário de entre vários disponibilizados pelo legislador, exclusões tributárias, deduções específicas abatimentos à matéria coletável, reporte de prejuízos, isenções fiscais, deduções à coleta e zonas francas de baixa tributação. Este conjunto de instrumentos demonstra que o próprio legislador apoia, em muitos casos, a faculdade de minimizar a carga fiscal.

Estas escolhas têm em vista estimular determinado setor da economia, mas também poderão ter subjacentes fundamentos extrafiscais, que podem promover fins muito díspares, como a canalização de investimento para as regiões mais desfavorecidas, promoção do emprego, da cultura, da natalidade, da educação, das novas tecnologias, entre outros. A lista poderá alargar-se, colocando os sistemas fiscais ao serviço da generalidade dos fins da coletividade.

O tributo extrafiscal, o qual tem finalidades de orientação de comportamentos e finalidades fiscais, tem um importante papel no âmbito do planeamento fiscal.

A forma como a intervenção estatal afeta a vida das gerações presentes e futuras, tem imposto ao legislador uma nova forma de pensar e agir. O assumir de novos valores passam a influenciar novas atitudes e condutas que têm em vista o bem-estar social, como tal, o legislador tem, através do planeamento fiscal, feito uma mais justa distribuição das receitas destinadas ao financiamento das despesas públicas diretas.

Os Estados são os principais responsáveis pela criação de mecanismos de planeamento fiscal, seja através da legislação nacional, convenções de dupla tributação e outros atos de origem internacional emanados de outros Estados ou que resultam de acordos entre os vários Estados.

Neste domínio, a Administração Fiscal não tem de julgar se a empresa foi bem ou mal gerida, nem tem de apreciar os factos que conduziram à insolvência da empresa. Deve sim, verificar, nos termos da lei, se os atos praticados tiveram alguma relação como o objeto social ou se foram praticados com fins diversos deste, com a conseqüente ilegalidade.

Admitir um juízo administrativo *aposteriori* sobre gestão financeira e comercial da empresa envolveria o risco de serem avaliados elementos suplementares que não existiam no momento da tomada de decisão e que não podiam ter sido tomados em conta pelo legislador. Tal levaria a que todos os negócios que não tivessem levado ao resultado desejado pela Administração seriam considerados anormais.

Portanto, o contribuinte deve poder tomar as suas decisões com toda a liberdade, correndo os respetivos riscos e tendo direito aos erros de gestão que não se podem considerar faltas fiscais. Assim, é devido ao princípio da livre iniciativa, do respeito pela propriedade privada e, de forma geral, a liberdade do cidadão no Estado de Direito democrático.

1.3. Planeamento Fiscal *Extra Legem*: Evasão Fiscal

É com a noção de planeamento fiscal *extra legem* que se encontra a maior diversidade a nível terminológico. Tal como enumera SALDANHA SANCHES, entre nós usam-se expressões tão diversas como evasão fiscal, elisão fiscal, fraude à lei fiscal, evitação abusiva de encargos fiscais, evitação fiscal, planeamento fiscal ilícito (ou aparentemente lícito), agressivo ou abusivo³⁶.

Os termos mais frequentes em Portugal serão elisão fiscal e evasão fiscal, aconselhando-se caução na leitura dos diversos textos, pois os termos poderão adquirir diferente significado de autor para autor³⁷. No âmbito do presente trabalho, iremos designar os comportamentos *extra legem* como evasão fiscal, por considerarmos a expressão que melhor define este tipo de comportamentos.

³⁶ SALDANHA SANCJES, *Os limites do Planeamento fiscal...*, p.28

³⁷ Há autores que equiparam as duas figuras da evasão fiscal e elisão fiscal, como é o caso de MANUEL PIRES e CASALTA NABAIS. Este último defende um conceito amplo de evasão fiscal, englobando nesta quer a evasão ilícita (que denominamos de fraude fiscal) quer a evasão lícita (isto é, o planeamento *extra legem* que constitua um abuso da liberdade de planeamento e gestão fiscais). Cfr. CASALTA NABAIS, *Por um Estado Fiscal Suportável*, Estudos de Direito Fiscal, vol.II, Coimbra, Almedina,2008, p.106

Dos ordenamentos estrangeiros destacam-se a noção anglo-saxónica de *tax avoidance*, a francesa de *evasión fiscale* e a alemã de *Steuerumgehung*³⁸.

A par da dificuldade terminológica, este conceito é também aquele que levanta mais querelas doutrinárias quanto ao seu conteúdo e limites.

O conceito de evasão fiscal assume extrema relevância para o desenvolvimento do tema da presente dissertação, pois é o ponto de partida para o desenvolvimento do planeamento fiscal agressivo.

A evasão fiscal consiste no aproveitamento da mais ampla esfera de liberdade permitida aos particulares e tem como efeito a aplicação de um regime tributário menos oneroso do que aquele que se aplicaria se tais atos não tivessem sido praticados. A evasão fiscal corresponde aos atos que ocorrem antes do facto gerador e que se situam para lá de um facto gerador de imposto (*extra legem*).

A evasão é uma forma lícita de o contribuinte conseguir reduzir a carga tributária, aproveitando-se de lacunas ou imperfeições da lei tributária, já que o legislador não pode ser “omniprevidente” deixando, em consequência, malhas e fissuras no sistema tributário.³⁹ O agente atua dentro dos limites da lei, no âmbito da liberdade de empresa e gestão, mas a lei fiscal qualifica como não sendo conforme com a substância da realidade económica que lhes está subjacente. São comportamentos normalmente considerados anómalos, anormais ou abusivos.

O glossário da OCDE define como um “termo geralmente usado para descrever a organização dos assuntos fiscais de um sujeito passivo com a intenção de reduzir as suas responsabilidades fiscais que, apesar de poder obedecer à letra da lei, está usualmente em contradição com o espírito e o objetivo que a mesma propõe cumprir”⁴⁰.

Ao nível doutrinal são muitas as definições dadas, a grande maioria reconhece que existe uma fronteira muito esbatida entre os comportamentos que

³⁸ SALDANHA SANCHES, *Os limites do Planeamento fiscal*....,p. 265

³⁹ SAMPAIO DÓRIA, *Elisão e evasão fiscal*, São Paulo: Lael, 1971,pp. 30-31

⁴⁰ Nos termos do glossário de termos fiscais da OCDE, disponível e <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#M>, acedido em Abril 2016

ofendem ou não as finalidades fiscais⁴¹. Destaca-se BLUMENSTEIN que define evasão “de acordo com um procedimento cuidadosamente planeado e intencional o sujeito passivo realiza em contrato, ou monta uma operação específica, de modo a reduzir ou mesmo evitar as responsabilidades fiscais que de outro modo teria de cumprir”⁴².

Na doutrina portuguesa, a maioria dos autores define esta forma de planeamento fiscal como um conjunto de condutas, ordenadas voluntariamente pelo contribuinte que, apesar de não violarem diretamente o exposto na lei, se mostram desconformes com o seu espírito⁴³.

GONÇALO AVELÃS NUNES define como a situação “em que os contribuintes optam por praticar atos jurídicos lícitos, diferentes daqueles que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, conseguindo assim evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar o seguimento de uma diferente (diferente da pretendida pelo legislador)”⁴⁴.

Destaca-se SALDANHA SANCHES que entende que “o planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das ordenações fiscais de um determinado sujeito passivo”⁴⁵. Considera este autor que “estes comportamentos não violam um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador, por visarem ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam”⁴⁶. Complementa LOPES COURINHA no sentido de ser uma “atuação planeada do

⁴¹ Neste sentido IAN WALLSCHUTZKY, “Towards a definition of the term Tax Avoidance”, in *Australian Tax Review*, Março, 1985, p.55 e KEVIN HOLMES, *International Tax Policy and Double Tax Treaties- An introduction to Principles and Application*, IBDF, Amsterdam, p. 368

⁴² ERNST BLUMENSTEIN, *System des Steuerrechts*, Zurich, 1951 apud PAULUS MERKS «Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning», in *Intertax*, vol.34, nº1, 2006, pp. 272- 281

⁴³ Assim DIOGO LEITE DE CAMPOS que defende que a “evasão (prevenção) fiscal: consiste numa ação voluntária, extralegal, de um contribuinte que, através da utilização da técnica jurídica, se coloca numa certa situação fiscal, obtendo um resultado economicamente equivalente àquele que procura, mas fiscalmente mais favorável”. Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, et. al., *Evasão fiscal, ...*, p. 1938. Acrescenta MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO que “é o resultado da prática de atos ou negócios jurídicos, ou a sua não prática, com vista a elidir, reduzir ou postergar o surgimento da obrigação tributária”. Cfr. MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, “Considerações sobre planeamento tributário”, in *Planeamento tributário*, Hugo Brito Machado, Inês Martins, et al. Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, Outono de 2004, p.73

⁴⁴ GONÇALO AVELÃS NUNES, “A Cláusula Geral Anti-abuso de Direito em Sede Fiscal à Luz dos Princípios Constitucionais de Direito Fiscal” in *Separata da Revista Fiscalidade*, nº 3, 2000, p. 42

⁴⁵ SALDANHA SANCHES, *Os limites do Planeamento fiscal....*, p.21

⁴⁶ *Idem*, p.223

contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito (...). Embora a conduta não seja contrária à lei, o resultado obtido não é admitido”⁴⁷.

BACELAR GOUVEIA encara como “o fenómeno jurídico-fiscal que representa a promoção, com a especial intenção de aliviar a tributação, de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respetivo plano”⁴⁸. Este autor divide este fenómeno em três elementos, nomeadamente o objetivo, teleológico e o subjetivo.

O elemento objetivo traduz-se na inexistência de tributação por parte do Direito Fiscal, que assim encontra casos que não são regulados, no plano dos impostos criados, pelas suas normas. Há quem entenda como a manipulação com sucesso dos regimes legais, conseguindo-se evitar a lei que seria normalmente aplicável, levando à aplicação de uma lei diferente⁴⁹.

O elemento teleológico consiste na importância jurídico-fiscal da situação que não é regulada, pois o Direito Fiscal nunca pretende que a mesma aconteça. Há uma ausência de norma tributária que não é desejada pelo legislador e que põe em causa a coerência do sistema fiscal na escolha das manifestações de riqueza alvo de tributação.

O elemento subjetivo relaciona-se com a intenção específica do beneficiário da situação evasiva, ao procurar essa omissão normativa de forma a alcançar vantagens fiscais. Há uma vontade de afastar a aplicação de uma norma imperativa que seria normalmente aplicável. Há uma intenção de tornear o ordenamento

⁴⁷ LOPES COURINHA, *A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004, p.230

⁴⁸ BACELAR GOUVEIA, “A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da lei fiscal” in *Planeamento tributário*, Hugo Brito Machado, Inês Martins, et. al., Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, Outono de 2004, p.235 Ver de entre outros, algumas definições de evasão fiscal: cfr. CARLOS PAMPLONA CORTE REAL, “A interpretação extensiva como processo de reprimir a fraude à lei no Direito Fiscal” in *Ciência e técnica fiscal*, nºs 152-153, 1971, pp.43-56; cfr. ALBERTO XAVIER, *O negócio indireto em Direito Fiscal*, Lisboa, 1971, pp.7 e ss; Idem, *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, 1974, p.258; cfr. MARIA FERNANDA TRIGO DE NEGREIROS, «A evasão legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português» in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 151, pp.7-15; cfr. NUNO SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal II*, Lisboa, 1984, pp.103 e 104

⁴⁹ JOÃO RICARDO CATARINO, “A liberdade de gestão e o planeamento fiscal internacional”, in *Lições de fiscalidade, vol.II- Gestão e planeamento fiscal internacional*, Almedina, 2015, p.59

jurídico-tributário, de forma a conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam, através de uma certa “destreza fiscal”⁵⁰.

“O titular da situação deve conhecer das vantagens fiscais decorrentes da ausência de tributação e deve ter o propósito de a criar ou manter”⁵¹. Parece ser necessária uma conduta intencional e não meramente negligente.

A evasão fiscal pode ocorrer a nível nacional e a nível internacional. A segunda variante tem subjacente o facto de que os sistemas fiscais nacionais contemporâneos foram historicamente desenhados por cada Estado soberano, sem tomar em consideração as soluções adotadas pelos demais Estados, o que conduzia a situações de conflito negativo e positivo na tributação.

Com a evolução dos tempos, os Estados começaram a tomar consciência do contexto económico globalizado, aberto e interdependente, marcado por um rápido progresso tecnológico e pela crescente mobilidade de pessoas e capitais, o que deu azo ao crescimento da concorrência fiscal.

A concorrência (ou competitividade) fiscal tem vindo a ser utilizada como um dos meios preferenciais para a obtenção do maior nível possível de arrecadação de receitas fiscais.

A expressão concorrência fiscal comporta uma realidade multifacetada⁵², motivada pela crescente necessidade de um estado atrair os recursos móveis de outros estados, dando origem a uma verdadeira “luta” pela receita fiscal entre eles.

A concorrência fiscal pode manifestar-se através da adoção de regimes fiscais mais benévolos ao nível do capital e/ou captação de investimento estrangeiro, por exemplo através da consagração de benefícios fiscais, redução das taxas de imposto ou do alargamento de critérios limitadores de determinadas práticas fiscais (como a retenção de lucros em zonas de baixa tributação).

⁵⁰ Expressão usada por JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, “Responsabilidade dos promotores do planeamento fiscal”, in *Planeamento e Evasão Fiscal, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (coord. José Campos Amorim), VidaEconómica, p.221

⁵¹ BACELAR GOUVEIA, “A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da lei fiscal”, in *Planeamento tributário*, Hugo Brito Machado, Inês Martins, et. al. Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, Outono de 2004, p.237

⁵² Para um maior aprofundamento sobre o tema, cfr. JOÃO RICARDO CATARINO, SARA DIOGO e ANDRÉ LOPES, “A Boa Governança e a Competitividade Fiscal” in *Lições de fiscalidade, vol.II- Gestão e planeamento fiscal internacional*, Almedina, 2015, pp.431-439

Os Estados que consigam instaurar um contexto fiscal que promova a adoção de mecanismos facilitadores da atração de capital ou de investimento, irão dinamizar a economia global ao aumentar o leque de oportunidades apresentados aos cidadãos.

Contudo, uma concorrência ilimitada e utilizada de forma abusiva, gera desequilíbrios nefastos, principalmente ao nível da evasão fiscal.

O contribuinte que faça uma utilização excessiva destes mecanismos, poderá em última análise afetar gravemente as receitas fiscais do estado de origem.

Portanto, e mais frequentemente nos casos de evasão internacional, a existência de dois ou mais ordenamentos tributários e a possibilidade ou liberdade de opção por parte do agente económico, por vezes pode conduzir à utilização abusiva ou fraudulenta dos elementos de conexão constantes das convenções para evitar a dupla tributação.

Não se pode falar em fraude pois ainda nos encontramos no campo da licitude fiscal. A obrigação fiscal nunca chega a nascer, mas o resultado económico pretendido pelo agente é alcançado. O facto gerador da obrigação tributária não viola diretamente a lei, mas o seu resultado conduz a uma violação do espírito da lei,⁵³ sendo necessário recorrer à interpretação teleológica da lei tributária.

É uma situação que não é encorajada diretamente como é o caso das escolhas fiscais legais. Situa-se num espaço aberto da lei, que não autoriza nem proíbe, não prescrevendo comportamentos ao contribuinte. A determinação em concreto das condutas que se encontram subsumidas a esta categoria é, de certa forma, complicada.

A lei fiscal, à semelhança de qualquer lei de outra área, é incompleta, i.e. não regula todo o campo social, pela própria natureza das coisas, nem sequer se poderia pretender que ela regulasse.

⁵³ Sobre este conceito vide SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, pp.157-159; DIOGO CAMPOS e MÓNICA CAMPOS, *Direito Tributário*, 2ª edição, Almedina, 2000, p.156; MANUELA DURO TEIXEIRA, “Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal”, in *Reestruturação de empresas e limites do Planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2009, pp.237-279

Este comportamento torna-se especialmente perigoso para os Estados, pois apesar de não infringir qualquer dever, o contribuinte ao contornar a lei, põe em causa objetivos fiscais, nomeadamente os de receita fiscal, quebra da lógica da capacidade contributiva, da neutralidade fiscal e da equidade entre contribuintes.

Apesar de a conduta do sujeito não chegar a encaixar-se no âmbito de uma norma de incidência tributária e, por isso, não é devido imposto, tal não significa que não seja censurável do ponto de vista ético, quando perspetivada no dever geral de contribuir para os encargos gerais da vida em sociedade. “Embora não haja uma violação da lei, há uma violação dos limites éticos e socio-personalistas do dever de pagar impostos, segundo o qual cada um deve suportá-los na medida dos seus haveres”⁵⁴.

O sujeito ao pagar imposto abaixo da capacidade manifestada contribui menos do que objetivamente pode para a satisfação das necessidades coletivas, violando o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

ANA PAULA DOURADO que designa estes comportamentos de elisão ou abuso fiscal, considera que “As situações de elisão fiscal podem ser resolvidas por interpretação da lei fiscal ou, quando esta não é suficiente, por cláusulas anti-abuso”⁵⁵. Teria como tal de se analisar quais os objetivos prosseguidos pelo contribuinte e analisar se se inserem dentro dos objetivos prosseguidos pela regulamentação em causa. Há uma associação entre estes comportamentos e a doutrina do abuso.

1.4. Planeamento Fiscal *Contra Legem*: Fraude fiscal

Apesar de a presente dissertação não ter como objeto de estudo os comportamentos que violam diretamente a lei, torna-se imperativo estabelecer a distinção entre estes comportamentos e aqueles que aproveitam as áreas cinzentas da lei (evasão fiscal).

⁵⁴ JOÃO RICARDO CATARINO, “A liberdade de gestão e o planeamento fiscal internacional”, in, *Lições de fiscalidade, vol.II- Gestão e planeamento fiscal internacional*, Almedina, 2015, pp.60

⁵⁵ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal- Lições*, Almedina, 2016, p.275

São vários os conceitos utilizados para designar planeamento fiscal *contra legem*, nomeadamente: fraude fiscal, *tax evasion*, entre outros.

A OCDE define como “o processo ilegal onde as responsabilidades fiscais são escondidas ou ignoradas (...) ocultando rendimentos ou informação às autoridades fiscais”⁵⁶.

Ao nível da doutrina, BLUMESTEIN considera que esta categoria engloba os casos em que “para todos os efeitos, o imposto é devido mas a sua determinação por parte da Administração Fiscal é elidida por comportamentos não legais do contribuinte”⁵⁷. Na mesma linha de pensamento, HENSEL circunscreve-a aos casos em que “o contribuinte não cumpriu a obrigação de pagar o tributo (ou imposto) que lhe incumbia pagar, evitando ou contrariando o facto legal ou contrato ao qual a lei fiscal liga o pagamento de imposto”⁵⁸.

A fraude fiscal traduz-se, assim, na adoção por parte do contribuinte de comportamentos de fuga intencional e consciente ao imposto, havendo uma violação direta de um dever de cooperação do sujeito passivo e, como tal, uma violação da lei.⁵⁹ Associada a esta violação da lei está uma sanção penal ou contraordenacional⁶⁰, estamos assim no domínio do ilícito fiscal, sendo punido, no ordenamento jurídico português, nos termos do artigo 103º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

São exemplos “a declaração de rendimentos ou lucros inferiores ao real, ocultação de certos proveitos ou deduções de certos custos inexistentes, recurso a diversos expedientes, como a simulação de negócios, a falsificação de documentos, a falsificação da contabilidade, a emissão e utilização de faturas

⁵⁶ Glossário da OCDE, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, acessado em abril 2016

⁵⁷ ERNST BLUMENSTEIN, *System des Steuerrechts*, Zurich, 1951 apud PAULUS MERKS, “Corporate Tax and the European Commission” in *Intertax*, vol. 36, nº1, 2008, p.272-281. Tradução própria.

⁵⁸ ALBERT HENSEL *Steuerrecht*, Berlin, 1924 apud PAULUS MERKS “Corporate Tax and the European Commission” in *Intertax*, vol.36, nº1, 2008. Tradução própria.

⁵⁹ Assim o entendem SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, p.154; LOPES COURINHA, *A cláusula geral anti-abuso ...*, p.15; JOAQUIM DA COSTA, “A evasão e fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal”, in *Fisco* nº 74/75, 1996, pp.42’ss

⁶⁰ SALDANHA SANCHES, *Os limites do Planeamento fiscal...*, p. 28

falsas, a apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros, a destruição dolosa da escrita fiscal, o abuso de confiança”⁶¹.

Os negócios contra a lei são ilícitos e, como tal, não deixam de ser devidos os impostos que foram evitados com a prática dos atos ou negócios em violação da lei fiscal. “Estes comportamentos tributários evasivos são causa de severos entraves à concorrência económica, geram a erosão das receitas fiscais, a distorção da equidade e refletem certa medida de menosprezo pelo cumprimento das regras de cidadania, do plano ético e da ordem de valores instituída segundo a qual cada um deve contribuir para a satisfação dos encargos coletivos na medida dos seus haveres”⁶².

1.5. A dificuldade de delimitação de fronteiras entre as diversas formas de minimização da carga fiscal

Após esta primeira análise, conclui-se que é possível, e desejável, estabelecer fronteiras entre as várias formas de minimização da carga fiscal.

A principal dificuldade não reside no planeamento fiscal *per se*, pois cabe na esfera de liberdade do contribuinte do direito à poupança fiscal. O que extrapola os limites desta liberdade são os comportamentos que extravasam o sentido da lei, subvertem os valores do sistema e criam desigualdades e injustiças entre os contribuintes.

Tal como refere SALDANHA SANCHES “a evolução da lei é clara no sentido de proporcionar fundamento legal para o planeamento fiscal, desde que seja praticado sem o abuso de 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”⁶³.

Os comportamentos fiscalmente evasivos ou fraudulentos não são bem-encarados pelo Estado por desregularem os mercados e impedirem a diminuição

⁶¹ JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, Planeamento e Evasão Fiscal....p. 20

⁶² JOÃO RICARDO CATARINO, «A liberdade de gestãop.49

⁶³ SALDANHA SANCHES, «As duas Constituições..., p.118

do défice e da dívida pública. Este tipo de comportamentos tem consequências devastadoras tanto na economia nacional, como na internacional, sendo um ataque ao suporte financeiro do Estado. Afetam também princípios jurídicos basilares como a confiança, moralidade da Administração e do particular, segurança jurídica e justiça tributária⁶⁴.

Na evasão fiscal não há violação da letra da lei, mas sim o contorno da mesma, no sentido de atingir os efeitos que pretendia justamente impedir. A ilicitude emerge do resultado, pois as partes conseguem alcançar alguma coisa que a lei proíbe, sem todavia violar os meios, pois estes são legalmente admissíveis.

Para SALDANHA SANCHES, no plano tributário a consequência destes atos deve ser a não consideração do ato fraudulento e a aplicação do regime tributário da norma defraudada, pois “o que está em causa é conseguir mediante o processo de aplicação da lei fiscal uma justa distribuição dos encargos tributários”⁶⁵

Este percurso lógico é de extrema importância para o objeto de estudo da presente dissertação, pois uma das principais questões a que se pretende responder será qual a posição que o PFA ocupa dentro destas várias categorias de comportamentos dos contribuintes no âmbito fiscal.

O PFA é um conceito recente que se tem vindo a cimentar no panorama fiscal, mas sem moldes precisos. É um conceito volátil e suscetível a diversas interpretações, sendo encaixado por alguns autores dentro da evasão fiscal ou, por outros, como um conceito autónomo alures entre a evasão fiscal e o planeamento fiscal.

A distinção entre evasão fiscal e planeamento fiscal é muito difícil de identificar, assim “mesmo o planeamento fiscal, atividade lícita (...) cada vez mais, começa a ser difícil de diferenciar da evasão fiscal, dado, nomeadamente, a lei ou os tratados evidenciarem como tais casos que originariamente eram planeamento”⁶⁶.

⁶⁴ Para um aprofundamento do tratamento sistematizado destes efeitos, cfr. *Infra* p.39

⁶⁵ SALDANHA SANCHES, “Abuso de Direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites” in *Ciências e técnica fiscal*, nº 398, 2000, pp.20

⁶⁶ RITA CALÇADA PIRES, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico - Desvendar mitos e construir realidades*, Coimbra, Almedina, 2011, p.124

Irá variar consoante os factos e circunstâncias em questão. A fronteira entre um conceito e o outro encontra-se muito esbatida, surgindo o PFA como forma de colmatar este vazio. No entanto, torna-se imperativo aprofundar o conteúdo e os limites deste conceito, questão a qual nos iremos ocupar no próximo capítulo.

Capítulo II. PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO: TENTATIVA DE DELIMITAÇÃO DO CONCEITO

2.1. O Contexto de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas: Delimitação Espacial do Planeamento Fiscal Agressivo

“O planeamento fiscal agressivo é uma questão global e consiste em aproveitar os aspetos técnicos do sistema fiscal ou de incompatibilidades entre dois ou mais sistemas fiscais com a finalidade de reduzir a carga fiscal”⁶⁷.

A sociedade e a economia moderna são fortemente marcadas pela globalidade, que conduziu a uma alteração da forma como os agentes económicos se relacionam e agem.

A fiscalidade, outrora confinada a um território nacional, com fronteiras territoriais bem definidas, assume agora contornos mundiais “onde os interesses de contribuintes e de administrações fiscais estão em direta concorrência, confrontam-se, conjugam-se, eliminam-se e/ou recriam-se”⁶⁸.

Podem ser apontados cinco elementos caracterizadores da globalização e que têm um forte impacto no Direito Fiscal, nomeadamente a tecnologia, os novos atores do poder nacional e internacional, a mobilidade, a interdependência e o

⁶⁷Platform for good Tax Governance -Discussion Paper on the Recommendation on aggressive tax planning, DOC:Platform/006/2014/EN p.2, disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140206/aggressive_tax_planning.pdf, acedido em abril 2016. Tradução própria.

⁶⁸ RITA CALÇADA PIRES, “Notas de reflexão: Acordos para evitar e para eliminar a dupla tributação no direito internacional fiscal do século XXI”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, Número 2, Verão, Coimbra, Almedina, 2008

enfraquecimento do poder público.⁶⁹ Estes elementos são apontados como elementos altamente condicionadores e transformadores do Direito Fiscal.

Estes fatores, no seu conjunto, transformaram a comunicação e a maneira de pensar e agir. São constantes os novos desafios e oportunidades para a fiscalidade.

A globalização permitiu uma maior liberdade de transações de capitais, bens e pessoas, incentivando as empresas a procurar formas de diminuir o pagamento de impostos e obter vantagens competitivas, conduzindo ao aumento da concorrência fiscal.

As empresas, em especial as multinacionais ou as transnacionais, são obrigadas a coexistir com sistemas fiscais nacionais distintos, o que abre as portas aos contribuintes para que estes optem por jurisdições com regimes de tributação mais benévolos. Este facto, facilitado pela liberalização a nível mundial dos capitais, fomenta localizações e deslocalizações de empresas ou de investidores, tendo em vista a procura de uma poupança fiscal acrescida.

A Internet, os avanços tecnológicos, a facilidade de mobilidade e de comunicações vieram permitir às empresas fazer negócios em determinados países sem que seja necessário ter uma presença física no local.

Também a liberalização dos sistemas fiscais internacionalizados e o desenvolvimento de novos instrumentos financeiros alteraram a forma como as empresas se posicionam a nível fiscal, expandindo as fronteiras políticas e diluindo os interesses económicos num panorama que tem que ser analisado obrigatoriamente de forma global.

Tal como refere OWENS “a globalização abriu novas avenidas para técnicas de planeamento fiscal agressivo, envolvendo o uso de sofisticados investimentos financeiros, arbitragem fiscal e, frequentemente, centros financeiros *off-shore*”⁷⁰.

⁶⁹ Para um aprofundamento do impacto da globalização na fiscalidade, cfr. RITA CALÇADA PIRES, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico- Desvendar mitos e construir realidades*”, Coimbra, Almedina, 2011, pp.94 ss

⁷⁰ JEFFREY OWENS, “Abusive Tax Shelters: Weapons of Tax Destruction?” in *Tax Notes International*, December, 5, 2005, p. 873, disponível em http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/2005-22843-1.pdf, acedido em abril 2016

Apesar de o planeamento fiscal poder ser interno, a grande aposta das empresas é na vertente internacional⁷¹, sendo aí que se verificam a grande maioria de casos de PFA.

Da perspetiva dos Estados, poderão ser vários os motivos para que certos regimes se apresentem mais favoráveis que outros, tais como preferirem ter menos despesa pública e como tal menos impostos, optando, por exemplo, por um sistema de segurança social privada. Noutros casos, poderá haver uma estratégia de consciência fiscal ativa, procurando captar investimentos financeiros ou receitas fiscais futuras através de incentivos fiscais. Noutros ainda, procura-se responder com reduções de impostos à concorrência fiscal que lhes é movida por outras jurisdições, consolidadas como zonas de baixa ou nula tributação (concorrência fiscal defensiva) ou procuram imitar o que consideram ser boas práticas de outros espaços fiscais (mimetismo fiscal).⁷² Há outros casos de jurisdições que, por possuírem outras fontes de rendimento (v.g. jogo ou petróleo), não sentem a necessidade de recorrer a impostos gerais sobre o rendimento. Por fim, existem Estados com pouco relevo económico que optaram por se configurar como zonas de baixa ou nula tributação, como forma de se tornarem mais competitivos.

São variadas as razões pelas quais uma jurisdição pode ser economicamente mais aliciante que outras.

É necessário ter em conta também que os sistemas fiscais não são perfeitos e que, como tal, se reconhece a existência de disparidades nos diferentes ordenamentos fiscais, criando assim zonas de não tributação involuntária e que influencia as escolhas dos contribuintes.

A lei fiscal é incompleta, não tendo a pretensão de regular todo o campo da vida social, pela própria natureza das coisas, nem sequer aquele campo que se poderia pretender que ela regulasse. Irá apenas disciplinar algumas situações

⁷¹ Sobre o tema, vide, em geral, FINNERTY, CLERKS, PETRICCIONE, RUSSO, *Fundamentals of International Tax Planning*, Amsterdam, IBDF, 2007, pp.49' ss; MARCO AURÉLIO GRECO, *Planeamento tributário*, São Paulo, Dialética, 2004

⁷² Sobre estas estratégias cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS “Concorrência fiscal e competitividade, a never ending story”, AAVV, *Competitividade e concorrência fiscal*, (Actas da I Conferência), CTOC/IDEFF, 2006, pp.15' ss

previstas pelo legislador em determinado momento, deixando de lado outras situações e comportamentos, pois “na formulação da lei fiscal, mesmo recorrendo a cláusulas gerais, a conceitos indeterminados e a conceitos tipológicos, surgem inevitavelmente lacunas e incertezas na aplicação”⁷³.

Não há corpo de normas que possa ter previsto todos os casos, mesmo aqueles que deveria ter regulado. “O Direito dos impostos é um «Direito de sobreposição» que vem utilizar quadros jurídicos, instituições, conceitos, pré-existentes para daí tirar consequências a nível de impostos. Há aqui uma «sobreposição», uma construção de Direito sobre Direito, com todas as incertezas e problemas que se levantam e que é necessário levar em conta”⁷⁴.

Há, assim, uma grande liberdade que o Direito Privado reconhece à pessoa, singular ou privada, de escolher os objetivos e os meios de os atingir, o que vai pôr em causa o legislador fiscal, quando este se limita a definir alguns dos meios de atingir um resultado, sem ter em conta o resultado propriamente dito.

Há um equilíbrio difícil de atingir, as necessidades de segurança e de certeza impõem uma descrição suficientemente precisa de comportamentos (jurídicos) e resultados (jurídicos), por outro lado o legislador tem consciência de que é impossível prever todos os comportamentos possíveis.

Surgem assim lacunas no Direito Fiscal, que tanto podem ser fruto da imprecisão ou da incapacidade do legislador, como podem ser reflexo de espaços livres de Direito, não sujeitos a regulamentação em homenagem à “liberdade de viver”⁷⁵. Há então, um espaço de liberdade onde o contribuinte se pode mover tranquilamente.

Estes fatores acrescidos do recurso cada vez maior ao mercado de aconselhamento fiscal (bancos, empresas de consultoria, entre outros), onde há muita competição e onde, em muitos países é uma profissão vagamente regulada⁷⁶, cria um ambiente propício a que os intermediários fiscais estejam dispostos a assumir maiores riscos. “Nesta era global de revoluções tecnológica e

⁷³ SALDANHA SANCHES, *Os limites do Planeamento fiscal...*, p.38

⁷⁴ DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Evasão fiscal, fraude fiscal ...*, p. 197

⁷⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Evasão fiscal, fraude fiscal ...*, p. 197

⁷⁶ Glossary of OECD (2008) Study the Role of Tax Intermediaries, pp. 9, disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, acessado em abril 2016

comunicacional, o conhecimento assume-se como núcleo fundamental ⁷⁷, sendo como tal frequente o recurso dos contribuintes a especialistas fiscais, de forma a aumentar a competitividade fiscal.

A imaginação humana é fértil e a utilização dos mecanismos fiscais disponíveis, bem como das normas internacionais em tal matéria, dão azo a esquemas que distorcem os objetivos e princípios que norteiam o Direito Fiscal.

Em muitos destes esquemas é frequente que haja a manipulação dos elementos de conexão, sendo de destacar o critério da fonte e o critério da residência. O primeiro coloca em relevo um elemento de conexão objetivo, pois terá o direito de exercer a competência fiscal, o Estado onde a riqueza foi produzida. Já o critério da residência privilegia elementos de conexão subjetivos, no sentido em que o Estado competente para exigir o tributo será aquele da residência (ou domicílio) do beneficiário da riqueza.

A diversidade na utilização destes critérios, cuja eleição se faz na legislação tributária interna de cada Estado, pode gerar distorções duplas ou “pluritributações”.

Acrescenta-se a esta situação a escolha entre dois princípios de tributação internacional, o princípio da territorialidade e o princípio da universalidade. Pelo princípio da territorialidade, só são tributadas pelo Estado as riquezas produzidas dentro das suas fronteiras. De acordo com o princípio da universalidade, todas as riquezas produzidas por um determinado contribuinte, independentemente do local de produção e de pagamento, são submetidas às normas tributárias do Estado.

O fenómeno da “pluritributação” verifica-se sempre que dois Estados, cujos domicílios estejam transacionados, adotarem diferentes princípios ou critérios de determinação da competência tributária.

Refere ALBERTO XAVIER que “E não só diversidade na sua identidade, mas também diversidade pelo seu conteúdo: tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, por dois estados adotarem elementos de conexão distintos- como o local da produção da renda e a residência do beneficiário-, como por, adotando embora o mesmo critério- por exemplo, a residência- imprimirem a este

⁷⁷ RITA CALÇADA PIRES, *Tributação Internacional* ..., p.44

conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados em concurso”⁷⁸.

Assim se entende a dificuldade em determinar a natureza do Direito Fiscal Internacional, e é precisamente desta complexidade de normas de conflito, que surge o aproveitamento destas normas ao nível do planeamento, surgindo assim um ambiente favorável a uma maior “sofisticação e agressividade da parte do contribuinte e seus consultores a desenvolverem técnicas legais e ilegais de tirar proveito das fraquezas dos sistemas fiscais nacionais”⁷⁹.

São várias as formas de aproveitamento/manipulação dos elementos de conexão por parte dos contribuintes, de forma a potenciarem os seus objetivos de redução da carga fiscal, nomeadamente: *treaty shopping*, transferência de preços, paraísos fiscais, sub-capitalização, entre outros.

A título de exemplo, o *treaty shopping* caracteriza-se pela “utilização de um tratado contra a dupla tributação por aquele que, em tese, não seria beneficiário de seus efeitos com a finalidade de reduzir ou eliminar o pagamento de determinado tributo”⁸⁰.

Há assim, um tratamento indevido dos elementos de conexão, que conduz a resultados não desejados pelo legislador.

Da perspetiva das empresas, torna-se assim muito aliciante fazer uma aposta cada vez mais forte no planeamento fiscal internacional, pois o retorno financeiro será substancialmente maior.

Os esquemas das empresas começaram a aproveitar mais intensamente as diversas lacunas e tecnicidades das leis e os esquemas de planeamento fiscal aumentaram o grau de complexidade, dando assim abertura ao surgimento do PFA.

⁷⁸ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Forense, Rio de Janeiro, p.176

⁷⁹ Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties, of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters- Seventh Session, Geneva, 24-28 October 2011, E/c.18/2011/CRP.11/Add.q, 71, p.32, disponível em <http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/>, acedido em Abril 2016

⁸⁰ JOÃO RICARDO CATARINO, “A liberdade de Gestão e o Planeamento Fiscal Internacional”, in *Lições de fiscalidade, vol.II- Gestão e planeamento fiscal internacional*, Almedina, 2015, pp.431-439

Tradicionalmente o planeamento fiscal internacional era encarado como legal e legítimo, mas “a tensão de objetivos e valores presentes no planeamento fiscal faz recair sobre a poupança fiscal uma valoração negativa”⁸¹, em especial se tivermos em conta o contexto atual de graves crises económicas sucessivas⁸².

2.2. Planeamento Fiscal Agressivo: Tentativa de Delimitação Conceptual

“The most important tax problem of recent months is the impact of aggressive tax planning on corporate tax revenue”⁸³”

A expressão PFA tem vindo a ganhar destaque recentemente, sendo normalmente referida em contraposição com o planeamento fiscal considerado aceitável.⁸⁴

O PFA tem, à semelhança do planeamento fiscal *intra legem*, como objetivo final a minimização da carga tributária. O que diferencia esta forma de planeamento também designado por *Aggressive Tax Planning*, *Aggressive International Tax Planning*⁸⁵, *unacceptable tax avoidance*⁸⁶, *Abusive Tax Avoidance*⁸⁷ ou *Corporate Tax Avoidance*⁸⁸ é o recurso a esquemas extremamente

⁸¹ MARTA CALDAS, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo...*, p. 113

⁸² DIOGO CAMPOS e MÔNICA CAMPOS, *O Direito Tributário...*, p. 166

⁸³ DAVID M. SCHIZER, “Sticks and Snakes: Derivatives and Curtailing Aggressive Tax Planning”, *The Center for Law and Economic Studies*, Columbia University School of Law July, 2000, pp.3

⁸⁴ REIJO KNUUTINEN, “Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning”, Turku School of Economics at the University of Turku, in *Nordic Tax Journal*, 2014, pp.37, disponível em <http://www.degruyter.com/view/j/ntaxj.2014.1.issue-1/ntaxj-2014-0003/ntaxj-2014-0003.xml>, acessado em Abril 2016

⁸⁵ JAMES R. WILSON, BRIAN J.ARNOLD, “Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: The Canadian Context and Possible Responses”, The School of Public Policy SPP Research Papers, Volume 7, Issue 29, PWC, September 2014, disponível em <https://www.pwc.com/ca/en/in-print/publications/pwc-aggressive-international-tax-planning-by-multinational-corporations-2014-10-en.pdf>, acessado em Abril 2016

⁸⁶ Idem, p.14

⁸⁷ JOEL SLEMMOD, “The Economics of Corporate Tax Selfishness”, Ross School of Business Working Paper Series, working paper n° 918, University of Michigan, September 2014, pp. 22, disponível em <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2004-8.pdf>, acessado em Abril 2016

complexos e que partem de uma imprecisão normativa, de disparidades entre os diversos sistemas jurídicos ou de lacunas não intencionais da lei.

Não recaem sobre o PFA juízos de ilegalidade, pois em momento algum contraria diretamente a lei (ao contrário da fraude fiscal). No entanto, o espírito/objetivos da lei irão ser contrariados, conduzindo a um resultado não esperado, ou contrário, ao pretendido pelo legislador.

Este fenómeno movimenta-se entre as áreas cinzentas da lei e não diz respeito a um tipo de operações/negócios em particular, mas sim ao resultado obtido por circunstâncias não abrangidas e não procuradas pela política fiscal.

Estes esquemas caracterizam-se por conter um especial grau de agressividade, pois são esquemas com um grau de complexidade elevada, que fazem um uso intenso dos diversos instrumentos legais e financeiros à disposição, bem como de estabelecimentos situados em países de baixa tributação, transferência de preços ou o uso dissimulado/abusivo de tratados fiscais.

Normalmente associado a empresas multinacionais, envolve uma série de ações corporativas, de ordem contratual, financeira e comercial, onde há uma disposição artificial e fictícia sobre os ativos, riscos ou funções do grupo multinacional, que serão transferidos para outras jurisdições com regimes fiscais privilegiados ou com características mais favoráveis, conseguindo assim o alívio ou eliminação do impacto do imposto sobre o grupo e melhor retorno económico.

São esquemas de forma geral bastante sofisticados que aproveitam tecnicidades e/ou lacunas da lei, geralmente estando em causa mais que uma jurisdição. O contribuinte, aproveitando-se muitas vezes de estruturas com especial conhecimento da lei fiscal (como consultoras, bancos, etc), utiliza eventuais “falhas legislativas” para obter vantagens resultando numa menor tributação⁸⁹, i.e. o contribuinte aproveita as tecnicidades e disparidades nas e entre as normas fiscais, o que resulta na obtenção de outro tipo de vantagens fiscais.

⁸⁸ União Europeia, «Fair Taxation: Commission presents new measures against corporate tax avoidance», European Commission- Press Release, Bruxelas, Janeiro 2016, disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_en.htm, acedido em Abril 2016

⁸⁹ ANDRÉ MENDES MOREIRA, “Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planeamento Tributário” in *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*: 21, Belo Horizonte, 2003, pp. 11-17

Estes esquemas envolvem várias etapas e utilizam mecanismos complexos, recorrendo muitas vezes ao elemento da artificialidade. À exceção da vantagem fiscal, a justificação económica destes esquemas é geralmente muito limitada ou até inexistente.

Este fenómeno também envolve discrepâncias substanciais entre o risco assumido pelo contribuinte e o retorno fiscal esperado pelo esquema.

São múltiplas e por vezes imprevisíveis as formas que um esquema de PFA possa assumir, sendo necessária uma avaliação casuística e atender às razões comerciais subjacentes às transações e à *ratio* da lei nacional aplicável.

Apesar do uso desta expressão ser cada vez mais recorrente, incluindo em documentos oficiais da UE, OCDE e na doutrina internacional e nacional, o PFA não é um conceito legal, como tal não existe qualquer definição legal.

A doutrina tem tido um importante papel na melhor compreensão do PFA, apesar de nem sempre concordar quanto à expressão a usar nem quanto aos limites destes esquemas.

EHRKE-RABEL e KOFLER afirmam que o PFA se caracteriza por “o contribuinte, deliberadamente explora todas as oportunidades nacionais e internacionais, organizando a sua vida económica de forma a pagar o menor imposto possível”⁹⁰.

De acordo com MURPHY, o PFA “procura explorar deficiências da lei através de ações dentro da letra da lei, mas fora do seu espírito”⁹¹.

AMORIM⁹², que denomina de planeamento fiscal abusivo, caracteriza como “negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos que apesar de lícitos são negócios antijurídicos”. Não há uma violação direta e frontal das normas jurídicas, mas uma habilidade fiscal ou negócio de destreza fiscal que consiste na realização de negócios que escapam às normas de incidência fiscal ou no exercício de certas

⁹⁰ Cfr. TINA EHRKE- RABEL e GEORG KOFLER, “Gratwanderungen” in *ÖStZ* 2009, p. 456. Tradução própria.

⁹¹ Tradução livre de “*Aggressive Tax Planning seeks to exploit deficiencies in the law by actions within the letter of the law, but outsider the spirit of the law*” in KRISTINA MURPHY, “An examination of taxpayers attitudes towards the Australian tax system: Findings from a survey of tax schemes avoiders” in *Australian Tax Forum* 18 (2), The Australian National University, 2003, pp. 209-242

⁹² JOSÉ CAMPOS AMORIM, “Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal” in *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 12, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2007, p.18

práticas contabilísticas que são favoráveis às empresas. Os contribuintes utilizam expedientes jurídicos ou contabilísticos para fugirem à previsão legal das normas tributárias.

FERREIRA E PINTO⁹³ afirmam que este comportamento coincide com a fraude fiscal quanto à finalidade evasiva e ao resultado económico, distinguindo-se no momento da sua efetivação e nos meios de obtenção da menor tributação. De acordo com estes autores, não chega a nascer obrigação tributária, a prática ocorre sempre antes da realização da hipótese de incidência tributária. O facto tributário não se constitui ou, constituindo-se a obrigação de pagamento de imposto, esta não chega a desencadear-se por aplicação, por exemplo, de uma isenção.

A grande dificuldade do PFA será em afirmar que o aproveitamento das disparidades das normas fiscais e das suas tecnicidades constitui em si mesmo um comportamento que viola o espírito e/ou o objetivo da norma fiscal. O facto de as vantagens fiscais alcançadas não estarem sequer previstas, como se poderá afirmar que tais vantagens não eram visadas pelos objetivos da norma?

A resposta assenta no facto de, apesar de este fenómeno abranger um comportamento legal e fiscalmente admissível, irá colocar em causa princípios basilares da justiça tributária, conduz à fomentação de uma situação de desigualdade fiscal e aumenta a desconfiança por parte dos demais contribuintes.

O PFA é uma realidade que assume contornos fiscais e políticos extremamente perigosos para os vários Estados, pois apesar de serem situações fiscais legítimas, irão conduzir a consequências inesperadas ao nível das receitas fiscais.

Numa primeira linha, nos Estados onde se verifica este tipo de comportamentos, verifica-se uma redução das receitas fiscais dos governos e um aumento injustificado dos custos administrativos de fiscalização das Administrações Fiscais.

Este tipo de comportamentos também acentua as desigualdades entre contribuintes e conseqüentemente conduz a um enfraquecimento da confiança dos

⁹³ R. M. FERREIRA e C.S. PINTO, “Contributos para uma reflexão sobre o fenómeno da evasão fiscal e meios anti evasivos” in *International Institute of Public Finance*, 2009, p.15

contribuintes. Este fenómeno, normalmente associado a empresas multinacionais, prejudica outros contribuintes dentro dessas jurisdições pois, ao não adotarem métodos de PFA, terão que assumir uma fatia maior da carga tributária.

As pequenas e médias empresas poderão não ter a estrutura ou a capacidade de se aproveitarem das mesmas oportunidades de planeamento fiscal internacional, o que pode resultar em situações de concorrência desleal.

O PFA coloca em situação de desvantagem as pequenas empresas, que são a espinha dorsal da economia europeia. Os sistemas fiscais que favorecem a dívida, em detrimento do financiamento através de capitais próprios, desincentivam as empresas de criar uma base sólida de capital próprio e de recorrer aos mercados de capitais.

Acrescenta-se o facto de, para compensar o impacto das taxas reduzidas de imposto sobre as sociedades e da evasão fiscal das empresas, alguns Estados aumentaram a carga fiscal sobre as empresas com menos mobilidade e sobre o trabalho. Tal situação prejudica a eficiência e a capacidade de propiciar crescimento dos respetivos regimes fiscais. A maior carga fiscal sobre as empresas com menos mobilidade aumenta o seu custo do capital e reduz a sua capacidade de investimento. Além disso, as empresas que não podem, ou não queiram, participar em atividades de PFA também sofrem desvantagens competitivas relativamente às que o façam. Colocada na mesma posição, uma empresa que saiba aproveitar jurisdições mais favoráveis, conseguirá manter uma base sólida de capital e florescer mais rapidamente. As PME são particularmente afetadas.

O facto de haver uma minimização fiscal que não era pretendida pelo legislador fere gravemente a equidade e o princípio da justiça contributiva e, no limite, corolário da “própria ideia de Estado de direito democrático”⁹⁴, que ganha especial relevo na perspetiva de arrecadação de receitas por parte dos Estados em contexto de graves crises económicas.

⁹⁴ Para mais desenvolvimentos cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, pp.150 a 154

O “uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir aos impostos ofende o sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária (...) uma relação jurídica sem qualquer objetivo económico não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do facto económico na racionalidade da norma tributária”⁹⁵.

Contornar rotineiramente a lei leva a que o ordenamento jurídico não atinja os objetivos que o legitimam, “quer se trate da segurança do tráfico jurídico ou da correta distribuição dos encargos tributários, ou mesmo, em termos mais amplos, do bom funcionamento do mercado, já que este exige o respeito pelos contratos livremente celebrados e a sua violação, por meio de meras habilidades ou artifícios, pode pôr em causa o sistema no seu todo”⁹⁶.

É agressivo o comportamento que compromete a justiça e a igualdade fiscal. São comportamentos legais mas não podem ser tido como admissíveis a nível fiscal. O contribuinte faz uma utilização excessiva da sua autonomia privada de forma a reduzir os encargos tributários conduzindo a um enfraquecimento geral do sistema tributário.

Por razões de natureza fiscal, julga-se necessário conseguir a tributação pretendida pelo ordenamento jurídico-tributário, eliminando os efeitos fiscais de uma certa forma negocial que, embora no exercício do direito da autonomia privada foi escolhida com a intenção predominante de reduzir o imposto devido.

As opções sobre a estrutura empresarial ou sobre as vias negociais escolhidas pelo sujeito passivo têm necessariamente que ter em atenção a existência de limites para as suas escolhas e opções, apesar do princípio de neutralidade que pauta a ação dos Estados.

A intervenção do Estado no âmbito económico e social molda-se essencialmente pela neutralidade, mas não em sentido absoluto. Apesar de bastante limitada, entende-se que o Estado deve continuar a ter uma intervenção, pautada pela moderação, tal como expressa no artigo 81.º/f da CRP.

⁹⁵ H. M. HUCK, *Evasão e elisão: notas nacionais e internacionais*, São Paulo, Saraiva, 1997

⁹⁶ SALDANHA SANCHES, *Os limites do Planeamento fiscal...*, p.99

Procura-se utilizar a via fiscal no sentido de penalizar, beneficiar ou incentivar comportamentos económicos e sociais, mas com a importante ressalva de que não põe em causa o funcionamento do mercado e a justiça na distribuição. O Estado está obrigado a não provocar e a obstar que outros provoquem distorções na concorrência entre empresas.

Quer-se salvaguardar e defender uma ordem económica concorrencial, no sentido da construção de um mercado económico integrado que assenta na defesa de uma equilibrada concorrência entre empresas.

É importante que os Estados deem as bases de regulação, mas que, com tal não sufoquem a liberdade de planeamento das empresas. É primordial que se verifique se o contribuinte adotou uma forma jurídica para pagar o tributo com um fim negocial, proporcional e razoavelmente, de acordo com a sua capacidade contributiva.

Os limites ao PFA serão assim, numa primeira linha, a justiça e a equidade fiscal ao nível da distribuição da carga fiscal e arrecadação de receitas.

2.3. Perspetiva e Contributo da OCDE Sobre o Fenómeno do Planeamento Fiscal Agressivo

A OCDE foi uma das primeiras organizações a tomar consciência deste fenómeno à escala global e tem tido um papel fundamental na melhor compreensão destes esquemas para melhor entendimento por parte dos Estados.

Esta organização desenvolveu diversos relatórios e iniciativas que se focaram na diversidade de soluções normativas que emergem das diferentes ordens jurídicas e tributárias e que dão azo a que aqueles factos sejam objeto de uma qualificação diferenciada, gerando situações de dupla tributação, dupla não tributação ou de baixa tributação, muitas vezes associada a práticas de transferência de resultados, de segregação ou de requalificação artificial de rendimentos para evitar o encargo do imposto.

A Declaração de Seul⁹⁷, de 2006, tem relevância significativa por ser a primeira vez em que se discutiu o impacto da globalização ao nível da elaboração de complexos esquemas por parte dos contribuintes (denominados de *unacceptable tax minimisation arrangements*) e da influência dos intermediários fiscais na fomentação destes esquemas. Concluiu-se que tem havido uma “dificuldade crescente em fazer cumprir as normas fiscais pelos sujeitos passivos devido à globalização, à liberalização dos mercados de capitais e às inovações tecnológicas⁹⁸”, o que conduz a esquemas de minimização fiscal inaceitável.

Ficou também latente na conferência que produziu a declaração a “crescente evasão fiscal transnacional, o abuso dos mecanismos de movimentação de capitais e outros ativos, a utilização de contas *offshore*, a movimentação de ativos entre empresas do mesmo grupo e do aproveitamento pelos contribuintes das diferentes fiscalidades existentes nos diversos países”⁹⁹.

Afirmou-se, em consequência, a existência de atuações que vão para além daquelas que se poderão classificar de sistemas legítimos de economia fiscal¹⁰⁰. A conferência trouxe também à luz algumas preocupações que refletem, direta ou indiretamente, o fenómeno do PFA, nomeadamente ao nível da governação societária das empresas, das diversas entidades que fazem assessoria fiscal, e da sua relação com o crescimento dos mecanismos abusivos de obtenção de ganhos fiscais.

Ao nível dos intermediários fiscais que projetam o PFA, concluiu-se que tanto podem ser empresas (sociedades de advogados, empresas de contabilidade ou empresas especializadas em fornecer aconselhamento fiscal, bancos e outros institutos financeiros¹⁰¹), como contribuintes individuais (os chamados *high net worth individuals*).

⁹⁷ OECD (2006) Third meeting of OECD Forum on Tax Administration 14-15 September 2006 Final Seoul Declaration, disponível em <http://www.pecd.org/tax/administration/37463807.pdf>, acedido em Abril de 2016

⁹⁸ Idem, p.3

⁹⁹ Idem, p.3

¹⁰⁰ CARLOS CUNHA DE SOUSA *O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*, Universidade do Minho Junho de 2012, pp. 1-2

¹⁰¹ OECD (2009), Building transparent tax compliance by banks, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/administration/buildingtransparenttaxcompliancebybanks.htm>, acedido em abril 2016

Num relatório de 2008¹⁰², a OCDE menciona a expressão “Planeamento fiscal agressivo”, delimitando-a em duas vertentes:

- Numa primeira vertente, o planeamento é descrito como uma situação fiscal que, apesar de ser lícita, revela consequências inesperadas ao nível das receitas fiscais. É revelada grande preocupação ao nível dos comportamentos mal-intencionados e a procura de resultados não desejados pelo legislador;

- Numa segunda vertente, é descrito como uma posição fiscal favorável ao contribuinte sem revelar abertamente que há incertezas em questões de retorno fiscal de acordo com a lei.

O PFA é assim reconhecido pela OCDE como um fenómeno à escala global que se caracteriza pelo “aproveitamento das disparidades das normas fiscais e das lacunas geradas pela interconexão dos diferentes sistemas fiscais”¹⁰³.

Reconhece-se que para desenhar esquemas de PFA é necessário um elevado grau de conhecimento da legislação fiscal nacional e estrangeira, o que, não estando tal conhecimento dominado pelas Administrações Tributárias, estas não conseguem exercer devidamente a sua função fiscalizadora. Assim, tem de haver um esforço para que haja uma atualização da informação conhecida, e que esta seja relevante e fiável. Foi feito um compromisso de aprofundamento do fenómeno do PFA, nomeadamente quanto aos seus mecanismos, tendências e o papel dos intermediários na promoção de esquemas.

Em 2011, a OCDE voltou a abordar o PFA¹⁰⁴ mas sem o concetualizar. Enquanto fenómeno que leva ao desequilíbrio da balança da justiça fiscal e os consequentes problemas ao nível de confiança dos contribuintes e do prisma da segurança jurídica, apostou-se em procedimentos de informação e transparência, como forma de o tentar conter.

¹⁰² Glossary of OECD (2008) Study the Role of Tax Intermediaries, disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, acedido em Abril 2016

¹⁰³ Marta Caldas, *O conceito de Planeamento Fiscal Agressivo...*, p.69

¹⁰⁴ OECD (2011) Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/tacklingaggressivetaxplanningthroughimprovedtransparencyanddisclosure.htm> acedido em Abril 2016

Outro documento de 2011¹⁰⁵ dá grande ênfase à justa quota-parte (*fair share*). Este relatório evidencia tanto as perdas reais como as artificiais, pois tem-se consciência que, a par das situações artificiais, existem situações reais que conduzem igualmente a um resultado desfavorável.

Tal como refere o secretário-geral da OCDE, ANGEL GURRÍA, “Apesar de o planeamento fiscal *per se* ser legítimo, apresenta algumas fragilidades nos atuais sistemas fiscais internacionalizados, pois corroí a base fiscal dos países e ameaça a estabilidade desses sistemas. É fundamental para as finanças públicas que todos os contribuintes, tanto particulares como empresas, paguem a justa quota-parte de impostos, sem discriminação (em conformidade com o espírito da lei)”¹⁰⁶.

É frequente nas relações intra-grupos a celebração de negócios reais e com razões económicas, no entanto, em alguns desses negócios pode haver um aproveitamento de forma inadequada, o que permite uma utilização não intencional de perdas para efeitos fiscais.

Os grupos de sociedades, que se encontram subordinados a uma direção económica unitária e comum, estão subordinados a um regime especial, podendo ter uma tributação em conjunto, o que tem como grande atrativo a compensação dos resultados positivos de umas sociedades com os negativos de outras.

De tudo, se deduz que para a OCDE este fenómeno abrange não só as situações artificiais, mas também as reais em que no negócio tenha como objetivo a obtenção de uma vantagem fiscal não prevista, desde que ambos conduzam a uma redução inesperada e indesejada por parte do legislador da receita fiscal.

Noutro documento de 2013¹⁰⁷ a OCDE deu especial ênfase ao *after-tax hedging*.

¹⁰⁵ OECD (2011), Corporate Loss Utilisation through Agressive Tax Planning, disponível em <http://www.oecd.org/tax/exchange-information/corporatelossutilisationthroughaggressivetaxplanning.htm> acedido em Abril 2016

¹⁰⁶ Frase de ANGEL GURRÍA, em Mariana Guzzo, Global Actions Against Aggressive Tax Planning: International Business Models According OECD, Universidade de Turim, 2015, disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2645264 acedido em Abril 2016. Tradução própria.

¹⁰⁷ OECD (2013) Aggressive Tax Planning based on After- Tax Hedging, disponível em http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf acedido em Abril 2016

O *after-tax hedging* consiste no aproveitamento do diferente tratamento fiscal, o que transfere para os governos o risco do resultado da transação, baixando a eventual receita fiscal. Como há eventual perda de receita fiscal, a OCDE abrange esta prática no conceito de PFA, apesar de a prática em si não ser considerada agressiva.

Procurou-se delimitar a fronteira entre o *after-tax hedging* aceitável e o inaceitável. O aceitável traduz-se na consequência normal do tratamento diferenciado de certos instrumentos, ao passo que o inaceitável, considerado agressivo, vai depender de vários fatores analisados casuisticamente, sendo importante atender às razões comerciais subjacentes às transações e a intenção da lei nacional aplicável.

Uma das principais características do PFA é precisamente a imprevisibilidade dos métodos adotados pelos contribuintes para evitarem o pagamento do tributo, o que dá origem a um vasto leque de esquemas de PFA. A imaginação dos contribuintes é muito fértil, estando sempre à procura de novas formas de contornar a letra da lei, não havendo, como tal, um percurso pré-determinado que possa ser estudado. Até a este ponto, a postura das autoridades tributárias e das diversas organizações, onde se inclui a OCDE, tem sido reativa.

Apesar de ser possível (e desejável) a identificação de diversos esquemas de PFA, por estes seguirem um método padronizado ou recorrente em esquemas anteriores, na grande maioria dos esquemas é necessária uma análise casuística que permita avaliar as circunstâncias concretas e determinar a inaceitabilidade do esquema.

A imprevisibilidade de comportamentos por parte dos contribuintes que aproveitam a ténue linha entre o aceitável e o inaceitável, aumenta a imprevisibilidade associada ao PFA, o que, proporcionalmente, aumenta a sua perigosidade para os Estados.

Tendo em conta esta situação, a OCDE, através de um esforço de sintetização delimitou os principais esquemas de PFA e, numa perspetiva mais virada para o combate, criou o Relatório de Combate à Erosão da Base Tributária e

à Transferência de Lucros¹⁰⁸ (Relatório BEPS- Action plan on Base Erosion and Profit Shifting) e o Plano de Ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros¹⁰⁹.

No relatório inicial BEPS a OCDE identifica os problemas associados à obtenção de uma tributação baixa, ou nula e as áreas ou mecanismos mais frequentes deste planeamento.

O relatório inicial BEPS fez um esforço de sintetização de casos de evasão fiscal e esquemas de PFA e elaborou um plano de combate dividido em 15 ações, das quais se destacam a neutralização dos efeitos de manipulação de rendimentos através de esquemas baseados em *hybrid mismatches*; em *treaty shopping*; em fortalecimento das regras CFC (regras internas destinadas a impedir, sob diversos modos, práticas abusivas); em prevenir o uso abusivo de tratados de dupla tributação e exigência de comunicação de esquemas de planeamento fiscal agressivo.

Este mesmo relatório indica que “não se trata de situações em que os países tomam conscientemente a decisão de não exercer os direitos de tributação que lhes são atribuídos por um tratado internacional”¹¹⁰, afastando assim as hipóteses de planeamento fiscal *intra legem*.

Reconhece-se a existência de situações em que os Estados decidem voluntária e conscientemente não tributar, o que *a contrario*, reconhece a existência de situações de não tributação por parte de um ou mais Estados de forma não consciente ou involuntária, sendo também essas indesejáveis.

Um bom exemplo do aproveitamento das disparidades entre normas e/ou ordenamentos fiscais é o *Hybrid mismatch arrangement*, que foi definido como combinações que exploram as diferenças no tratamento fiscal dos instrumentos ou entidades entre dois ou mais países com vista a reduzir a carga fiscal agregada a suportar pelas partes envolvidas na combinação como resultado da disparidade

¹⁰⁸ OECD (2013), Action Plan in Base Erosion and Profit Shifting, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> acessado em Abril 2016

¹⁰⁹ OECD (2014), OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-executive-summaries.pdf> acessado em Abril 2016

¹¹⁰ OECD (2014), OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 6, pp. 105, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-executive-summaries.pdf> acessado em Abril 2016

existente entre as normas fiscais.¹¹¹ Estão assim, em causa, entidades híbridas, instrumentos híbridos e as denominadas “transferências híbridas”.

Estes instrumentos podem ser utilizados com a finalidade de conseguir a dupla não tributação involuntária ou o diferimento de impostos a longo prazo, pois, no caso das entidades híbridas, será tratada como uma pessoa coletiva sujeita a um imposto num país, mas poderá ser considerada transparente noutra país. A título de exemplo, uma entidade constituída no Estado B recebe um empréstimo da sua sede, situada no país A. A entidade do país B é aí tratada como não transparente, mas como transparente no país A. Esta diferença de tratamento permite ao grupo reivindicar uma dedução no país B para um pagamento que não é tributado no país A, uma vez que para este país o beneficiário não realiza qualquer lucro¹¹².

Os líderes do G20 aprovaram em novembro de 2015 o pacote final da OCDE no âmbito do BEPS¹¹³ onde foi proposto um conjunto de medidas que os países devem aplicar na perspetiva da prevenção e combate, que passam novamente pela exigência de uma coordenação entre os diversos países, porém, como não é esse o objeto do nosso estudo não iremos analisar o conteúdo dos vários relatórios finais do BEPS.

2.4. Perspetiva e Contributo da União Europeia na Melhor Compreensão do Planeamento Fiscal Agressivo: densificação da artificialidade e da falta de substância económica

O Mercado Único proporciona importantes vantagens únicas para os cidadãos e para as empresas.

¹¹¹ OECD (2014), Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Action 2, p. 29, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm> acessado em Abril 2016

¹¹² OECD (2012), Hybrids Mismatch Arrangements: tax policy and compliance issues, p. 9, disponível em http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf, acessado em Abril 2016

¹¹³ OECD (2015), Executive Summaries 2015 Final Reports, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf> acessado em Abril 2016

Um dos princípios basilares da UE é a liberdade de circulação de pessoas, serviços e mercadorias, sendo como tal palco de inúmeras transações e negócios que entram em contacto com mais de um ordenamento jurídico. A livre circulação no Mercado Único permite, assim, uma ainda maior mobilidade das bases tributáveis e do lucro.

Acrescenta-se o facto de os EM estarem sujeitos a uma forte pressão no sentido de criar regimes de imposto sobre as sociedades que sejam atraentes para os investidores multinacionais e competitivos a nível internacional. Como resultado, os EM continuam a alargar os limites do que é considerado aceitável na concorrência fiscal e os agentes económicos aproveitam-se desta situação, recorrendo a esquemas de PFA.

Tendo em conta esta realidade com dimensões suscetíveis de afetar os vários ordenamentos sob a sua alçada, a UE tem vindo a dar uma importância central ao PFA.

Uma comunicação da Comissão de 2012¹¹⁴ expressa a crescente preocupação com o combate à luta contra a fraude e evasão fiscal. Há uma necessidade crescente de “assegurar que a carga fiscal seja partilhada equitativamente”¹¹⁵, tendo em conta as opções governativas de cada Estado. Neste âmbito, reconhece a Comissão que o PFA pode ir contra os princípios da responsabilidade social das empresas¹¹⁶.

Num primeiro passo de reconhecimento da existência de PFA, a Comissão reconhece que os contribuintes poderão tirar partido das disparidades existentes entre as legislações nacionais através de “montagens complexas, por vezes

¹¹⁴ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho- Plano de Acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais de 6.12.2012- COM (2012) 722 final, p.6-disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf acedido em Abril 2016

¹¹⁵ - Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho- Plano de Acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais de 6.12.2012- COM (2012) 722 final, p. 6- disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf acedido em Abril 2016

¹¹⁶ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões, de 25.10.2011, relativa à Responsabilidade social das empresas: uma nova estratégia da UE para o período de 2011-2014- COM (2011) 681 final, disponível em http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com%282011%290681_/com_com%282011%290681_pt.pdf, acedido em Abril 2016

artificiais”¹¹⁷. Há assim um reconhecimento por parte da Comissão da existência de um ambiente propício ao uso de mecanismos, cada vez mais elaborados e refinados, com o propósito de diminuir, ou evitar de todo, o pagamento de impostos. Em simultâneo, forçando os sistemas fiscais a se adaptarem, através da criação de regras anti-abuso gerais e específicas, que foram, sistematicamente, crescendo em complexidade.

Cria-se um ciclo vicioso, onde os comportamentos evasivos dos contribuintes despoletam uma reação legislativa, e, por sua vez, o incremento de legislação fiscal complexa e ambígua, despoleta a criação de novos esquemas que a visam contornar. Verifica-se assim, um aumento exponencial de complexidade e criatividade destes esquemas.

A Comissão, através de uma Recomendação de 2012 ¹¹⁸ dá uma definição de planeamento fiscal agressivo, sendo que este “consiste no aproveitamento dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das disparidades existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, com o objetivo de reduzir as obrigações fiscais. O PFA pode assumir várias formas. As suas consequências incluem as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado da residência) e a dupla tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no estado da fonte são isentos de imposto no estado da residência)”¹¹⁹.

Esta Recomendação densifica o que se entende por montagem artificial, sendo que apela à falta de substância comercial, i.e., “a montagem ou a série de montagens tem por objetivo evitar a tributação sempre que, independentemente de qualquer intenção subjetiva do contribuinte, tal seja incompatível com o objetivo,

¹¹⁷ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho- Plano de Acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais de 6.12.2012- COM (2012) 722 final, p. 6- disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf acedido em Abril 2016

¹¹⁸ Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo- COM (2012) 8806 final,p.2 disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf acedido em Abril 2016

¹¹⁹ Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo- C(2012) 8806 final, p.2 disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf acedido em Abril 2016

o espírito e a finalidade das disposições finais que normalmente deveriam ser aplicadas”¹²⁰.

A questão da artificialidade da montagem é muito relevante, pois quando há esse elemento facilita a conclusão pela censura de tal prática.

A par da OCDE, também para a UE o PFA tanto pode abranger o elemento de artificialidade ou não. Incluem-se os esquemas não artificiais que aproveitam a existência de disparidades ou tecnicidades legislativas e que têm como objetivo final a diminuição da carga fiscal. Parece ser possível deduzir que basta que haja um aproveitamento em sentido não previsto pelo legislador fiscal para que a UE enquadre como PFA.

Mais recentemente, uma Comunicação da Comissão de 2015 aprofundou a visão conferida ao PFA ao referir que “(..) muitas formas de elisão fiscal (leia-se, comportamentos *extra legem*) são contrárias ao espírito da lei, alargando a interpretação do que é «legal», tanto quanto possível, a fim de minimizar a contribuição fiscal global da empresa. Utilizando técnicas de planeamento fiscal agressivo, algumas empresas exploram as lacunas jurídicas dos sistemas fiscais e os desajustamentos entre as regras nacionais para evitar o pagamento da sua justa parte de impostos”¹²¹.

Há uma clara associação do PFA enquanto método preferencial de concretização da minimização da carga fiscal das empresas no âmbito de planeamento fiscal *extra legem*.

Tal como a OCDE, a UE defende muito a noção de divisão igual da quota-parte, i.e., todos os agentes económicos devem contribuir igualmente para o reforço do sistema fiscal e procurar não recorrer a métodos e interpretações que não se enquadram dentro do espírito da norma fiscal. Quer-se proteger “as receitas e garantir a confiança do público na equidade e eficácia dos sistemas fiscais”¹²².

¹²⁰ Idem, p.2

¹²¹ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, Bruxelas, 18.3.2015, COM (2015) 136 final, disponível em <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-136-PT-F1-1.PDF> acedido em abril 2016

¹²² EUCO 75/13, CO EUR 7 CONCL 5 Bruxelas, 22 de maio de 2013, disponível em http://www.kas.de/wf/doc/kas_9887-1442-2-30.pdf?130523125513 acedido em Abril 2016

A UE tem consciência de que “A atual falta de coordenação entre os EM em matéria de tributação das empresas cria obstáculos para as empresas que atuam no Mercado Único, uma vez que são confrontadas com 28 diferentes bases tributáveis do imposto sobre o rendimento das sociedades, gerando elevados custos de conformidade e encargos administrativos que são prejudiciais para a competitividade europeia”¹²³. Esta dificuldade dá azo a que as empresas tomem decisões criativas que aproveitam as disparidades entre os diferentes ordenamentos, afetando assim alguns aspetos basilares da política fiscal europeia, nomeadamente a competitividade fiscal e a transparência fiscal.

Mais recentemente, em 2016, surgiu uma proposta de diretiva do conselho que refere que “Os regimes visados pela presente diretiva dizem respeito a situações em que os contribuintes agem contra o verdadeiro objetivo da lei, tirando partido das disparidades entre os sistemas fiscais nacionais, a fim de reduzir a sua fatura fiscal”. É referido ainda que os resultados de tais situações “falseiam as decisões das empresas no mercado interno”¹²⁴.

É assim cada vez mais evidente o reconhecimento do PFA enquanto realidade atual e que ameaça a competitividade fiscal e a transparência fiscal¹²⁵, aparecendo sempre em estreito trato com o fenómeno da evasão fiscal.

Do exposto parece resultar encarar a UE o PFA, em concreto as suas técnicas e esquemas, como o veículo materializável do conceito de evasão fiscal.

¹²³ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, Bruxelas, 17.6.2015 COM (2015) 302 final, disponível em <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-302-PT-F1-1.PDF> acedido em abril 2016

¹²⁴ Proposta de Diretiva do Conselho, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno, COM (2016) 26 final, disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-26-PT-F1-1.PDF> acedido em abril 2016

¹²⁵ Cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento europeu e ao Conselho, Bruxelas, 28.1.2016 COM(2016) 24 final, disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-24-PT-F1-1.PDF> acedido em Abril 2016

2.4.1. Desenvolvimento dos Elementos do Planeamento Fiscal Agressivo pelo Tribunal de Justiça da União Europeia

Têm surgido no contexto europeu, diversos casos que, de forma muito expressiva, abordam o problema da liberdade de gestão e de planeamento fiscal e, em especial, o aproveitamento de forma abusiva e o elemento da artificialidade.

Por diversas vezes o TJUE reiterou que a liberdade de auto-organização é princípio essencial em matéria fiscal internacional¹²⁶. “Não existe qualquer obrigação jurídica de gerir um negócio de maneira a maximizar a receita fiscal do Estado. O princípio essencial é a liberdade de optar, na gestão de um negócio, pela via da menor tributação, de forma a minimizar os encargos”¹²⁷. Ou seja, não se trata de saber se a operação teve como base uma boa ou má decisão de gestão, nem se seria a melhor solução para aquele caso em concreto, mas sim demonstrar que teve na sua origem um negócio que contraria o espírito/objetivo da norma jurídica e que se caracteriza por conter uma componente artificial.

E a artificialidade tem vindo a ser construída dentro do conceito de abuso. O conceito de abuso nos tratados transnacionais, intimamente relacionado com o PFA, surge em consequência de uma utilização indevida das regras estabelecidas por esses tratados.

Tal como defende ANA PAULA DOURADO, “Há abuso de Direito Comunitário quando o cidadão comunitário obtém uma vantagem que entra em conflito com a finalidade da ou das disposições de Direito Comunitário”¹²⁸. Existe um artifício quando um sujeito usufrui dos benefícios da aplicação do tratado, mas esse sujeito não era quem deveria beneficiar, pois o tratado não foi constituído para ser aplicado à sua situação. Através desse artifício o sujeito consegue aproveitar os benefícios que, de outra forma, não veria impressos na sua esfera jurídica.

¹²⁶ ADAM ZALASINSKI, “Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice”, in *Intertax*, vol.36, nº4, 2008, p.156

¹²⁷ Conclusões gerais (nº85) do Ac. do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, C- 255/02

¹²⁸ ANA PAULA DOURADO, *Lições de Direito Fiscal Europeu- Tributação Direta*, Coimbra, Coimbra Editora, janeiro 2010, p.156

O abuso tem assumido um papel essencial para que se possa identificar as situações evasivas e de PFA, sendo que conceitos convergentes e complementares, tal como afirma LUC DE BROE “Quase em paralelo com o desenvolvimento de um conceito de abuso dentro do Direito Comunitário, o TJUE tem vindo a desenvolver um conceito de evasão fiscal ilegítima. Assim, de acordo com a visão seguida pelo TJUE, evasão fiscal ilegítima e abuso, para efeitos de aplicação ao Direito Comunitário, são conceitos convergentes”¹²⁹.

O TJUE tem vindo a desenvolver o conceito de abuso no sentido de evitar que os EM criem distorções ao mercado interno e assim assegurar o princípio da igualdade tributária ou da capacidade contributiva.

Tem-se verificado um gradual aumento da densificação do que o que se entende por condutas artificiais, sendo que a primeira referência surge no caso *Van Binsbergen*¹³⁰, no âmbito da livre prestação de serviços¹³¹.

No acórdão *Emsland-Stärke*¹³² o TJUE exigiu que se verifiquem cumulativamente dois elementos, objetivo e subjetivo¹³³ de forma a aferir o carácter abusivo de determinada conduta:

- O elemento objetivo consiste no conjunto de circunstâncias objetivas das quais resulte que, apesar do respeito formal das condições previstas na legislação comunitária, o objetivo pretendido por essa legislação não foi alcançado.

- O elemento subjetivo consiste na vontade de obter um benefício que resulta da legislação comunitária, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção.¹³⁴

¹²⁹ LUC DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Volume 14, Doctoral Series, IBDF-Academic Council, Belgium, 2007, p.825. Tradução própria.

¹³⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de dezembro de 1974, *Van Binsbergen*, C-33/74

¹³¹ Neste acórdão, o tribunal considera que um Estado-membro não pode ser impedido de adotar medidas que impeçam a livre prestação de serviços no seu território por sujeitos que transferem a sua residência para outro Estado-Membro quando o motivo subjacente a essa transferência é o de evitar a aplicação de regras nacionais relativas a uma específica prestação de serviços.

¹³² Ac. do TJUE de 14 de dezembro de 2000, *Emsland-Stärke GmbH e Haupt-zollamt Hamburg-Jonas*, C-110/99

¹³³ A utilização destes dois elementos já decorria da tradição civilística francesa. Cfr. Laurent Leclercq, “Interacting principles: the french abuse of law concept and EU notion of abusive practices” in *Bulletin for International Taxation*, June 2007, p.235

¹³⁴ 52-53 do referido acórdão. A esses dois elementos acrescenta-se, ainda, um terceiro elemento de direito processual relativo ao ónus da prova. A prova incumbe à administração nacional competente. Contudo, nos

Quanto ao primeiro elemento, há assim uma contradição entre os objetivos prosseguidos pelo contribuinte e os objetivos prosseguidos pela regulação europeia¹³⁵. Apesar de haver uma “verificação dos requisitos (formais) necessários para despoletar a aplicação de determinada posição, a posição fática não se encontra no âmbito teleológico dessa regulamentação”¹³⁶.

Para que se verifique esta situação, é necessário averiguar primeiro quais são os objetivos prosseguidos pela norma em questão e, num segundo momento, fazer uma análise de subsunção, no sentido de analisar se a situação fática se enquadra dentro dessas situações.

Tal implica uma análise casuística, tanto do sentido e do objetivo da regulamentação comunitária em causa, como do comportamento de um operador económico prudente e que gere os seus negócios respeitando as regras de direito aplicáveis e em conformidade com os usos comerciais e económicos em vigor no setor em causa.

Para aferir se há abuso é necessária também a prova de que as condições de concessão de uma prestação foram artificialmente criadas, i.e. que a operação comercial não foi realizada com uma finalidade económica, mas exclusivamente para obter do orçamento comunitário os auxílios financeiros que acompanham essa operação. Estabelece-se assim a ponte com o segundo elemento, tal como entendido neste acórdão.

O acórdão *Halifax*¹³⁷ no âmbito do IVA, também aplicou estes dois elementos, acrescentando que as operações questionadas deveriam ser “redefinidas

casos mais graves de abuso, é admissível mesmo um princípio de prova que conduza eventualmente à inversão do ónus da prova. A verificação de que estes diferentes elementos estão reunidos cabe ao órgão jurisdicional nacional. (Vide 40 do acórdão).

¹³⁵ Neste sentido, TERRA e WATTEL, consideram que este elemento se verifica quando «the purpose of the Community rules relied upon by the economic operator is not serve to be achieved by his (trans)actions, but is quite alien to them», BEN TERRA e PETER WATTEL, in *European Tax Law*, Kluwers Law International, 1 April, 2008, p. 746

¹³⁶ J. F. PINTO NOGUEIRA, “Abuso de Direito em fiscalidade direta_ a emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, 2010, p.17

¹³⁷ Ac. do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax plc*, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, C- 255/02

de forma a restabelecer a situação tal como ela não existisse se não se tivessem verificado as operações constitutivas da prática abusiva”¹³⁸.

Tal como referiu o Advogado Geral POIARES MADURO nas suas conclusões, a proibição de práticas abusivas não é relevante nos casos em que as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais¹³⁹.

As vantagens fiscais deveriam ser aferidas “considerando o conteúdo e significado reais das operações em causa”¹⁴⁰.

Na mesma linha, o TJUE só reconhece o abuso se este for avaliado tendo por base fatores objetivos que permitem afirmar que a finalidade essencial de certa operação é a obtenção de vantagens fiscais¹⁴¹ e que, por isso, se baseia num expediente “puramente artificial”, ou, tal como argumentava POIARES MADURO, em “atividades para as quais não existe objetivamente outra explicação».

Por esta razão, o então Advogado-Geral, preferiu designar o elemento subjetivo de elemento de autonomia. O que está em causa é a determinação das atividades em causa, que não se confunde com a intenção subjetiva (*voluntas*) dos participantes nessa atividade, pois é “objetivamente determinada com base na inexistência de qualquer outra justificação económica para a atividade de que não seja de criar uma vantagem fiscal”¹⁴². Ou seja, apesar de reconhecer que as operações artificiais possam ter subjacente uma intenção nesse sentido, POIARES MADURO considera que o que é relevante é a atividade objetivamente considerada. “A natureza artificial de certos acontecimentos ou operações deve logicamente ser

¹³⁸ Idem

¹³⁹ A expressão operações que não “possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais”, tem vindo a ser substituída pela proibição de “esquemas puramente artificiais”.

¹⁴⁰ 81 do Ac. do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, C- 255/02

¹⁴¹ Apesar de o acórdão *Emsland Stärke* ter aderido explicitamente às conclusões do Advogado-Geral POIARES MADURO na generalidade dos aspetos, divergiam quanto ao critério de delimitação do abuso. Para o advogado-geral o critério primário de aferição de abuso era o facto de o sujeito ter como único objetivo (*sole aim*) a obtenção de vantagens fiscais, ao passo que para o TJUE existirá abuso quando a finalidade essencial, e não apenas a única, da operação é a obtenção da vantagem fiscal.

¹⁴² N°87 das Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro, apresentadas em 7 de Abril de 2005, no âmbito do Ac. do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, C- 255, disponível em

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db67a06d6b77be43cab01ab96d2e27a8ba.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuMa310?text=&docid=65780&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=159131> acessado em abril 2016

determinada com base num conjunto de circunstâncias objetivas verificadas em cada caso particular”¹⁴³. Assim, a intenção pode ser avaliada tendo como base a análise dos elementos objetivos do caso, bem como a avaliação da inexistência de outra justificação económica para a operação que não a obtenção de um benefício fiscal.

Não se trata como tal de demonstrar elementos volitivos internos ou verificar a mera intencionalidade, pois se assim fosse “a demonstração de abuso tornar-se-ia quase impossível e converter-se-ia em *probatio diabólica*”¹⁴⁴.

O que aqui se tem em vista é determinar se a conduta do sujeito visa a obtenção de uma “posição de vantagem” que não foi prevista para o seu perfil fático, e que é conseguida através de artificialismos.

Não é assim qualquer vantagem legal que não é permitida, mas sim as vantagens legais ilegítimas, “uma vantagem que não seja o mero corolário lógico do exercício de uma liberdade fundamental”¹⁴⁵.

É necessário atender à manifesta artificialidade das configurações ou formalizações jurídicas adotadas pelos contribuintes. Para que se consiga comprovar a existência de artificialidade no negócio jurídico, será necessário ir para além dos motivos subjetivos dos contribuintes, i.e., a intenção de agir de forma abusiva, há que comprovar a artificialidade de acordo com as características externas e objetivas das transações.

Note-se que a relação artificialidade-abuso está assumida. O abuso tem sido concretizado através do teste de saber se o exercício da liberdade fundamental tem por base esquemas puramente artificiais. Este teste aplica-se a todo os casos, quer estejam em causa as disposições do Tratado sobre liberdades fundamentais, ou disposições de Diretivas, incluindo disposições anti-abuso das diretivas, como é o caso das “razões económicas válidas”¹⁴⁶.

¹⁴³ Idem, nº 70

¹⁴⁴ J. F. PINTO NOGUEIRA, *Abuso de Direito em fiscalidade direta...*, p.250

¹⁴⁵ J. F. PINTO NOGUEIRA, in *Abuso de Direito em fiscalidade direta...*, p.276

¹⁴⁶ Ac. do Tribunal de Justiça de 17 de Julho de 1997, A.Leur-Bloem contra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam, Processo C-28/95, pp.41 ‘ss

Este teste aplica-se para verificar o exercício efetivo de qualquer liberdade fundamental, a quaisquer impostos e tipos de impostos¹⁴⁷. Tal como explica ANA PAULA DOURADO, o abuso fiscal das liberdades fundamentais pode operar por manipulação dos elementos de conexão fonte e rendimento; manipulação quanto à titularidade de rendimento e manipulação da qualificação do rendimento e da atribuição do rendimento no quadro dos preços de transferência¹⁴⁸. Todos estes são exemplo de casos esquemas puramente artificiais e esta manipulação pode ocorrer em relação à liberdade de estabelecimento, à livre prestação de serviços e à livre circulação de capitais.

O elemento da artificialidade e a noção de expedientes puramente artificiais foi aprofundada no acórdão *Cadbury Schweppes*¹⁴⁹ que reflete sobre o aproveitamento, por parte do contribuinte, de disparidades entre as legislações fiscais dos EM, no domínio da liberdade de estabelecimento. Tal como refere o advogado-geral PHILIPPE LÉGER¹⁵⁰, o que se pretende evitar são as situações de concorrência prejudicial que ocorrem no seio do mercado interno quando não há a devida harmonização dos vários sistemas fiscais dos EM.¹⁵¹ O elemento diferenciador das situações de concorrência leal e desleal será o critério dos “expedientes puramente artificiais”, que foi introduzida no acórdão ICI¹⁵². Porém, esse critério é agora desenvolvido.

¹⁴⁷ Ac. do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2008, dell’Economia e delle Finanze, anteriormente Ministero delle Finanze contra Part Service Srl, sociedade em liquidação, anteriormente Italservice Srl, Processo C-425/06Ministero, pp.53’ss

¹⁴⁸ ANA PAULA DOURADO, *Lições de Direito Fiscal Europeu- Tributação direta*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p.166

¹⁴⁹ Ac. do TJUE de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, C- 196/04

¹⁵⁰ Conclusões do Advogado- Geral PHILIPPE LÉGER, apresentadas em 2 de Maio de 2005, disponíveis em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dd9140c4aa7b3b4cce84a1bde0bf785448.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuQc3z0?text=&docid=56602&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=96722>, acessado em abril 2016

¹⁵¹ No mesmo sentido, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS quando afirma que «L’une des principales découle de la planification fiscale (intra-legem ou extra-legem, fondée sur la capacité que les entreprises ont d’obtenir (d’enlever) des avantages à partir des lacunes ou des imperfections de la loi ou des disparités fiscales entre pays, les entreprises multinationales développent solvante des stratégies de délocalisation de leur base fiscale par le biais de la comptabilité et de l’ingénierie juridique de leurs coûts de production et donc l’amélioration de leurs positions concurrentielles.», ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, in *L’Union Européenne et de la Régulation de la Concurrence Fiscale*», pp.32 e 33

¹⁵² Ac. do TJUE de 16 de julho de 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI) e Kenneth Hall Colmer, proc: n° C-264/96

Como se afirma no acórdão, configuram expedientes puramente artificiais os comportamentos “desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por atividades realizadas no território nacional”¹⁵³.

Este critério tornou-se “a figura preferencial do TJUE, (...) para aferir se a restrição introduzida por um conflito entre a regulamentação nacional anti-abuso e o direito europeu (nomeadamente no que diz respeito às liberdades fundamentais) poderá ser justificada (uma vez que o sujeito estará a exercer a liberdade fundamental de forma abusiva e contrária aos tratados) ou se se apresenta incompatível com o ordenamento da UE, por força da prevalência do direito europeu”¹⁵⁴.

No acórdão *Cadbury Schweppes*, o grupo-mãe situado no Reino Unido detinha duas filiais localizadas na Irlanda, onde iriam beneficiar de um regime fiscal privilegiado¹⁵⁵. Decidiu o TJUE no sentido de o estabelecimento de sucursais em EM com tributação inferior ao do domicílio da sociedade-mãe, por si só, não constituir abuso da liberdade de estabelecimento, “a menos que tal incorporação diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido”¹⁵⁶.

É o primeiro caso, em matéria de impostos diretos, em que o TJUE aceita que a existência de expedientes puramente artificiais possa justificar medidas fiscais discriminatórias e restritivas da liberdade de estabelecimento.

¹⁵³ Cons. 55 do Ac. do TJUE de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue*, C- 196/04

¹⁵⁴ JOSÉ ALBINO PINTO NOGUEIRA, *O abuso em Direito Fiscal Europeu*, Universidade do Minho, setembro de 2011, p.90

¹⁵⁵ Em regra, no ordenamento do Reino Unido as sociedades residentes são tributadas pelos lucros obtidos a nível mundial, ao passo que as sociedades não residentes são apenas tributadas pelos lucros obtidos no território nacional. Contudo, as regras CFC estabeleciam uma importante exceção: se as sociedades não residentes fossem controladas em mais de 50% pela sociedade residente e estivessem situadas em território com um nível de tributação inferior ao previsto no Reino Unido, os seus lucros seriam diretamente imputados à sociedade residente (estabelecendo-se apenas certos mecanismos tendentes a mitigar a dupla tributação ocorrida). No entanto existia um regime de exceção a este regime mais gravoso, onde se exigia cumulativamente que: i) a existência das transações não tinha como dos principais objetivos a diminuição do imposto a pagar, e ii) que a existência das CFC não tinha como objetivo a diminuição do imposto a pagar no Reino Unido através de um desvio de lucros.

¹⁵⁶ Parágrafo 75, Ac. do TJUE de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue*, C- 196/04

Afirmou o Advogado-Geral PHILLIPE LÉGER que “...a existência de uma manobra puramente artificial não pode ser deduzida da intenção manifestada pela sociedade-mãe de obter um desagravamento da sua tributação no Estado de origem”¹⁵⁷. O facto de a sociedade-mãe implantar uma filial e alguns serviços necessários num país de baixo nível de tributação, com o objetivo de reduzir a carga fiscal, não pode ser, por si só, considerado como abuso.

As atividades realizadas num estabelecimento secundário noutra EM podem ser igualmente realizadas pelo contribuinte a partir do território do EM de origem, sem que tal seja considerado um expediente puramente artificial.

A mera intenção de obter uma redução fiscal não basta para concluir pela existência de um expediente puramente artificial destinado unicamente a contornar o imposto, como será o caso da mera instalação de uma filial “caixa de correio”¹⁵⁸.

O TJUE aceita assim que fundamentos de carácter fiscal tenham um papel importante na decisão de localização de uma empresa subsidiária, desde que os objetivos de minimização da carga fiscal não violem a legislação comunitária, i.e., que as disposições adotadas com vista à sua realização não levem a transferências de lucros artificiais nem a práticas evasivas.

A restrição à liberdade de estabelecimento “só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral”¹⁵⁹, não sendo “a necessidade de prevenir a redução das receitas fiscais (...) as razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de justificar uma restrição a uma liberdade instituída pelo Tratado”¹⁶⁰.

“Assim a mera possibilidade de abuso não pode constituir uma legitimação para restringir uma liberdade. Esta restrição, apesar de possível, tem que ser

¹⁵⁷ Cons. 115 das Conclusões do Ac. do TJUE de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, C- 196/04

¹⁵⁸ Cons. 58 do Ac. do TJUE de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, C- 196/04

¹⁵⁹ Cons. 47 do Ac. do TJUE de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, C- 196/04

¹⁶⁰ Perante a argumentação da perda de receitas fiscais, ANA PAULA DOURADO afirma que “No quadro das relações entre Estados- Membros, a perda de receitas fiscais nunca é aceite como justificação pelo Tribunal de Justiça... A perda de receita fiscal, muitas vezes associada pelos Estados ao princípio da coerência, não pode ser aceite como argumento válido para restringir uma liberdade fundamental, porque o seu efeito imediato é a proteção do mercado nacional e a consequente restrição ao funcionamento do mercado interno”. Cfr. ANA PAULA DOURADO, *Lições de Direito Fiscal Europeu- Tributação direta*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, pp.130 e 131.

plenamente justificável e proporcional com o fim que procura obter e se cingir aos expedientes puramente artificiais”¹⁶¹.

Há assim uma salvaguarda para os casos em que o único objetivo é a economia tributária, mas esse objetivo é, na realidade, o resultado da opção entre diferentes regimes fiscais que o legislador pretendeu deixar em aberto, não se violando, por isso, o espírito da lei.

Se pelo contrário, se provar que as circunstâncias objetivas existem, aí a discriminação pode ser justificada e, para isso, é preciso passar o teste da proporcionalidade¹⁶². Tal implica também, uma análise casuística.

Quem invocou o sentido literal de uma norma de direito comunitário para reivindicar um direito que se opõe aos seus próprios fins, não merece que esse direito seja protegido. A interpretação mais correta vai no sentido de não conferir o direito, não interpretando a letra da lei no seu sentido literal.

Porém, o TJUE explorou mais detalhadamente o que se entende por inexistência de substância económica: ausência de qualquer outra justificação económica para a atividade que não seja a de criar uma vantagem fiscal, i.e. não seria abusiva determinada operação que possa ter alguma explicação além da mera obtenção de vantagens fiscais.

No acórdão *Leur Bloem*¹⁶³, no âmbito de reorganização de sociedades, o TJUE esclarece que a simples procura de um benefício puramente fiscal, como a compensação horizontal das perdas, sendo o único objetivo de uma operação, não constitui uma razão económica válida. Numa leitura *a contrario*, conclui-se que uma operação pode procurar obter um benefício puramente fiscal e cumprir o requisito da existência de razões económicas válidas, desde que esse benefício não seja o único móbil presente na reorganização.

¹⁶¹ JOSÉ ALBINO PINTO NOGUEIRA, *O abuso em Direito Fiscal Europeu*, Universidade do Minho, setembro de 2011, p.75

¹⁶² O teste da proporcionalidade implica a ponderação se, no caso concreto, se justifica ou não a restrição de aplicação da legislação comunitária. É necessário verificar se é não necessária, não excessiva e adequada tal restrição, tendo sempre em atenção os direitos e liberdades consagrados por tal legislação.

¹⁶³ Ac. do Tribunal de Justiça de 17 de Julho de 1997, *A.Leur-Bloem* contra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam, Processo C-28/95

O Acórdão *Foggia*¹⁶⁴ concretizou esta linha de raciocínio onde se reconhece que as poupanças de natureza fiscal sejam um dos motivos na base da reorganização, desde que não seja o único objetivo e, em confronto com os restantes objetivos que justificam a operação, não deve ser o motivo principal ou predominante.

O benefício fiscal não pode ser concedido se se estiver perante uma situação abusiva, i.e., se a opção por determinada operação se traduz na adoção de um esquema artificial, sem quaisquer “razões económicas válidas”, cujo conceito “vai além da simples tentativa de obter um benefício puramente fiscal”¹⁶⁵.

A par das vantagens de tesouraria a nível fiscal, as empresas também deverão ter motivações económicas, financeiras, de política comercial ou outras que, consideradas no seu todo, sejam preponderantes e justifiquem a reorganização. “As razões puramente fiscais podem coexistir com as demais razões económicas, desde que aquelas não sejam preponderantes”¹⁶⁶. Assim, a fundamentação de operações em motivos exclusivamente fiscais é admissível, mas tal já não ocorre se as mesmas configurarem esquemas artificiais.

Neste sentido, afirmam TERRA e WATTEL que se “Pode organizar as transações/negócios de forma beneficiar das normas nacionais menos restritivas: esta escolha é parte integrante do mercado interno, mesmo que a escolha seja baseada no desejo de contornar regras internas indesejáveis. (...) O tribunal só irá considerar a presença de abuso se, considerando os efeitos fiscais, o negócio em questão seja puramente artificial”¹⁶⁷.

É necessário determinar se a atividade em causa possui algum fundamento independente que, fora as considerações fiscais, seja suscetível de lhe proporcionar alguma justificação económica, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto. Por exemplo, uma operação de fusão em que, entre outros objetivos, figure a

¹⁶⁴ Ac. do TJUE de 10 de novembro de 2011, *Foggia- Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A. v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, proc: nº 126/10

¹⁶⁵ Cons. 34 do Ac. do TJUE de 10 de novembro de 2011, *Foggia- Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A. v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, proc: nº 126/10

¹⁶⁶ PAULA RODRIGUES, *O abuso fiscal na jurisprudência do TJUE*, Mestrado em Ciências Jurídico Económicas, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2013, p.24

¹⁶⁷ BEN TERRA e PETER WATTEL, in *European Tax Law*, Kluwers Law International, 1 April, 2008, p.398. Tradução própria.

obtenção de uma vantagem fiscal é suscetível de constituir uma razão económica válida, desde que não seja o objetivo principal da operação. Deverá proceder-se a uma rigorosa análise casuística e evitar a aplicação de critérios gerais previamente fixados.

É importante constatar que na vida empresarial não se pode separar os negócios em parte “operacional/ económica” e parte “legal”, isto porque em todos os negócios existe um determinado enquadramento legal que deve refletir, em maior ou menor medida, a substância económica do negócio.¹⁶⁸ Apesar de difícil, a aferição desta coincidência apresenta grande relevância no contexto europeu, pois toda a ideia subjacente de um verdadeiro mercado interno reside na promoção de determinadas estruturas e realidades económicas.¹⁶⁹

Não se considera que há abuso quando a atividade económica exercida possa ter outra explicação além das vantagens fiscais. Não tem a Administração Fiscal o poder discricionário para decidir qual dos objetivos de determinada atividade é preponderante ou essencial, o que torna mais complexo o exercício de análise.

A expressão “atividade económica efetiva” tem sido bastante utilizada pelo TJUE, como índice densificador da artificialidade¹⁷⁰ mas, parece continuar em aberto, não sendo apresentados os indicadores pelos quais essa atividade deve ser aferida. No entanto, o tribunal afere o “critério da presença física suficiente”¹⁷¹.

Este critério considera como abusivas as sociedades cujos edifícios, maquinaria ou área de implementação sejam manifestamente insuficientes para a realização das atividades que constam do fim social (será por exemplo o caso das sociedades caixa de correio ou das sociedades de fachada).

¹⁶⁸ Assim JOSÉ ALBINO PINTO NOGUEIRA, *O abuso em Direito Fiscal ...*, p. 107

¹⁶⁹ ADAM ZALASINSKI, “Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice” in *Intertax*, vol.36, nº4, 2008

¹⁷⁰ Deve-se realçar no entanto que esta noção foi particularmente pensada para o abuso no quadro da liberdade de estabelecimento, sendo de difícil extensão para o campo de aplicação das outras liberdades fundamentais.

¹⁷¹ VAN THIEL prefere a expressão «empty legal constructions for the exclusive purpose of avoiding taxes», cfr. SERVAAS VAN THIEL, “Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: *Acte Clair* Rules that can be readily applied by National Courts- Part II”, in ANA PAULA DOURADO e RICARDO DA PALMA BORGES (coord.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, 2008, p.347

Na opinião de JOÃO NOGUEIRA¹⁷², a expressão poderá ser ainda mais densificada com recurso a outros critérios utilizados noutros ordenamentos para a verificação da atividade económica efetiva de sociedades interpostas, tais como:

- i) A existência de uma conta bancária local com atividade efetiva;
- ii) A existência de registos de gastos (tanto fixos como flutuantes) consoante a atividade alegada;
- iii) A existência de empregados locais suficientes;
- iv) A coincidência entre o local da atividade e o local em que a contabilidade é realizada, ou onde os livros e outros registos contabilísticos são guardados;
- v) A pré-existência da sociedade em relação às atividades que se reputam como abusivas.

Sobre estes testes, escreve a Comissão que, de entre “os fatores objetivos para determinar se há substância adequada incluem-se critérios passíveis de verificação como o local efetivo da gestão e a presença tangível do estabelecimento, assim como o risco comercial por este assumido”¹⁷³.

VINTHER e WERLAUFF recorreram ao critério da “genuinidade”¹⁷⁴, no sentido em que haverá abuso quando a atividade da subsidiária não seja genuína, i.e., quando a subsidiária não passa de um instrumento utilizado pela empresa-mãe para obter uma vantagem fiscal num país de tributação mais baixa. Se, pelo contrário, a presença da subsidiária for genuína, com equipamento operacional, empregados, gestão própria, entre outros, então não poderá ser considerado abusivo.

Estes testes previnem uma das fragilidades que poderia ser apontada ao critério da atividade económica efetiva, pois caso se fizesse uma leitura superficial

¹⁷² JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, *Abuso de Direito em fiscalidade direta...*, p. 277

¹⁷³ Comunicação da Comissão Europeia COM (2007) 785 final, pp. 5-4, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52007DC0785>, acedido em abril 2016

¹⁷⁴ NIKOLAJ VINTHER, e ERIK WERLAUFF, “Tax Motives are legal motives : the borderline between the use and abuse of the freedom of establishment with reference to the Cadbury Schweppes Case”, in: *European Taxation*, Vol. 46, No. 8, 2006, p. 384

da jurisprudência poder-se-ia concluir que, uma vez que esta atividade efetiva exista, todas as operações (ou pelo menos as realizadas *at arm's length*) devem ser necessariamente validadas. Este entendimento não procede precisamente por existirem outros índices que poderão levar a concluir pelo caráter abusivo da operação.

Há quem argumente que este esforço de análise deverá ir mais longe, pois, para além de se aferir uma “presença física absoluta” (saber se os elementos físicos são efetivamente suficientes para a existência do estabelecimento secundário), deve ainda verificar-se uma “presença física relativa” (no sentido de se verificar se existe uma proporcionalidade adequada entre os recursos existentes e a atividade económica que é efetivamente imputada ao estabelecimento secundário).¹⁷⁵

Este último critério é especialmente relevante nos casos de alegada utilização de sociedades interpostas, pois pode dar-se o caso de se dotar determinado estabelecimento de uma atividade mínima, em certa medida artificial, tendo em vista apenas a superação do requisito da “atividade económica efetiva”. Nesses casos não existe sequer uma conexão lógica entre a atividade económica realizada e as operações cuja requalificação se pretende.

Por outro lado, existem várias atividades económicas¹⁷⁶, cuja atividade normal não comporta fortes índices de presença física, não se podendo, assim,

¹⁷⁵ Assim LAURENT LECLERCQ, *Interacting principles...*, p.243. Cfr.também LANG e HEIDENBAUER, que chegam a admitir que a inexistência de edifícios, empregados ou equipamentos pode não conduzir necessariamente à afirmação de uma situação de abuso, pois «the requirement imposed by the ECJ that the legal entity physically exists in terms of premises, staff and equipment does not necessarily mean that legal entities without premises, staff or equipment can be completely ignored. The size of premises and the amount of staff and equipment that is required cannot be determined without taking in account the type of business a corporation operates», MICHAEL LANG e SABINE HEIDENBAUER, “Wholly artificial arrangements” in : Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens, (eds.), *A vision of taxes within and outsider Europe*, Kluwer Law International, 2008, p. 603.604

¹⁷⁶ Tais como as dos serviços financeiros intra-grupo e as das sociedades gestoras de participações sociais. Observa MEUSSEN que “foreign holding activities effected by means of a foreign holding company usually demand little physical presence, i.e. no substantial staff or equipment is required. Such holding companies are often, for the most part, structured around tax motives, the application of beneficial tax treaties, the liberal application of a participation exemption, etc. When would this to be regarded as wholly artificial arrangement?”. Cfr. GERARD T. K., MEUSSEN, “*Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States*” in *European Taxation*, volume 47, number 1, January 2007, p.17

fazer uma leitura demasiado restritiva, sob pena de considerar que há ausência de atividade económica efetiva¹⁷⁷.

Para estas situações, há autores que defendem que a atividade económica efetiva deve ser aferida por indicadores de genuinidade¹⁷⁸ próprios desses ramos de atividade, sendo necessário verificar em concreto quais os indicadores que permitem determinar se a atividade é efetivamente realizada no território, e se existem motivos fortes para que assim o seja. Defende-se ainda que deve haver uma apreciação casuística e, como tal, atentar na existência de um nexo entre a atividade em questão e o respetivo território.

Deverá também proceder-se a uma análise rigorosa, caso a caso, e evitar a aplicação de critérios gerais previamente fixados, assentando a aferição das razões economicamente válidas num critério de comparabilidade. É necessário fazer um juízo sobre a convivência entre todas as razões que levam à realização das operações para determinar o carácter económico subjacente.

2.5. Contributo de Portugal na Densificação do Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo

2.5.1. A Importância do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro

O PFA enquanto fenómeno que provoca a erosão da base tributária e provoca graves desequilíbrios na justiça e equidade fiscal tem sido objeto de preocupação também por parte do legislador nacional.

¹⁷⁷ EMMANUEL PICQ, “Abuse of EU Holding Companies: Fundamental Freedoms, EC Parent-Subsidiary Directive and the French Constitution – Part1” in *European Taxation*, (Volume 49), No 10, France, 2009 p.471-478

¹⁷⁸ Tais como JULIA PETKEVICA,, *The concept of beneficial owner: From international tax law to community law*, RGS Working paper n.º 26, Riga, 2005 p. 373 e J. F. PINTO NOGUEIRA, *Abuso de Direito em fiscalidade direta...* p. 279

Em consonância com medidas que outros países já haviam tomado ¹⁷⁹, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, que entrou em vigor a 15 de maio de 2008.

Este é o primeiro diploma em Portugal que tem como objeto principal o conhecimento pela Administração Fiscal de esquemas de PFA. O Decreto-Lei alerta para as consequências do PFA ou abusivo que “gera efeitos desfavoráveis bastante significativos, corrói os sistemas fiscais, desencoraja o cumprimento por parte dos contribuintes das suas obrigações fiscais e aumenta injustificadamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal”¹⁸⁰.

Este diploma está especificamente orientado para os deveres de comunicação, informação e esclarecimento que recaem sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, tendo em vista o combate ao PFA.

O diploma legal define e delinea o conceito de planeamento fiscal agressivo, apesar de se referir a este como planeamento fiscal. No artigo 3.º, alínea a), o planeamento fiscal é descrito como “qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”¹⁸¹.

Este artigo, tal como todo o Decreto-Lei, usa uma conceção amplíssima de PFA, pois não faz distinção entre planeamento fiscal de PFA, sendo que o seu campo de aplicação abrange quaisquer “atos de planeamento fiscal em que estejam implicadas vantagens fiscais”¹⁸².

¹⁷⁹ Houve grande influência algo-saxónica na medida da existência por exemplo, Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, e África do Sul que apresentam regimes de idêntica natureza. Nos países que mais tradicionalmente influenciam a legislação fiscal portuguesa, como a Alemanha, tal regime não obteve o consenso necessário à sua aprovação. Também na França se discutiu esta temática sem que se alcançasse o necessário consenso. A respeito da aplicação deste regime em ordenamentos de outros países cfr. CARLOS CUNHA DE SOUSA, “O planeamento fiscal abusivo...”, p.3 e FERNANDO CASTRO SILVA, TIAGO CASSIANO NEVES, “Planeamento fiscal abusivo, o caso português no contexto internacional”, in *VVA Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 3, Coimbra, Almedina, 2008

¹⁸⁰ 6º Parágrafo do preâmbulo da lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1B37333B-ED2D-49D6-B82E-7BCDFDD9F23D/0/DL_29_2008.pdf

¹⁸¹ Artigo 3º/a da lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro

¹⁸² FERNANDO CASTRO SILVA e TIAGO CASSIANO NEVES, *Planeamento fiscal abusivo...*, p.118

Não há assim uma distinção entre o que abrange os atos que pretendam obter uma vantagem fiscal compreendida dentro da letra e espírito da lei, daqueles que extravasam a *ratio* da lei.

Não parecia ser esta a intenção do legislador, pois, tal como refere o preâmbulo, o alvo eram os “esquemas prefabricados de planeamento fiscal para oferta a clientes”. Tal como exemplifica SALDANHA SANCHES, o tipo de esquemas que a lei se dirige será como sucedeu entre nós com o caso da chamada “lavagem de cupões”¹⁸³.

O Despacho n.º 11873/2009 do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais veio limitar a abrangência do decreto-lei, restringindo-o apenas sobre “os esquemas ou atuações das quais resultem operações que não tenham justificação de carácter económico, bem como as que, tendo justificação económica, impliquem uma vantagem fiscal que contribuirá decisivamente para a sua adoção”¹⁸⁴.

Portanto, o que é relevante para efeitos de aplicação do decreto-lei é a obtenção de uma vantagem fiscal (ou a mera expectativa), através de operações sem qualquer motivação económica (artificiais) ou com motivações económicas que sejam suplantadas pela vantagem fiscal.

O nível de abrangência continua a ser muito elevado, pois abrange todo e qualquer tipo de vantagem fiscal, podendo ser a “redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal”. Esta abrangência demasiado elevada conduz à difícil caracterização das situações fáticas que são abrangidas pelo regime.

O conceito de “esquema” aparece para concretizar a forma em que o planeamento fiscal agressivo se materializa. Essa materialização pode ser sob a forma de plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação.

A norma engloba esquemas artificiais e esquemas não artificiais em que a vantagem fiscal seja maior que a motivação económica. De acordo com

¹⁸³ Para maior desenvolvimento neste tipo de esquema, cfr. SALDANHA SANCHES, *As duas Constituições...*, p.112

¹⁸⁴ Despacho n.º 11873/2009 do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos fiscais, disponível em <http://www.saudinha.com/lex.asp?file=/saude/dr/20090518/2009030826¶m1=embed&search=11873/2009&title=Despacho%20n.%BA%2011873/2009>, acessado em Abril 2016

SALDANHA SANCHES, apenas poderia ser feita uma distinção entre os conceitos de planeamento fiscal e PFA nesta norma se a conotação da expressão “esquema” fosse necessariamente negativa. Assim, haveria PFA sempre que estivéssemos perante qualquer esquema e perante planeamento fiscal quando fosse feita qualquer análise de um problema fiscal que seja feito na perspetiva da redução do imposto a pagar.¹⁸⁵

Também o conceito de “atuação” tenta abarcar o maior espectro de atos possível de atos passíveis de serem utilizados para efeitos de PFA.

Um dos grandes problemas desta grande abrangência será a sua compatibilização com a liberdade fundamental e gestão do artigo 86.º da CRP¹⁸⁶. Esta liberdade permite ao contribuinte adotar esquemas fiscais que se baseiam nas disparidades das normas fiscais, mas que, apesar de tudo, continuam a ser legais e fiscalmente admissíveis.

Este aproveitamento das disparidades das normas por parte dos contribuintes é entendido como o planeamento fiscal *stricto sensu*, ao passo que a utilização de esquemas artificiais serve para delimitar a fronteira com o PFA¹⁸⁷.

O legislador tem plena consciência de que não consegue prever na norma todas as operações possíveis face à volatilidade da lei, como tal, é um risco que o mesmo aceita tomar. Uma redação mais cuidada poderia ter evitado algumas das dificuldades, no entanto, a utilização de conceitos demasiado fechados poderia também levar a um regime de combate ao planeamento fiscal que abrisse amplo espaço para que fosse feito planeamento de escape ao próprio regime.

Outra crítica que poderá ser dirigida ao decreto-lei será o facto de na definição de PFA não haver uma articulação com a cláusula geral anti-abuso e, como tal, não referir em momento algum o conceito de conceção de negócio artificioso ou fraudulento como limite para o planeamento. Não há assim qualquer

¹⁸⁵ Saldanha Sanches, *As Duas Constituições...*, p. 44

¹⁸⁶ FERNANDO CASTRO SILVA e TIAGO CASSIANO NEVES, *Planeamento fiscal abusivo...*, p.65

¹⁸⁷ ANA PAULA DOURADO e AUGUSTO SILVA DIAS “Information duties, aggressive tax planning and the nemo tenetur se ipsum accusare in light of article 6 (1) of the ECHR” in G. KOFLER, M. MADURO e P.PISTONE (eds.) *Taxation and Human Rights in Europe and the World*, IBDF Publications, Amsterdam, 2011, p. 145-146

referência à artificialidade ou ao conceito amplamente desenvolvido pelo TJUE de “expedientes puramente artificiais”.

De acordo com SALDANHA SANCHES “uma conceção mais realista sobre PFA implicaria um pensamento administrativo mais estruturado e uma definição mais rigorosa das zonas de risco para permitir a introdução entre nós deste novo modo de controlo administrativo”¹⁸⁸.

Concorda-se com esta afirmação, devendo o legislador, numa futura revisão à lei ter em atenção uma maior delimitação entre o espaço do planeamento fiscal *stricto sensu* e daí partir para as delimitações do PFA.

Na exemplificação de alguns esquemas de planeamento fiscal apresentados pela AT como suscetíveis de enquadramento no decreto-lei (artigo 4.º), no âmbito da obrigação de comunicação prévia, destacam-se: situações que impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado (al.a)¹⁸⁹; situação que implica a participação de entidade total ou parcialmente isenta (al. b)¹⁹⁰; situações que envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros (al.c)¹⁹¹; e situação que implique a utilização de prejuízos fiscais (al. d)¹⁹².

Através desta exemplificação é perceptível que “o nosso quadro legal em matéria tributária é bastante permeável à criatividade dos agentes”¹⁹³, sendo que há muita variedade de esquemas que podem ser enquadrados como planeamento fiscal agressivo e é necessária uma análise casuística por parte da AT¹⁹⁴.

¹⁸⁸ Saldanha Sanches, *As Duas Constituições...*, p. 44

¹⁸⁹ Correspondendo à alínea a), são os esquemas D2, D3, D4, D5, D10 e D11;

¹⁹⁰ Correspondendo à alínea b), são os esquemas D1 e D6;

¹⁹¹ Correspondendo à alínea c), é o esquema D8;

¹⁹² Correspondendo à alínea d), são os esquemas D7, D9, D12 e D13;

¹⁹³ Carlos Cunha de Sousa, *O planeamento fiscal abusivo...*, p.13

¹⁹⁴ Cfr. exemplo de um dos treze casos identificados pela AT no Anexo I

2.6. O contributo da jurisprudência nacional

Ao nível da jurisprudência nacional, são diversos os acórdãos que deram um contributo relevante ao nível do PFA.

Um acórdão do TCA Sul¹⁹⁵ reitera posições doutrinárias nacionais e jurisprudenciais da UE, pois admite o direito ao planeamento fiscal, mas com os limites da artificialidade dos esquemas adotados, do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e da arrecadação de receitas do Estado. É definido neste acórdão que “a elisão fiscal, dá-se pela prática de atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos *extra legem*”¹⁹⁶.

Considera-se que este acórdão adota o conceito de esquemas artificiais para identificar operações sem razões económicas válidas, operações que utilizem formas que giram em torno de atos e contratos atípicos ou anormais que visem torpear a lei (vg. utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades- artigo 63.º'ss do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - através da produção de menos-valias ou da utilização de benefícios fiscais através da transmissão de prejuízos) ou interpretando a lei com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente, aproveitando-se de jurisdições diferentes, exclusivamente com o intuito de diminuir o imposto a pagar, ou a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou coletivas ou para nelas instalar “estruturas” que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição.¹⁹⁷

É evidente um juízo jurisprudencial de valor moral sobre esta figura. Tem uma perspetiva de abuso mais abrangente que o TJUE, quer quando aceita a argumentação da perda de receitas fiscais do Estado, quer quando afirma que dos

¹⁹⁵ Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc: nº 04255/10, Relator: Juiz Desembargador José Correia

¹⁹⁶ Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc: nº 04255/10, Relator: Juiz Desembargador José Correia, p.24

¹⁹⁷ Idem, p.17

comportamentos legais *extra legem* resultam sérios entraves “à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania...”¹⁹⁸.

Esta sentença é importante para os limites ao planeamento fiscal, pois, apesar de não o caracterizar, afirma que “é perfeitamente legítimo ao contribuinte aproveitar as lacunas da lei para obter uma redução da carga fiscal, desde que tal aproveitamento se situe dentro do planeamento fiscal legítimo”¹⁹⁹. “O direito ao planeamento fiscal não é absoluto e sem limites tendo o sujeito passivo um ónus de planeamento e o direito subjetivo de optar entre vários comportamentos legalmente admissíveis, pelo que estamos perante um direito fundamental, cujo núcleo tem que ser respeitado e cujos limites terão que ser definidos”²⁰⁰.

Esta sentença demonstra a artificialidade das operações jurídicas efetuadas pelo contribuinte como um dos limites ao planeamento fiscal, designando como planeamento como abusivo. O princípio da igualdade na repartição da carga tributária e da arrecadação de receitas do Estado também será um limite identificado pelo tribunal.

Também o Centro de arbitragem Administrativa (CAAD) se tem debruçado sobre esta matéria. Existem muitos acórdãos em sentido diverso, mas todos concordam na caracterização do abuso como o recurso por parte do contribuinte a expedientes artificiais com vista a obter uma vantagem fiscal que não foi visada pela norma que a concedeu²⁰¹.

Dá-se como exemplo uma decisão arbitral²⁰² que refere que “O aproveitamento ilícito, através de meios artificiosos ou fraudulentos do regime de exclusão tributária, não pode deixar de merecer censura normativo-sistemática por parte do ordenamento jurídico (...) O facto de o legislador não ter expressamente

¹⁹⁸ Idem, p.17

¹⁹⁹ 1 da Sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc: n° 04255/10, Relator: Juiz Desembargador José Correia, p.19

²⁰⁰ Idem, p.9

²⁰¹ Refere-se a título de exemplo, os seguintes acórdãos do CAAD: 132/2012-T; 130/2013.T; 258/2013-T; 106/2014-T; 173/2015-T; 335/2015-T;

²⁰² Decisão arbitral do CAAD, de 20 de Dezembro de 2003, proc: n° 47/2003-T, Árbitro: Jorge Carita, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=2012-06-01&s_data_fim=2014-05-27&s_resumo=C1%C3%A1usula+geral+anti-abuso&s_artigos=&s_texto=&id=195, acessado em abril 2016

previsto a tributação das mais-valias decorrentes da alienação de participações sociais, e sim das quotas, não significa que queira premiar aqueles mais expeditos que alterem a forma societária antes da alienação, com a intenção única de escapar á tributação devida com o negócio alternativo”.

Assim, o abuso traduzirá a adoção por parte do contribuinte de um comportamento/ato artificial, sem substância económica, com vista a obter vantagens fiscais que contrariam o escopo da norma que as concede. Assim sendo, qualquer outro tipo de comportamento legal e admissível fiscalmente refletirá novos limites ao planeamento fiscal.

Capítulo III. PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO: NOVA REALIDADE OU RESULTADO DA EVOLUÇÃO DE CONCEITOS?

O Direito Fiscal, à semelhança de outros ramos do Direito, está em constante mudança. Os conceitos não cristalizam e procuram acompanhar a evolução dos tempos. Assim se explica o surgimento da expressão PFA, fortemente associada ao fenómeno da globalização.

Cabe, no entanto, questionar se o PFA é um conceito que, devido às suas especificidades, é autónomo e independente ou, se por outro lado, é uma nova designação para exprimir uma realidade já existente.

Questiona-se assim a autonomia do PFA face ao planeamento fiscal *extra legem* ou evasão fiscal, bem como a sua relação com a moralidade fiscal.

3.1. Posição Apologista da Autonomização do Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo

Para os defensores desta posição, o PFA apresenta características e especificidades próprias que permitem autonomizar o conceito.

Esta posição surge associada à distinção, por parte de alguns autores, entre PFA e planeamento fiscal abusivo, sendo que este último surge associado à doutrina do conceito de abuso, onde é essencial a presença do elemento da artificialidade.

Assim, apesar de em ambos os comportamentos se verificar a existência de negócios que extravasam a letra/espírito da lei e que conduzem, em última análise, a uma erosão das bases tributárias e violam o princípio da justiça e equidade fiscal, seria necessário diferenciar os negócios sem substância económica, daqueles que têm por base um negócio real.

MARTA CALDAS expõe que “Não sou da opinião de que a utilização ora da expressão abusivo, ora da expressão agressivo, seja «inconsciente», pelo contrário.

Do exposto pode-se inferir a preocupação com dois tipos de planeamento fiscal que geram vantagens fiscais «inaceitáveis»: um com o recurso a operações artificiais e um outro que é apenas complexo, mas real (não artificial)²⁰³.

ANA PAULA DOURADO refere, no contexto do BEPS que “o plano de ação BEPS abrange a evasão fiscal (abuso) e o planeamento fiscal agressivo, sendo tratados como distintos, mas com objetivos complementares: é feita referência à artificialidade, onde se afirma que são necessárias mudanças fundamentais para impedir eficazmente a dupla não tributação, bem como os casos de baixa ou nenhuma tributação, associados a práticas que artificialmente segregam o lucro tributável das atividades que o geram. Pode-se argumentar que a segregação artificial do lucro tributável corresponde ao teste de abuso utilizado pelo TJUE (para os esquemas artificiais), mas as preocupações subjacentes ao plano BEPS ultrapassam a evasão fiscal, cobrindo lacunas legais e tecnicidades, e, corresponde ao que a recomendação da Comissão Europeia se refere como planeamento fiscal agressivo”²⁰⁴.

A autonomia e independência do PFA passaria pelo facto de o aproveitamento das disparidades e tecnicidades das leis fiscais permitirem uma redução da carga fiscal não intencionada pelo legislador, através de esquemas especialmente agressivos ou complexos, mas cujo negócio tenha como fundamento verdadeiras intenções económicas, sem o recurso à artificialidade.

A artificialidade parece assim assumir um papel central nesta distinção, pois todos os esquemas complexos que conduzam a uma erosão das bases tributárias que contenham este elemento, tal como estudado no capítulo anterior no contexto da UE, serão casos de planeamento fiscal abusivo.

Esta noção de PFA distinguir-se-ia também do planeamento fiscal *stricto sensu* por não se tratar de situações em que os países tomam conscientemente a

²⁰³ MARTA CALDAS, *O conceito de Planeamento Fiscal Agressivo...*, p. 84

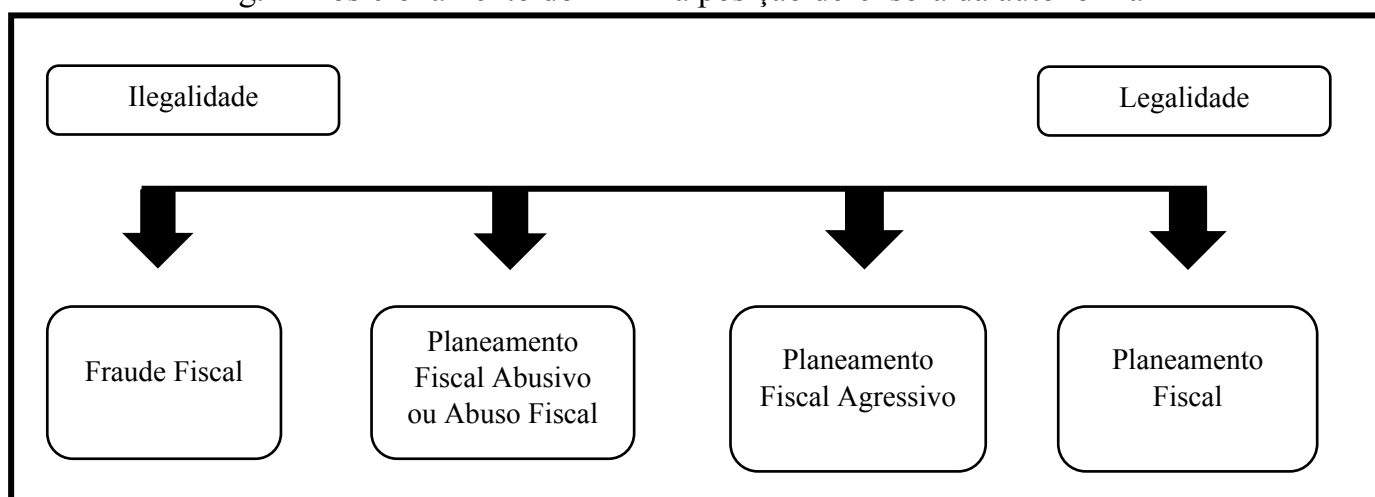
²⁰⁴ ANA PAULA DOURADO, “Aggressive Tax Planning in the EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Action 2 and 6”, in *Intertax*, Volume 43, Issue I, 2015, p.49. Tradução própria.

decisão de não exercer os direitos de tributação. Engloba as situações de não tributação por parte de um ou mais Estados de forma inconsciente/involuntária.

O PFA posiciona-se assim entre o planeamento fiscal *extra legem* (designado como abuso ou planeamento fiscal abusivo neste contexto) e o planeamento fiscal *intra legem*.

Teríamos assim, de acordo com esta posição, no extremo da ilegalidade a fraude fiscal (negócios/operações que contrariam diretamente a lei), o planeamento fiscal abusivo (negócios/operações complexos e artificiais, i.e., sem substância económica, cujo conceito parece conduzir à evasão fiscal); o PFA (negócios/operações complexos, mas com substância económica) e no outro extremo, no âmbito da legalidade, teríamos o planeamento fiscal *stricto sensu* (poupança fiscal prevista e incentivada pelo legislador).

Fig. 1- Posicionamento do PFA na posição defensora da autonomia



Fonte: Elaboração Própria

Para os defensores desta autonomização do conceito, o facto de o preâmbulo do decreto-lei n.º 29/2008 se referir a “fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo” implica uma confusão conceptual por parte do legislador.

“O legislador confunde conceitos básicos quando fala do fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo como se isto fosse uma e a mesma coisa.

Não o é. O aproveitamento de benefícios fiscais pouco ponderados pode conduzir ao planeamento fiscal agressivo e não abusivo”²⁰⁵.

Assim, estariam presentes no decreto-lei duas realidades com reações distintas.

O artigo 13.º seria mais adequado ao PFA, de carácter mais político e preventivo. Este artigo viria colmatar as falhas de informação relativamente a este tipo de esquemas.

Por outro lado, o planeamento fiscal abusivo, apesar de também ter um carácter preventivo, assume maior expressão na vertente repressiva do artigo 15.º. Este artigo remete para a CGAA e para outras normas anti-abuso, o que pressupõe a necessária existência de artificialidade nos esquemas por ele abrangidos. A CGAA exige a existência de artificialidade, de forma a preencher o elemento meio, e a violação dos objetivos da norma fiscal através da demonstração de que é intenção do legislador tributar aquela situação, não se podendo assim aplicar aos esquemas de PFA (entendido enquanto negócios/operações com substância económica).

Estabelecida a autonomia do conceito, é importante questionar a sua admissibilidade a nível fiscal, pois se aos negócios que têm subjacente verdadeiras razões económicas, não se poderá aplicar a doutrina do abuso, então esse negócio para além de legal, também será admissível a nível fiscal?

De acordo com esta posição, o PFA não se poderá situar dentro dos trâmites do planeamento fiscal aceitável (*intra legem*), pois irá, à semelhança do planeamento fiscal abusivo, conduzir a “desequilíbrios da distribuição da carga fiscal e o conseqüente desencorajamento do cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes, que por sua vez compromete a capacidade de arrecadação de receita por parte dos Estados e a eficácia dos seus sistemas fiscais, tornar-se-á injusta e inaceitável”²⁰⁶.

²⁰⁵ SALDANHA SANCHES, *As duas constituições...*, p.112

²⁰⁶ Idem, p. 125

Assim, é defendido que o limite entre o aceitável e o inaceitável irá assentar na moral fiscal e na justa quota-parte.

Esta posição explora as preocupações de carácter moral e ético que têm começado a surgir no âmbito do Direito Fiscal²⁰⁷ e delimita como limite principal a moral fiscal. No entendimento de muitos autores o ato de pagar impostos e o cumprimento das obrigações fiscais tem uma dimensão moral²⁰⁸ e o extravasar desta “ética do contribuinte” condena o PFA enquanto ato indesejável e imoral, determinando assim a sua inaceitabilidade.

A principal característica do PFA seria a sua moralidade dúbia ou, pelo menos, ambivalente²⁰⁹.

O argumento da moral fiscal enquanto limite inaceitável tem sido reforçado pelo surgimento de casos onde reputadas empresas multinacionais como a Amazon, Google e Starbucks²¹⁰, apesar de terem gerado avultadas receitas, por utilizarem este tipo de esquemas, tais valores não se refletiram nos cofres dos Estados e resultaram em elevadas perdas para a base tributária desses Estados.

Começou a acentuar-se, tanto da parte dos Estados, de organizações como do público em geral, uma grande censura moral ou “*tax shaming*”²¹¹ em torno destes esquemas.

O Comité Social Económico e Europeu também abordou este tema, ao considerar que “o planeamento fiscal agressivo, pelo facto de minar a base coletável e, por conseguinte, obrigar os Estados-Membros a aplicar níveis de tributação elevados, representa em si uma prática imoral que afeta seriamente o

²⁰⁷ Para aprofundamento do tema, cfr. DANILO ZEHNER, *Tax Aggressiveness and Tax Morale*, Goethe University, Frankfurt, 2015; HANNA FILIPCZYK, *Why is tax avoidance immoral? Ethics, metaethics and taxes*, Nicolaus Copernicus University, 2014, e MARTA CALDAS, *O conceito de planeamento fiscal agressivo...*, pp.141'ss

²⁰⁸ C. I. BRANCO DE SÁ, *Fatores determinantes da moral tributária em Portugal: Uma análise através da aplicação de um modelo de equações estruturais*, dissertação de doutoramento em gestão de empresas, Faculdade de Economia de Coimbra, Julho 2013, pp. 81 disponível em https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/23754/1/Tese_Doutoramento_Cristina_Sa.pdf, visitado em Abril 2016

²⁰⁹ Cfr. R. PREBBLE e J. PREBBLE, “Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law – A Comparative Study”, in Saint Louis University School of Law Journal 55:21, 2010-2011, pp. 22-46; G.S. COOPER, Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules, in *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD Publications, Amsterdam, 1997, pp.13-50

²¹⁰ Cfr. <http://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/9673358/Starbucks-Amazon-and-Google-accused-of-being-immoral.html>, visitado em Abril 2016

²¹¹ Cfr. <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>, visitado em Abril 2016

funcionamento do mercado interno e cria distorções na equidade fiscal para os contribuintes”²¹².

Intimamente relacionado com a moral, outro limite para o PFA seria o pagamento da justa quota-parte de impostos.

Numa perspetiva de política fiscal, é importante para os Estados que os cidadãos contribuam para o seu financiamento através do pagamento de impostos. O pagamento equitativo destes impostos irá permitir a realização de despesas inerentes ao Estado, bem como a justa distribuição da carga fiscal, de forma dar “o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado”²¹³.

Sem a arrecadação fiscal, o Estado não é capaz de suportar os custos necessários para cumprir com os seus deveres constitucionais. Assim, “o dever constitucional de contribuir com o financiamento do Estado é antes de tudo, um dever de solidariedade”²¹⁴.

Ora, um cidadão que não cumpre com a sua justa quota-parte não está a cumprir com as suas obrigações para com a comunidade em que se insere, não só a nível económico, mas também numa perspetiva de solidariedade e cidadania fiscal²¹⁵.

As multinacionais deveriam contribuir com a sua justa quota-parte através do pagamento de impostos nos países onde ganham os lucros do negócio. Está subjacente o pensamento de que a exploração das disparidades entre as legislações, pelas multinacionais, equivale a agir contra os interesses do Estado onde operam. Poderá também argumentar-se que as multinacionais têm uma

²¹² Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre a Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, COM (2012) 722 final, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52013AE0101&from=PT>, visitado em abril 2016

²¹³ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar Impostos*, Coimbra, Livraria Almedina, 1998, p. 185

²¹⁴ LINARA COSTA, “A Solidariedade na perspetiva do Estado Fiscal: a Cidadania Solidária promovendo Políticas Públicas Tributárias de Inclusão Social”, in *Revista de Estudos Jurídicos*, a.15, n.22, Universidade de Santa Cruz do Sul, 2011, p.12, disponível em <https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiBiarTkNDMAhVFAZoKHfoVDngQFggkMAE&url=https%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F3807298.pdf&usq=AFQjCNHo8UUhdUD3iJGV3zkot4v7mFEUg&sig2=ILZgLZoNHRKEOaBPrC23hQ>, acedido em Abril 2016

responsabilidade social para com os cidadãos e os Estados onde operam, não só através do pagamento de impostos, mas também através da criação de postos de trabalho, abertura de novas lojas e compra de produtos locais²¹⁶.

Por esta razão, a moral fiscal e o pagamento da justa quota-parte são os argumentos basilares para a defesa do PFA enquanto comportamento inadmissível, imoral e autónomo.

3.2. Posição que Integra o Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo no Planeamento Fiscal *Extra Legem*: Posição Adotada

Em sentido contrário à posição anteriormente exposta, poder-se-á defender que o PFA não está dotado de autonomia, sendo a mera evolução semântica do conceito de evasão fiscal (planeamento fiscal *extra legem*).

Apesar da aparente diferença a nível formal, questiona-se se o PFA apresenta diferenças significativas a nível substancial da evasão fiscal que permitam dotar este tipo de comportamento numa categoria autónoma?

O PFA é um termo relativamente recente. Começou a ser utilizado em documentos oficiais da OCDE e da UE, tendo conseqüentemente começado a ganhar destaque na doutrina.

Com a iniciativa BEPS, cujo foco está na erosão das bases tributárias, esta expressão ganhou um maior destaque, mas tem sido encarada como “um conceito vago e relacionado com um apelo a uma coordenação fiscal internacional”²¹⁷.

Como vimos atrás, não há uma definição concreta do conteúdo e dos limites desta figura, surgindo sempre associada a comportamentos que já anteriormente eram enquadrados como evasão fiscal, pois conduzem à erosão das bases de tributação ou ao diferimento do pagamento do imposto devido.

Muitos autores integram o PFA dentro do conceito de evasão, considerando que não existem razões de fundo que justifiquem uma autonomização da figura.²¹⁸

²¹⁶ Sobre a responsabilidade social das empresas, cfr. p.52

²¹⁷ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal- Lições...*, pp.296

Tanto na evasão fiscal como no PFA há um comportamento por parte do contribuinte que tem em vista a redução da carga fiscal, através de esquemas complexos que extravasam a *ratio da lei*, cujo resultado acarreta consequências inesperadas a nível tributário para os Estados.

Na vertente do combate ao PFA, há uma preocupação com a luta contra a concorrência fiscal prejudicial, o combate aos paraísos fiscais e aos regimes preferenciais. Também é revelada uma preocupação ao nível das regras na tributação das sociedades, nomeadamente no que se refere aos preços de transferência, à subcapitalização (*thin capitalization*), às sociedades estrangeiras controladas (*CFC'S*) e às operações fictícias ou em termos anormais, de modo a serem criados custos inexistentes ou superiores aos tratados.

O conceito de evasão fiscal já era utilizado para expressar este tipo de comportamentos/negócios *extra legem*, tendo sido, com a evolução dos tempos substituído pela expressão planeamento fiscal agressivo, de forma a associar este tipo de comportamentos ao fenómeno da globalização e ao crescente recurso das grandes multinacionais a empresas de consultoria jurídica. Através de profissionais especializados em fiscal e conhecedores do modo de funcionamento dos diversos sistemas fiscais, as empresas puderam desenvolver esquemas especialmente complexos que passam por diversas jurisdições e, portanto, dotados de uma especial agressividade.

De acordo com esta perspetiva, o PFA seria assim um aperfeiçoamento do conceito de evasão fiscal, mais focado na globalização e na facilidade de comunicação da informação através das novas tecnologias.

A sustentar esta posição defende-se que, para além de perspetivar o mesmo tipo de comportamentos, estão em causa as mesmas preocupações de fundo. Ambos os comportamentos conduzem a uma erosão das bases tributárias dos Estados, através de esquemas elaborados com o objetivo final de minimização da carga fiscal, criando uma tensão entre os objetivos e valores dos diferentes sistemas fiscais.

²¹⁸ Muitos autores dividem apenas em comportamentos agressivos e comportamentos não agressivos, como é exemplo KRISTINA MURPHY, *An examination of taxpayers attitudes towards the Australian ...*, pp. 209-242; e RACHEL ANNE TOOMA, *Legislation Against Tax Avoidance*, IBDF, Amsterdam, 2008, p.15

Estes comportamentos extravasam claramente o direito de auto-organização e liberdade de gestão das empresas, pois ferem gravemente a justiça e equidade fiscal e afetam a confiança do público na eficácia dos sistemas fiscais.

E se para os defensores da autonomia do conceito, a moral e a justa quota-parte assumem-se como os limites caracterizadores do PFA, o facto é que a moral, apesar de importante ao nível de equidade e justiça fiscal, poderá, no entanto, tornar-se um limite perigoso ao nível da segurança jurídica e da transparência fiscal.

Ao estigmatizar um comportamento legal como impróprio poderá criar situações em que os contribuintes que obedecem à letra da lei possam mesmo assim ser acusados simplesmente por não estarem a cumprir a sua *ratio*. Cria incertezas quando as empresas precisam de clareza jurídica para investir.

A introdução da moral como limite cria uma grande incerteza para o contribuinte, pois mesmo aqueles que não desrespeitarem nenhuma lei correm o risco de tal comportamento ser considerado imoral por não pagar a sua justa quota-parte, sendo também questionável o que se pode entender como justa quota-parte.²¹⁹

Há inclusive autores que afirmam que a moral nada tem a ver com o fiscal, afirmando que as conclusões morais sobre situações legais constituíram confusões lógicas.²²⁰

Não concordamos com um afastamento completo da moral no âmbito fiscal, mas consideramos que esta apenas poderá ter relevância e ser discutida numa ótica de política fiscal e de escolha pelas melhores opções legislativas, pois a moral não tem cobertura jurídica. A moral não é um princípio jurídico e não pode ser utilizada como princípio interpretativo da lei fiscal.²²¹

²¹⁹ Também neste sentido GARY JACKSON, “The moral offensive against tax avoidance”, in *Fund Strategy*, 2013, disponível em <https://www.fundstrategy.co.uk/the-moral-offensive-against-tax-avoidance/>, acedido em abril 2016

²²⁰ Zoë Prebble e John Prebble, “The morality of tax avoidance”, in *Creighton Law Review*, Vol. 43, p. 744, 2010, Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 9/2012, disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1650363

²²¹ Neste sentido ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal- Lições...*, p. 269

A incerteza da fronteira entre as obrigações legais e a reprovação moral é suscetível de produzir consequências inesperadas para o contribuinte, pelo que não poderemos aceitar a moral como elemento autonomizador do PFA.

Numa tentativa de delimitar conceitos, procuramos delimitar a excessiva abrangência que é dada ao PFA enquanto “conceito-chapéu”²²², que tanto pode ser inserido como evasão fiscal ou como planeamento fiscal.

Considera-se que aqueles negócios/comportamentos que envolvem os elementos de artificialidade, excessiva complexidade e circularidade nos esquemas, bem como falta de substância económica, se enquadram dentro da evasão fiscal²²³, funcionando a expressão PFA como um sinónimo.

De acordo com esta perspetiva, não haveria fundamentos para diferenciar entre PFA e planeamento fiscal abusivo, sendo que em ambos o elemento da artificialidade seria essencial, sendo unificados no conceito de evasão fiscal.

Questiona-se então qual o posicionamento daquelas situações em que há igualmente um aproveitamento das disparidades e tecnicidades da lei, mas não existe o elemento da artificialidade, não se podendo aplicar a CGAA nem outras medidas anti-abuso.

Considera-se que o entendimento mais apropriado dentro da lógica subjacente a esta posição será enquadrar estas situações dentro do planeamento fiscal.

Na posição que confere autonomia ao conceito de PFA, seriam precisamente este tipo de comportamentos que se iriam inserir dentro do conceito. No entanto, nesta posição ao considerarmos que a moral fiscal não tem cobertura jurídica, se o contribuinte age em conformidade com a lei e não recorre ao elemento de artificialidade, o enquadramento mais correto será dentro do conceito de planeamento fiscal.

Não se poderá punir um contribuinte que não cometeu nenhuma ilegalidade e não recorreu a quaisquer artificios para alcançar a minimização da carga fiscal.

²²² Idem, p. 296

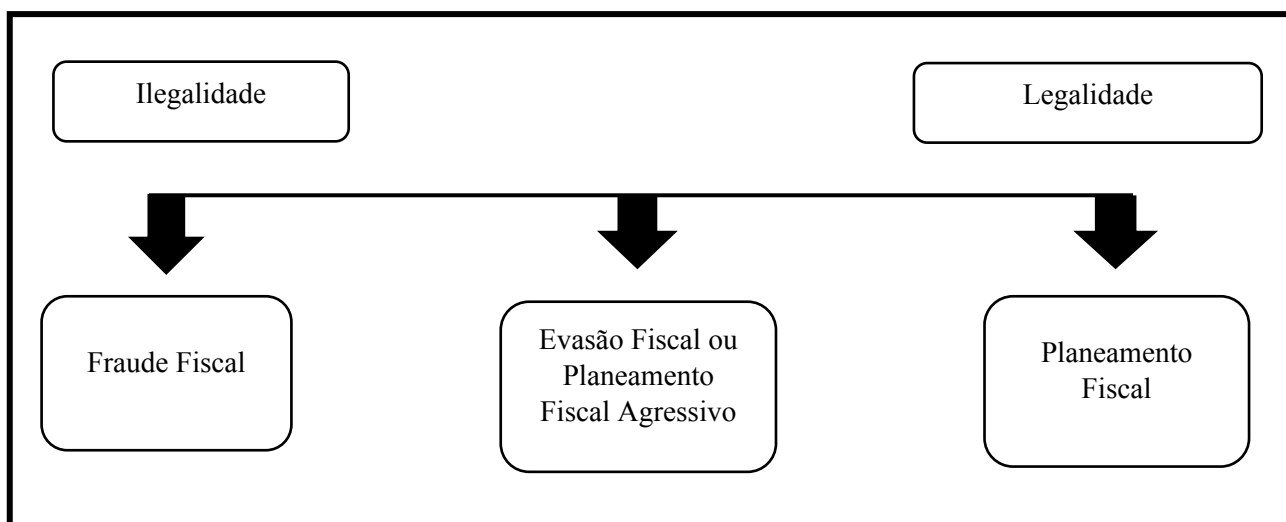
²²³ Neste sentido ZOË PREBBLE e JOHN PREBBLE, “The morality of tax avoidance...”, p. 709

Apesar de alcançar um resultado não perspetivado pelo legislador, existem verdadeiros fundamentos subjacentes à concretização do negócio.

Subjacente a esta inserção está a lógica de que os sistemas fiscais são incompletos. Esta incompletude fica a dever-se à impossibilidade de o legislador prever todas as situações possíveis, “mesmo quando o legislador recorre à produção de normas que procuram ser suficientemente abrangentes”²²⁴. Existirão sempre realidades não previstas pelo legislador e, se a única verdadeira consequência for o comprometimento da moral fiscal, não há fundamentos para a aplicação de medidas anti-abuso.

Assim sendo, de acordo com esta posição, o esquema seria o seguinte:

Fig. 2 - Posicionamento do PFA dentro da posição integradora na evasão fiscal



Fonte: Elaboração Própria

O facto de os esquemas de PFA fazerem uso da criatividade dos agentes determina que tenham de ser identificados de forma casuística. Assim se explica o surgimento do decreto-lei n.º 29/2008 que impõe a comunicação, informação e esclarecimento de casos de PFA.

²²⁴ SALDANHA SANCHES, Abuso de direito em matéria fiscal..., p. 26

Todos os treze esquemas identificados pela AT²²⁵ implicam um aproveitamento abusivo, como atrás identificados, seja por exemplo: do regime da neutralidade aplicado às fusões²²⁶, do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica²²⁷ ou redução abusiva do lucro tributável global através da dedução de gastos incorridos com financiamento²²⁸.

Pode-se depreender destes esquemas identificados pela AT que o elemento identificativo do PFA implica a obtenção de uma vantagem fiscal não prevista pelo legislador e com o recurso a elementos artificiais e abusivos.

Mais do que uma censura moral, o cerne destes esquemas passa pela artificialidade, sendo este o elemento que permite fazer recair sobre estes esquemas o juízo de inadmissibilidade e a aplicação de medidas anti-abuso previstas no artigo 15.º do decreto-lei.

Ao enquadrar estes comportamentos na categoria de comportamentos *extra legem* permite-se que tenham em simultâneo um carácter preventivo e um carácter repressivo, cumprindo, assim, as exigências políticas de informação e coordenação fiscal internacional, bem como a aplicação de legislação que irá atuar ao nível do combate.

Pelas razões acima expostas, consideramos que o PFA não é dotado de autonomia, devendo ser enquadrado dentro da evasão fiscal. No entanto, considera-se que ainda há um longo caminho a percorrer e apenas com o maior desenvolvimento desta figura por parte de organizações nacionais e internacionais, doutrina e jurisprudência se poderá afirmar, sem reservas ou interrogações, a inserção desta figura dentro da evasão fiscal ou, se se justifica a sua autonomia, enquadrada dentro do também recente movimento da moralidade fiscal.

²²⁵ Divulgação ao abrigo do art. 15º do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL_2908PFA.pdf, acessado em abril 2016

²²⁶ Esquema D1, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL_2908PFA.pdf, p. 1, acessado em abril 2016

²²⁷ Esquema D3, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL_2908PFA.pdf, p. 3, acessado em abril 2016

²²⁸ Esquema D11, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL_2908PFA.pdf, p. 11, acessado em abril 2016

CONCLUSÕES

- I. O planeamento fiscal tem assumido um papel cada vez mais relevante na gestão das empresas. Assiste-se um crescente recurso a empresas de consultoria, bancos e especialistas fiscais de forma a delinear estratégias que aproveitam as disparidades e tecnicidades dos diferentes ordenamentos jurídicos, com o objetivo final de minimização da carga fiscal. Aproveitando a era de globalização e desenvolvimento das novas tecnologias a que atualmente se assiste no panorama fiscal, estes esquemas têm-se tornado progressivamente mais complexos e agressivos.
- II. O planeamento fiscal agressivo, designado enquanto tal, é ainda um conceito relativamente recente e que tem revelado grande interesse por parte de organizações como a OCDE e a UE, bem como da doutrina. No entanto, há ainda uma grande incerteza quanto ao conteúdo destes esquemas, não havendo uma definição legal que permita definir os seus limites.
- III. O planeamento fiscal agressivo gera erosão das bases tributárias dos Estados e provoca desequilíbrios ao nível da equidade, justiça fiscal e do princípio da capacidade contributiva. Torna-se, como tal, imperativo que numa perspetiva dos princípios, em especial os da segurança jurídica e da igualdade fiscal, se conceptualize o planeamento fiscal agressivo.
- IV. Há uma falta de visão comum relativamente ao planeamento fiscal agressivo, pois este fenómeno movimenta-se nas áreas cinzentas da lei. Não pendem sobre o planeamento fiscal agressivo quaisquer juízos de legalidade, pois não há uma violação direta da lei, como ocorre com a fraude fiscal. Não se vai contra a letra da lei, mas sim contra a sua *ratio*, sendo alcançada uma posição de vantagem que não era pretendida pelo legislador fiscal e que conduz a uma redução da carga fiscal final.
- V. Para além de planeamento fiscal agressivo, são várias as expressões utilizadas para designar este tipo de comportamentos, nomeadamente: planeamento fiscal abusivo, planeamento fiscal das empresas, planeamento fiscal inaceitável, entre outras. A incerteza doutrinal estende-se à designação do

conceito, pois há autores que distinguem planeamento fiscal agressivo de planeamento fiscal abusivo, tendo como elemento distintivo a artificialidade. Os comportamentos que aproveitam as disparidades ou tecnicidades das normas ou ordenamentos fiscais que geram uma vantagem fiscal não prevista, que tenham por base um negócio sem substância económica, seriam considerados planeamento fiscal abusivo. Pelo contrário, os negócios que geram uma vantagem fiscal não prevista e sejam dotados de extrema complexidade, mas que tenham por base um negócio verdade (i.e. não artificial), teriam de ser enquadrados como planeamento fiscal agressivo. Assim, de acordo com esta posição, o planeamento fiscal agressivo poderá ser enquadrado como um conceito autónomo, tendo como limites a moralidade fiscal e a justa quota-parte.

VI. Em sentido contrário, poder-se-á defender que o planeamento fiscal não goza de autonomia em relação ao conceito já existente de evasão fiscal (comportamentos fiscais *extra legem*), posição por nós adotada. O surgimento do planeamento fiscal agressivo surge a partir de comportamentos característicos da evasão fiscal, em que, apesar de se cumprir a letra da letra, se está a violar seu espírito/sentido. Apesar da aparente diferença formal, a nível substantivo planeamento fiscal agressivo e evasão fiscal parecem ser uma e a mesma coisa. Note-se que os conceitos acompanham a evolução dos tempos e não cristalizam, razão pela qual a expressão planeamento fiscal agressivo parece ser a evolução semântica destes comportamentos fiscais *extra legem*, adaptados à era da globalização, digitalização e à crescente aposta das multinacionais na gestão fiscal.

VII. Autonomizar o planeamento fiscal agressivo tendo como base a moralidade fiscal é lógico numa perspetiva de equidade, cidadania e pagamento da justa quota-parte de impostos, mas será muito perigoso ao nível da segurança jurídica. A moral fiscal não tem fundamento legal e pode conduzir a situações em que, mesmo que o contribuinte cumpra a letra da letra, mas como resulta numa vantagem fiscal não prevista pelo legislador, seja acusado de ser imoral.

Tal cenário introduz uma extrema imprevisibilidade e subjetividade ao nível dos comportamentos que poderia conduzir a situações indesejáveis.

- VIII. Ao se perspetivar o planeamento fiscal agressivo como uma evolução da evasão fiscal, o elemento da artificialidade assume o papel central e poder-se-á aplicar a doutrina e legislação já construída do abuso de direito, permitindo uma maior previsibilidade dos contribuintes quanto à adoção de comportamentos. Quanto àqueles comportamentos que acarretam uma minimização da carga fiscal não prevista pelo legislador, mas que têm subjacente um negócio verdadeiro, terão de ser enquadrados como planeamento fiscal dentro da lógica que a lei fiscal é incompleta e o legislador não consegue prever todas as situações.
- IX. Ainda há um longo caminho a percorrer e o futuro do planeamento fiscal agressivo ainda corre incerto. Será necessário um desenvolvimento mais aprofundado por parte da doutrina, de forma a determinar se se seguirá pela absorção deste conceito dentro da evasão fiscal ou se, por outro lado, a moralidade fiscal se tornará um argumento suficientemente forte, num contexto de graves crises económicas e exigências de cidadania e patriotismo, que justifiquem a autonomização do conceito.
- X. A definição deste conceito e a sua melhor compreensão adquire uma importância vital para, numa fase posterior, se proceder ao combate. Têm sido reunidos vários esforços de coordenação fiscal entre os diversos Estados, em especial no âmbito da iniciativa G20 da OCDE, pois um fenómeno global necessita de uma resposta global. Tal só será possível quando verdadeiramente se compreender em que consiste o planeamento fiscal agressivo e quais os seus limites.

ÍNDICE DE FIGURAS

Fig.1_ Posicionamento do PFA na posição defensora da autonomia	70
Fig.2_ Posicionamento do PFA dentro da posição integradora na evasão fiscal	78

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	001
CAPÍTULO I. PLANEAMENTO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE MINIMIZAÇÃO DA CARGA FISCAL	
1– Enquadramento	005
1.1. Delimitação Concetual: Variedade Terminológica e Distinção de Figuras	
Afins	005
1.2. Planeamento Fiscal Intra Legem: Planeamento Fiscal	007
1.3. Planeamento Fiscal Extra Legem: Evasão Fiscal	013
1.4. Planeamento Fiscal Contra Legem : Fraude Fiscal	019
1.5. A dificuldade de delimitação de fronteiras entre as diversas formas de minimização da carga fiscal	021
CAPÍTULO II. PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO: TENTATIVA DE DELIMITAÇÃO DO CONCEITO	
2.1. O Contexto de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas: Delimitação Espacial do Planeamento Fiscal Agressivo	024
2.2. Planeamento Fiscal Agressivo: Tentativa de Delimitação Conceptual	030
2.3. Perspetiva e Contributo da OCDE Sobre o Fenómeno do Planeamento Fiscal Agressivo	036
2.4. Perspetiva e Contributo da União Europeia na Melhor Compreensão do Planeamento Fiscal Agressivo	042
2.4.1.O Desenvolvimento dos Elementos do Planeamento Fiscal Agressivo pelo Tribunal de Justiça da União Europeia: densificação da artificialidade e da falta de substância económica	047
2.5. O Contributo de Portugal na Densificação do Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo	060
2.5.1. A Importância do Decreto-Lei nº 29/2008 de 25 de fevereiro	060
2.6. O contributo da jurisprudência nacional	065

CAPÍTULO III. PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO: NOVA REALIDADE OU RESULTADO DA EVOLUÇÃO DE CONCEITOS?

3.1. Posição Apologista da Autonomização do Conceito de Planeamento

Fiscal Agressivo 068

3.2. Posição que Integra o Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo no

Planeamento Fiscal *Extra Legem*: Posição Adotada 074

CONCLUSÕES 080

BIBLIOGRAFIA 086

Anexo I 102

BIBLIOGRAFIA

AMORIM, José de Campos.

-“Algumas medidas de combate à evasão fiscal”. IN Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas. N.º 12. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2007, pp. 7-81

-“Planeamento e Evasão Fiscal, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade”, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (coord. José Campos Amorim), Porto: VidaEconómica, 2010

BLUMENSTEIN, Ernst - “System des Steurrechts”, Zurich: Polygraphischer, 1951

BROE, Luc de - “International Tax Planning and Prevention of Abuse”, Volume 14, Doctoral Series, IBDF- Academic Council, Amsterdam: IBDF, 2007

CALDAS, Marta - “O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal? ”. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015

CAMPOS, Diogo Leite, et al. - “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”. Lisboa: Visilis Editores, 1999

CAMPOS, Diogo e CAMPOS, Mónica - “Direito Tributário”. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2000

CATARINO, João Ricardo - “Lições de Fiscalidade, vol. II- Gestão e planeamento fiscal internacional”. Coimbra: Almedina, 2015

CLEMENTE, Joan Francesc Pont - “La economía de opción”. Madrid: Marcial Pons, 2006

COOPER, G.S. - “Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and AntiAvoidance Rules”. IN *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD Publications, 1997, págs.13-50

CORTE REAL, Carlos Pamplona - “A interpretação extensiva como processo de reprimir a fraude à lei no Direito Fiscal”. IN *Ciência e Técnica fiscal*, n°s 152-153, Lisboa. 1971, págs. 43-56

COSTA, Joaquim - “A evasão e fraude fiscal face à teoria da interpretação da lei fiscal”. IN *Revista Fisco*. n° 74/75, 1996, págs.41-47

COSTA, Linara - “A Solidariedade na perspetiva do Estado Fiscal: a Cidadania Solidária promovendo Políticas Públicas Tributárias de Inclusão Social”. IN *Revista de Estudos Jurídicos*, a.15, n.º 22. Universidade de Santa Cruz do Sul, 2011, págs. 147-171

COURINHA, Gustavo Lopes - “A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua compreensão”. Coimbra: Almedina, 2004

DÓRIA, António Sampaio - “Elisão e Evasão Fiscal”. São Paulo: Lael, 1971

DOURADO, Ana Paula.

- “Direito Fiscal- Lições”. Coimbra: Almedina, 2016

- “Lições de Direito Fiscal Europeu- Tributação direta”. Coimbra: Coimbra Editora, 2010

- “Aggressive Tax Planning in the EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Action 2 and 6”. IN *Intertax*. Volume 43, Issue I, 2015, págs.42-57

DOURADO, Ana Paula e DIAS, Augusto Silva - “Information duties, aggressive tax planning and the nemo tenetur se ipsum accusare in light of article 6 (1) of the ECHR”. IN G. KOFLER, M. MADURO e P.PISTONE (eds.) *Taxation and Human Rights in Europe and the World*. Amsterdam:IBDF Publications, 2011, págs.141-147

EHRKE-RABEL, Tina e KOFLER, Georg - “Gratwanderungen”. IN ÖStZ, 2009, págs. 456-472

FERREIRA, R. M. e PINTO, C.S. - “Contributos para uma reflexão sobre o fenómeno da evasão fiscal e meios anti evasivos”. IN International Institute of Public Finance, 2009, págs. 14-23

FINNERTY, Chris J., Paulus Merks et. al. -” Fundamentals of International Tax Planning”. Amsterdam: IBDF, 2007

FILIPCZYK, Hanna - “Why is tax avoidance imoral? Ethics, metaethics and taxes”. Nicolaus Copernicus University, 2014

GOMES, Nuno Sá.

-“Manual de Direito Fiscal”. volume II, IN Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal Lisboa:, Ministério das Finanças- DGCI, 1982

- “Lições de Direito Fiscal II”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa: Ministério das Finanças- DGCI, 1984

GRECO, Marco Aurélio - “Planejamento tributário”. São Paulo: Dialética, 2004

GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. - “Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-Brasileiro”. IN Cadernos IDEFF Internacional. Coimbra: Almedina, 2012, págs.172-193

GUZZO, Mariana - “Global Actions Against Aggressive Tax Planning: International Business Models According OECD”. IN Social Science Research Network. Universidade de Turim, 2015

HENSEL, Albert - “Steuerrecht”. Berlin: Gesetz und Gesetzanwendung, 1924

HUCK, H. M. - “Evasão e elisão: notas nacionais e internacionais”. São Paulo: Saraiva, 1997

HOLMES, Kevin - “International Tax Policy and Double Tax Treaties- An introduction to Principles and Application”. Amsterdam: IBDF Publications, 2008

JACKSON, Gary - “The moral offensive against tax avoidance”. IN *Fund Strategy: News analysis*, 2013. Disponível em <http://www.fundstrategy.co.uk/issues/online-july-2013/the-moral-offensive-against-tax-avoidance/>

KNUUTINEN, Reijo - “Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning”, IN *Nordic Tax Journal*. Turku School of Economics at the University of Turku, 2014, págs.36-75

LANG, Michael e HEIDENBAUER, Sabine - “Wholly artificial arrangements”. IN Luc Hinnekens , e Philippe Hinnekens, (eds.), *A vision of taxes within and outsider Europe*, Kluwer Law International, 2008, págs. 597-605

LECLERQ, Laurent - “Interacting principles: the french abuse of law concept and EU notion of abusive practices”. IN *Bulletin for International Taxation*, June 2007, págs. 218-274

MACHADO, Hugo Brito, et. al.- “Planejamento Tributário”. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004

MERKS, Paulus.

- “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”. IN *Intertax*, volume 34, nº1.2006, pp. 2-13

- “Corporate Tax and the European Commission”. IN *Intertax*, volume 36, nº 1. 2008, pp.272-281

MEUSSEN, Gerard T. K. - “*Cadbury Schweppes*: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States”. IN *European Taxation*, volume 47, nº 1, January 2007, págs. 3-19

MOREIRA, André Mendes - “Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planeamento Tributário”. IN *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*: 21, Belo Horizonte, 2003,págs. 11-17

MURPHY, Kristina - “An examination of taxpayers attitudes towards the Australian tax system: Findings from a survey of tax schemes avoiders”. IN *Australian Tax Forum* 18 (2), The Australian National University, 2003, págs. 1-47

NABAIS, José Casalta.

- “Direito Fiscal”. Coimbra: Almedina, 2015

- “O dever fundamental de pagar Impostos”. Coimbra: Almedina, 1998

- “Por um Estado Fiscal Suportável”, IN *Estudos de Direito Fiscal*. Volume II. Coimbra: Almedina, 2008

NEGREIROS, Maria Fernanda Trigo - “A evasão legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português”. IN *Ciência e Técnica Fiscal*, nº151, págs.7-15

NOGUEIRA, José Albino Pinto - “O abuso em Direito Fiscal Europeu”. Dissertação de mestrado. Universidade do Minho, setembro de 2011. Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19451>

NOGUEIRA, João Félix Pinto - “Abuso de Direito em fiscalidade direta_ a emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário”. IN Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Volume VI. 2010, págs. 233-299

NOVOA, César García - “Planeamento e Evasão Fiscal- Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade: coordenação científica de José Campos Amorim. Lisboa: Editorial SA, 2010, págs. 139-147

NUNES, Gonçalo Avelãs -“A Cláusula Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal à luz dos Princípios Constituintes de Direito Fiscal”. IN Separata da Revista Fiscalidade, nº 3, 2000, págs. 40-45

OWENS, Jeffrey - “Abusive Tax Shelters: Weapons of Tax Destruction?”. IN *Tax Notes International*, December, 5, 2005, págs. 873-876

PETKEVICA, Julija - “The concept of beneficial owner: From international tax law to community law”, RGSL Working paper nº 26, Riga, 2005, págs. 371-379

PICQ, Emmanuel - “Abuse of EU Holding Companies: Fundamental Freedoms, EC Parent-Subsidiary Directive and the French Constitution – Part1” in *European Taxation*, Volume 49, N.º 10, France, 2009, págs. 471-478

PIRES, Rita Calçada.

- “Notas de reflexão: Acordos para evitar e para eliminar a dupla tributação no direito internacional fiscal do século XXI”. IN *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano I, Número 2, Verão. Coimbra: Almedina, 2008, págs. 179-196

- “Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico - Desvendar mitos e construir realidades”, Coimbra: Almedina, 2011

PINHEIRO PINTO, José Alberto - “O abuso das normas anti abuso”. IN Fiscalidade, 2009, págs. 43-46

PREBBLE, R. e PREBBLE J. - “ Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law – A Comparative Study”. IN Saint Louis University School of Law Journal 55:21, 2010-2011, págs. 22-45

PREBBLE, Zoë e PREBBLE John - “The morality of tax avoidance”. IN Creighton Law Review, Vol. 43, Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 9/2012, 2010, págs. 693- 745

RAMOS, Vasco Moura - “Da Cláusula Anti-Abuso e Direito Fiscal e da sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português”. Coimbra: Separata do Boletim da Faculdade de Direito, vol. LXXVII, 2001

RODRIGUES, Paula - “O abuso fiscal na jurisprudência do TJUE”. Mestrado em Ciências Jurídico Económicas, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2013. Disponível em https://sigarra.up.pt/fdup/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=24710

SÁ, Cristina Isabel Branco - “Fatores determinantes da moral tributária em Portugal: Uma análise através da aplicação de um modelo de equações estruturais”. Tese de doutoramento em gestão de empresas, Faculdade de Economia de Coimbra, julho 2013. Disponível em https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/23754/1/Tese_Doutoramento_Cristina_Sa.pdf

SANTOS, António Carlos dos.

- “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”. IN Revista Fiscalidade, nº 38, ISG Abril-Junho, 2009, págs. 61-100
- “Concorrência fiscal e competitividade, a never ending story”. IN AAVV, Competitividade e Concorrência Fiscal (Actas da I Conferência Internacional) CTOC/IDEFF, 2006, págs. 15-31
- “L’Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale”, Bruxelles/ Paris: Bruylant/LGDJ, 2009

SANCHES, José Saldanha.

- “Abuso de Direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites”. IN *Ciências e técnica fiscal*, nº 398, 2000, págs. 13-44
- “Limites do planeamento fiscal, substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional”. Coimbra: Coimbra Editora, 2006
- “As duas Constituições- nos dez anos da cláusula geral anti- abuso”. IN Planeamento e evasão fiscal, Jornadas de Contabilidade e fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, (coord. José Campos Amorim), Lisboa: Vida Económica, 2008, págs. 39-70
- “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra: Coimbra Editora, 2007
- “Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal”, Coimbra: Coimbra Editora, 2009

SCHIZER, David M. - “Sticks and Snakes: Derivatives and Curtailing Aggressive Tax Planning”. IN The Center for Law and Economic Studies, Columbia University School of Law July, 2000. Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=228248

SILVA, Fernando Castro e NEVES, Tiago Cassiano - “Planeamento fiscal abusivo, o caso português no contexto internacional”. IN *VVA Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, nº 3, IDEFF- Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra: Almedina, 2008, págs. 115-150

SLEMROD, Joel - “The Economics of Corporate Tax Selfishness”, Ross School of Business Working Paper Series, working paper nº 918, University of Michigan, September 2014. Disponível em <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2004-8.pdf>

SOUSA, Carlos Cunha de - “O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo”. Universidade do Minho, junho de 2012. Disponível em http://tributarium.net/uploads/3/0/9/1/3091332/wp_2_carlos_cunha_de_sousa.pdf

TERRA, Ben e WATTEL, Peter - “European Tax Law”. London: Kluwer Law International, 2008

THIEL, Servaas Van - “Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules that can be readily applied by National Courts- Part II”. IN Ana Paula Dourado e Ricardo da Palma Borges (coord.), The Acte Clair in EC Direct Tax Law, Amsterdam: IBDF, 2008, págs.339-350

TIPKE, Klaus - “An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung”. IN *Fachinstitut der Steuerberater* (ed.), Steuerberater-Jahrbuch, Colónia : Editorial Dr. Otto Schmidt, 1973, págs.509-532

TOOMA, Rachel Anne - “Legislation Against Tax Avoidance”.Amsterdam: IBDF, 2008

VIEIRA, Lauriana - “Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas”. Instituto Superior de contabilidade e administração do Porto, Porto: Instituto Politécnico do Porto, 2014

VINTHER, Nikolaj e WERLAUFF, Erik - “Tax Motives are legal motives: the borderline between the use and abuse of the freedom of establishment with reference to the Cadbury Schweppes Case”. IN *European Taxation*, Volume 46, N.º 8, 2006, págs. 383-386

WALLSCHUTZKY, Ian - “Towards a definition of the term Tax Avoidance”. IN *Australian Tax Review*, Março, 1985, págs. 48-52

WILSON, James R. e ARNOLD Brian J. - “Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: The Canadian Context and Possible Responses”. IN *The School of Public Policy SPP Research Papers*, Volume 7, Issue 29, PWC, September 2014, págs.1-77

XAVIER, Alberto.

-“O negócio indireto em Direito Fiscal”. IN *Ciência e Técnica Fiscal*, nº157, Lisboa, 1971,págs. 20-68

-“Manual de Direito Fiscal I”, Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974

- “Direito Tributário Internacional do Brasil”, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004

ZALASINSKI, Adam - “Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice”. IN *Intertax*, volume 36, nº4, 2008, págs. 156-167

ZEHNER, Danilo -“Tax Aggressiveness and Tax Morale”, Frankfurt: Goethe University, 2015

Jurisprudência

Nacional

Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, Secção do Contencioso Tributário:
proc. n.º 4255/10, de 15.2.2011, Relator: Juiz Desembargador José Correia

Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, Secção do Contencioso Tributário:
proc. n.º 3877/10, de 20.11.2012, Relator: Juiz Desembargador Pedro Vergueiro

Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, Secção do Contencioso Tributário:
proc: n.º 01107/06, Relator: Juiz Desembargador Joaquim Casimiro Gonçalves

Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, Secção do Contencioso Tributário:
proc: n.º 3100/02, de 11.06.2002, Relator: Juiz Desembargador Gomes Correia

Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, Secção do Contencioso Tributário:
proc: n.º 70/01, de 01.01.2007

Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proc: n.º 12610, de 11.07.1997

Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc: n.º 6540/02, de 02.07.2002,
Relator: Juiz Desembargador Francisco Rothes

Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15.02.2011, proc: n.º 04255/10,
Relator: Juiz Desembargador José Correia

Decisão arbitral do CAAD, de 20 de Dezembro de 2003, proc: n.º 47/2003-T,
Árbitro: Jorge Carita

Comunitária

Ac. do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, C- 255/02

Ac. do Tribunal de Justiça de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, C- 196/04

Ac. do Tribunal de Justiça de 26 de outubro de 1999, Eurowings Luftverkehrs AG contra Finanzamt Dortmund-Unna, C-294/97

Ac. do Tribunal de Justiça de 3 de outubro de 2002, Rolf Dieter Danner, C- 136/00

Ac. do Tribunal de Justiça de 26 de junho de 2003, Försäkringsaktiebolaget Skandia(publ), Ola Ramstedt e Riksskatteverket, C-422/01

Ac. do Tribunal de Justiça de 30 de setembro de 2003, Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam e Inspire Art Ltd., C-167/01

Ac. do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 1986, Comissão das Comunidades Europeias v. República Francesa, C-270/83

Ac. do Tribunal de Justiça de 3 de dezembro de 1974, Van Binsbergen, C-33/74

Ac. do Tribunal de Justiça de 14 de dezembro de 2000, Emsland-Stärke GmbH e Haupt-zollamt Hamburg-Jonas, C-110/99

Ac. do Tribunal de Justiça de 16 de julho de 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI) e Kenneth Hall Colmer, proc: nº C-264/96

Ac. do Tribunal de Justiça de 10 de novembro de 2011, Foggia- Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A. v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proc: nº 126/10

Ac. do Tribunal de Justiça de 17 de julho de 1997, A.Leur-Bloem contra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam, Processo C-28/95

Ac. do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2008, dell'Economia e delle Finanze, anteriormente Ministero delle Finanze contra Part Service Srl, sociedade em liquidação, anteriormente Italservice Srl, Processo C-425/06Ministero, pp.53'ss

Ac. do Tribunal de Justiça de 3 de dezembro de 1074, Van Binsbergen, C-33/74

Estrangeira

Ac. Wednesbury: Associated Provincial Picture Houses Ltd v. Wednesbury Corporation, Court of Appeal, 1948

Ac. Gregory v. Helvering: Supreme Court of the United States of America, Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue 1934

Ac. Commissioner v. Court Holding: Supreme Court of the United States of America, Commissioner of Internal Revenue v. Court Holding Co., 1945

Ac. Jacques v. Helvering judge: High Court of Australia, Jaques vs. Federal Commissioner of Taxation, 1924

Documentação oficial

União Europeia

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões, de 25.10.2011, relativa à Responsabilidade social das empresas: uma nova estratégia da UE para o período de 2011-2014- COM (2011) 681 final

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 6.12.2012, relativa ao Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais - COM (2012) 722 final

Recomendação da Comissão, de 6.12.2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo- COM (2012) 8806 final

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, de 10.12.2007, relativa à aplicação de medidas anti abuso na área de tributação direta – na UE e em relação a países terceiros- COM (2007) 785 final

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 18.3.2015, relativa à transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais- COM (2015) 136 final

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 17.6.2015, relativa a um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na UE: cinco domínios de ação prioritários- COM (2015) 302 final

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 28.1.2016, relativa a uma estratégia externa para uma tributação efetiva- COM (2016) 24 final

Plataforma para a boa governação fiscal- Relatório sobre a Recomendação do Planeamento Fiscal Agressivo, de fevereiro de 2015- DOC: Platform/13/2015/EN/rev2

Conclusões do Conselho Europeu, Bruxelas, 22 de Maio de 2013 EUCO 75/13, CO EUR 7 CONCL 5

Proposta de Diretiva do Conselho, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno- COM (2016) 26 final

OCDE

OECD (2006). Third meeting of OECD Forum on Tax Administration 14-15 September 2006 Final Seoul Declaration

OECD (2009). Building transparent tax compliance by banks

OECD (2008). Study the Role of Tax Intermediaries

OECD (2011). Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure

OECD (2011). Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning

OECD (2012). Hybrids Mismatch Arrangements: tax policy and compliance issues

OECD (2013). Aggressive Tax Planning based on After- Tax Hedging

OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting

OECD (2014). OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

OECD (2014). OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 6

OECD (2014). Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Action 2: Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements

OECD (2015). Executive Summaries 2015 Final Reports

ANEXO I

Análise do caso D3, identificado pela AT, no âmbito da Divulgação ao abrigo do artigo 15º do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro

Este esquema foi comunicado nos anos de 2008 e 2009 e enquadra-se no tipo de esquema que implica a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado.

O esquema em estudo trata a aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica aos lucros distribuídos por sociedade residente em país terceiro mediante a interposição de uma sociedade residente em EM da UE, originando dupla tributação de lucros distribuídos e o apuramento de menos-valias artificiais.

Este esquema caracteriza-se pelo aproveitamento do mecanismo da dupla tributação através da utilização de uma sociedade residente num EM da UE, beneficiando indiretamente dos lucros distribuídos por sociedade residente em país terceiro.

O objetivo principal deste esquema consiste na tributação dos lucros num regime fiscal mais favorável, sendo estes posteriormente distribuídos à sociedade residente em Portugal, de forma isenta, aproveitando assim o mecanismo de dupla tributação.

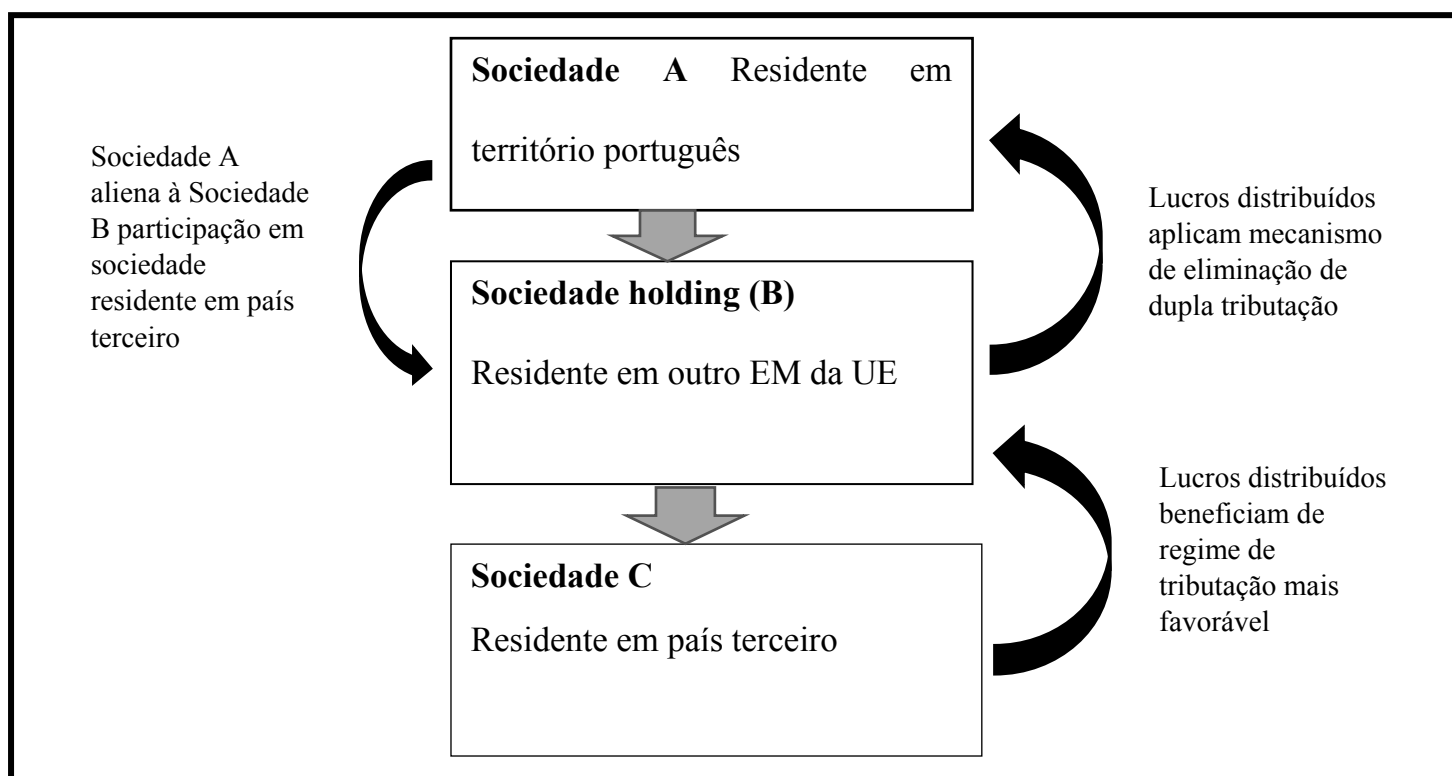
Uma sociedade residente em território português constitui ou utiliza uma sociedade *holding* já constituída residente num outro EM da EU, sendo que esta beneficia de um regime de tributação mais favorável em sede de impostos sobre rendimentos, nomeadamente quanto aos dividendos. Como tal, os lucros distribuídos pela sociedade sediada fora da UE para a sociedade holding beneficiam de um regime de tributação mais favorável ao nível de impostos sobre o rendimento.

Indiretamente, a sociedade residente em território português beneficia quando ocorre distribuição de lucros da sociedade holding com a aplicação do mecanismo da eliminação de dupla tributação, através da aplicação do artigo 51.º do CIRC.

Assim, as vantagens fiscais concretizam-se pelo aproveitamento abusivo do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica, ao utilizar uma sociedade residente na UE como intermediária, com o objetivo único de diminuir a tributação da operação.

Este esquema foi praticado pela empresa Portugal Telecom, SGPS, SA, durante o ano de 2010. O esquema abrangeu a utilização de uma empresa sediada na Holanda, de forma a isentar de tributação todas as mais-valias obtidas com a alienação de ações de uma empresa sediada no Brasil.

Fig. 3- Esquema D3



Fonte: LAURIANA VIEIRA, *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas*, Instituto Superior de contabilidade e administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2014, p. 48