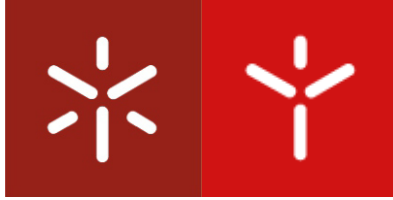


**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Sara Filipa da Silva Carvalho

**Normas Antiabuso no contexto nacional,  
europeu e internacional – tendências  
atuais ao nível da tributação do rendimento  
das sociedades.**





**Universidade do Minho**

Escola de Direito

Sara Filipa da Silva Carvalho

**Normas Antiabuso no contexto nacional,  
europeu e internacional – tendências  
atuais ao nível da tributação do rendimento  
das sociedades.**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho Efetuado sob a orientação do  
Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro

## DECLARAÇÃO

Sara Filipa da Silva Carvalho

Endereço eletrónico: carvalho.sarasilva@gmail.com

Título da Dissertação: Normas Antiabuso no contexto nacional, europeu e internacional  
– tendências atuais ao nível da tributação do rendimento das sociedades.

Orientador: Professor Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro

Ano de conclusão: 2016

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## AGRADECIMENTOS

Não poderia deixar de agradecer, ainda que de forma breve e meramente simbólica, a todos os que me acompanharam nesta fase mais atarefada da minha vida académica e que sempre acreditaram e me incentivaram a continuar, por forma a terminar este percurso no tempo objetivado.

A todos vocês, a minha Gratidão.

"Cada um cumpre o destino que lhe cumpre,  
E deseja o destino que deseja;  
Nem sempre cumpre o que deseja,  
Nem sempre deseja o que cumpre."

Fernando Pessoa



## RESUMO

Os comportamentos abusivos são uma consequência da existência de impostos e da ânsia dos contribuintes em minimizarem o seu montante, problemas que a globalização da economia torna ainda mais agudos. No combate a estes comportamentos são diversas as opções prosseguidas pelos diferentes Estados, sendo uma delas a criação e aplicação de normas gerais e normas específicas Antiabuso.

A presente dissertação aborda a temática das normas Antiabuso nos planos nacional, europeu e internacional, ao nível da tributação das sociedades, analisando os trabalhos que têm sido desenvolvidos e questionando acerca das dificuldades que surgem, bem como qual poderá ser o melhor caminho a prosseguir: se uma opção por normas gerais Antiabuso, se por normas Antiabuso específicas. Debate-se ainda a importância de uma coordenação de esforços a nível nacional, europeu e internacional no combate ao planeamento fiscal agressivo, e à evasão e fraude fiscais, para que os contribuintes vejam a sua confiança reforçada, conduzindo ao cumprimento das suas obrigações fiscais. Sempre se conjugando estas realidades e o seu combate com o respeito por um quadro principiológico, nomeadamente pelo princípio da igualdade tributária e da justiça na distribuição dos encargos tributários.

Por forma a dar resposta a estas questões que compõe o objetivo da presente dissertação, o estudo será realizado em quatro capítulos: definição de conceitos, plano nacional, plano europeu e plano internacional. No primeiro capítulo serão analisadas as questões que são comuns a todos os planos e definindo assim os conceitos estruturantes para o desenvolver do estudo. Nos restantes três capítulos são analisadas as especificidades de cada um dos planos, bem como é feita uma abordagem de algumas das normas Antiabuso nos vários planos, ao nível da tributação do rendimento das sociedades.

Palavras-chave: planeamento fiscal; evasão fiscal; fraude fiscal; abuso; tributação das sociedades; erosão da base tributável e transferência de lucros; norma geral Antiabuso; normas específicas Antiabuso.





## ABSTRACT

Tax payers' abusive behavior is a consequence of the existence of taxes and the eagerness to minimize the total to pay. The globalization of the economy turns this behavior even more problematic. To fight this behavior there are multiple options prosecuted by the different States, one of them being the creation and application of Anti abuse general and specific rules.

This dissertation studies the Anti abuse rules application in Portugal, in Europe and internationally, analyzing studies that advocate the application of Anti abuse general rules and studies that advocate the application of Anti abuse specific rules. This dissertation also discusses the importance of combining national, European and international efforts to fight abuse tax planning, tax avoidance and tax evasion without neglecting the tax equality principle and tax charges distribution's justice.

In order to respond to these questions, this dissertation is divided in four chapters: conceptual definitions, national proposal, European proposal and international proposal. On the first chapter there will be analyzed structural concepts to develop on the other three chapters. On these three other chapters every proposal will be exhaustively discussed.

Key-words: tax planning; tax evasion; tax fraud; abuse; company taxation; Base Erosion and Profiting Shifting; Anti abuse general rules; Anti abuse specific rules.



## ÍNDICE

<b>LISTA DAS PRINCIPAIS ABREVIATURAS</b>	<b>XIII</b>
<b>CAPÍTULO I – A MINIMIZAÇÃO DO IMPOSTO</b>	<b>18</b>
1. Noção de abuso no Direito Civil – breves considerações	18
2. O Abuso em Direito Fiscal	19
3. A interpretação em Direito Fiscal	20
4. A forte tendência para a minimização do imposto a suportar	22
5. As condutas minimizadoras do imposto – distinção axiológica	23
5.1. A conduta legítima – Planeamento Fiscal	25
5.2. A conduta moderadamente ilícita – Evasão Fiscal	27
5.3. A conduta ilícita – Fraude Fiscal	29
6. As principais consequências	33
7. Possíveis causas da minimização ilícita do imposto a pagar	33
7.1. Causas políticas	34
7.2. Causas económicas	35
7.3. Causas técnicas	36
7.4. Causas psicológicas	36
8. A figura da Simulação	36
9. Os negócios jurídicos indiretos	38
<b>CAPÍTULO II – AS NORMAS ANTIABUSO NO PLANO NACIONAL - REAÇÕES DO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS ÀS CONDUTAS DE MINIMIZAÇÃO DO IMPOSTO</b>	<b>40</b>
1. Possíveis medidas preventivas	40
2. As Normas Antiabuso como medida principal	41
2.2. Norma Geral Antiabuso – CGAA	43
2.2.1. Pressupostos da CGAA	45
2.2.2. O Procedimento do art.63.º CPPT	47
2.2.3. Acórdão TCAS de 15.02.2011: uma decisão em favor da pretensão da AT	49
2.2.4. Os princípios de Direito Fiscal e a CGAA	50
2.3. Normas Antiabuso específicas	53
2.3.1. A Tributação do Rendimento das Pessoas Coletivas – breve enquadramento	55
2.3.2. Uma clara opção pelas normas Antiabuso específicas	58

2.4. Os Preços de transferência e a sua função enquanto norma Antiabuso específica	67
2.4.1. Conceito do Princípio da Plena Concorrência	69
2.4.2. As condições a adotar previstas no n.º2 do art.63.º CIRC	71
2.4.3. Dos métodos de determinação dos Preços de Transferência	71
2.4.4. O conceito de “Relações especiais”	76
3. Da adoção do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal	78
4. Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo	82
5. A jurisprudência do TJUE e a definição de conceitos relevantes no plano nacional – o abuso na aplicação das normas de Direito Nacional	84
5.1. Da evasão e do abuso	85
5.2. Dos expedientes puramente artificiais	85
5.3. Da proporcionalidade	86
6. Benefícios e desvantagens da CGAA e das normas Antiabuso específicas	87
6.1. Uma viagem pela visão da Doutrina	87
6.2. Análise crítica	92

### **CAPÍTULO III – AS NORMAS ANTIABUSO NO PLANO EUROPEU –**

<b>TENDÊNCIAS ATUAIS</b>	<b>95</b>
1. A importância de combater os comportamentos abusivos ao nível Europeu	95
2. O Direito da União Europeia e as medidas Antiabuso em sede de tributação das pessoas coletivas	96
3. A introdução de normas Antiabuso nas diretivas – o abuso em matéria harmonizada	97
4. O novo pacote de medidas Antiabuso - Anti Tax Avoidance Package	100
4.1. As medidas Antiabuso previstas na proposta de Diretiva Antielisão fiscal	102
4.1.1. A limitação dos juros	102
4.1.2. Tributação à saída	104
4.1.3. Cláusula de switch-over	105
4.1.4. Limiar de baixa tributação	105
4.1.5. Sociedades estrangeiras controladas	106
4.1.6. Assimetrias híbridas	107
5. A transparência fiscal como medida Antiabuso	107
6. Troca de informações	108
7. Uma regra geral Antiabuso	111

8.	A extensão das normas Antiabuso europeias ao nível internacional _____	113
9.	A importância de uma atuação coordenada na UE _____	114
<b>CAPÍTULO III – AS NOMAS ANTIABUSO NO PLANO INTERNACIONAL</b>		<b>117</b>
1.	A adoção de medidas Antiabuso em sede de tributação das pessoas coletivas a nível internacional _____	117
2.	A importância de combater os comportamentos abusivos ao nível internacional e a sua coordenação com o DUE _____	118
3.	O projeto da OCDE e do G20 sobre o BEPS _____	120
4.	Planos de ação – As principais medidas Antiabuso a adotar _____	123
4.1.	Enfrentar os desafios da economia digital _____	123
4.2.	Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos _____	125
4.3.	Reforçar as normas sobre transparência fiscal internacional – normas CFC _____	127
4.4.	Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros rendimentos equivalentes _____	129
4.5.	Combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância _____	131
4.6.	Prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação _____	132
4.7.	Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável– EE _____	134
4.8.	Preços de transferência _____	135
4.9.	Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate _____	138
4.10.	Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo	139
4.11.	Documentação Preços de Transferência e os Relatórios por país _____	141
4.12.	Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes _____	142
4.13.	Desenvolver um instrumento multilateral _____	144
5.	O risco das duplas deduções e das duplas não tributações _____	145
6.	A imprescindibilidade de uma atuação coordenada _____	146
7.	Os limites da Ações BEPS _____	149
<b>CONCLUSÃO</b> _____		<b>152</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b> _____		<b>155</b>
	Listagem de Jurisprudência _____	166



## LISTA DAS PRINCIPAIS ABREVIATURAS

Ac. - Acórdão

ATA – Administração Tributária e Aduaneira

ADT's – Acordos de Dupla Tributação

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CFC – *Controlled Foreign Corporations*

Cfr. – Confrontar

CGAA- Cláusula Geral Antiabuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CP – Código Penal

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CTF – Ciência Técnica e Fiscal

DFA – Diretiva Fusões e Aquisições

DLG's – Direitos, Liberdades e Garantias

DUE – Direito da União Europeia

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EE – Estabelecimento Estável

EM – Estados Membros

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre no Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

OJ – Ordenamento Jurídico

OJT – Ordenamento Jurídico Tributário

PME – Pequenas, Médias Empresas

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais

SEAF – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

SEC – Sociedades Estrangeiras Controladas

SPI – Sujeito Passivo de Imposto

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

UE – União Europeia

ZFM – Zona Franca da Madeira





## INTRODUÇÃO

De acordo com o previsto no artigo 103.º n.º1 da Constituição da República Portuguesa, os impostos “visam a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas”, promovendo assim “uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza”, o que nos conduz aos dois objetivos essenciais do imposto, “o financiamento das funções estaduais e a redistribuição do rendimento.”

A tributação do rendimento é um fenómeno que tem lugar na maior parte dos sistemas fiscais e, associada à figura da tributação dos rendimentos, surgem as operações de planeamento fiscal que, em princípio, cumprem os parâmetros de licitude. Aqui ganha destaque a autonomia da vontade atribuída ao contribuinte e que lhe permite encontrar esquemas jurídicos e não jurídicos no sentido de evitar, baixar ou diferir a tributação, bem como para obter reembolsos. No entanto, o ordenamento jurídico reage contra certos negócios que são considerados como abusivos e que são previstos pelas normas Antiabuso que os consideram atos antijurídicos, o que estabelece que o planeamento fiscal não é absoluto, pois tem os seus limites.

Assim, o planeamento fiscal, como conduta lícita e merecedora de tutela jurídica, constitui um direito subjetivo do sujeito passivo das obrigações fiscais, bem como um patamar obrigatório para atingir a segurança jurídica nas relações tributárias, estando assim perante um direito fundamental cujo núcleo terá de ser respeitado e cujos limites também terão de ser definidos.<sup>1</sup>

No combate aos comportamentos abusivos, neste sentido, quer ao planeamento fiscal agressivo, quer à evasão e à fraude fiscais, uma das medidas prosseguidas passa pela adoção de normas Antiabuso. Sendo que, o objetivo principal das normas Antiabuso passa por atingir a igualdade tributária e a justiça na distribuição dos encargos ao nível tributário, sem esquecer que os direitos dos contribuintes têm de ser garantidos tanto ao nível da criação das normas Antiabuso como ao nível da sua aplicação.

Em Portugal, é na década de 90, em grande parte como resultado das práticas de harmonização fiscal comunitária, que se adotam as primeiras medidas Antiabuso,

---

<sup>1</sup> “No domínio da metodologia jurídica, a determinação dos limites dos direitos do sujeito passivo passa necessariamente pela questão da fraude à lei e do “acquis” que podemos encontrar a tal respeito na doutrina, principalmente na doutrina civilista. O Direito Fiscal tem a especificidade que lhe é dada pela função que é chamado a desempenhar e pelos valores que tutela. O tratamento específico dado a esta questão pelos jusfiscalistas tem assentado no princípio da prevalência da substância sobre a forma (no mundo anglo-americano) e na perspetiva económica (no direito continental ou talvez, mais restritamente, no direito alemão).” Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites do planeamento fiscal – Substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, pág.11.

direcionadas para o combate à fraude e evasão internacionais, com o DL n.º37/95, de 14 de Fevereiro. Ao longo dos anos foram surgindo, num plano nacional, normas Antiabuso gerais como o são a CGAA, prevista no artigo 38.ºn.º2 da LGT, e cujo procedimento de aplicação se encontra previsto no artigo 63.º do CPPT, e normas Antiabuso específicas, como por exemplo o artigo 63.º do CIRC, que regula os preços de transferência. Enquanto as normas Antiabuso específicas se aplicam a uma situação concreta, que se encontra prevista na norma, e só se aplica quando preenchidas determinadas condições, a Cláusula Geral Antiabuso será aplicada sempre que se verifique uma utilização artificiosa das formas jurídicas, de modo a se obter uma redução ou eliminação do imposto a pagar e quando preenchidos os requisitos materiais previstos na norma.

As normas Antiabuso, para além de respeitarem o ordenamento jurídico nacional, também têm de se harmonizar com os princípios que decorrem dos Tratados Comunitários, como o são o princípio de liberdade de iniciativa económica ou o princípio de liberdade de estabelecimento. Num mundo globalizado, como o que vivemos nos dias de hoje, tem de existir um cuidado redobrado na aplicação das normas Antiabuso, para que estas medidas não sejam excessivas e não coloquem em causa as garantias dos contribuintes.

Também ao nível europeu surgem responsabilidades acrescidas no que toca ao combate a estes comportamentos abusivos. Não só por uma necessidade de harmonizar as legislações nesta matéria nos diferentes Estados, para que se prossiga um rumo mais ou menos comum e que os resultados sejam mais rápidos e mais eficazes, mas também como forma de dar resposta aos crescentes desenvolvimentos da matéria ao nível internacional e que implicam uma rápida resposta dos EM e que é feita, em grande medida, tendo a UE como intermediária.

Grande parte dos EM, enquanto membros da OCDE, obrigaram-se a aplicar rapidamente, a nível nacional, os resultados do projeto BEPS, que se subdivide em 15 Planos de ação. Para que tal seja cumprido, é obrigatório agir rápida e eficazmente, no sentido de acordar as regras para uma aplicação coordenada das conclusões dos relatórios do BEPS na UE. Uma inércia, ou uma ação unilateral por parte dos EM, pode implicar a fragmentação do mercado interno, para tal a Comissão Europeia tem indicado soluções mínimas de execução, por forma a controlar o impacto da transposição do projeto BEPS na Ordem Jurídica Portuguesa, sendo que o objetivo de conseguir uma

abordagem coordenada, no momento atual, só será atingido com a criação de instrumentos vinculativos, tais como os previstos no Pacote Antielisão Fiscal.

É importante a criação de normas contra a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros das empresas para fora do mercado interno. Os grupos de empresas encontram-se em melhores condições para poderem encontrar e explorar as lacunas da lei fiscal, tanto ao nível nacional como internacional, por forma a desviar os lucros de um território para outro, por forma a reduzir o valor das suas faturas fiscais, daí a especial atenção que deverá ser dirigida para a tributação das sociedades nos diversos planos, não apenas a nível interno.

A presente dissertação aborda assim temática das normas Antiabuso nos planos nacional, europeu e internacional, ao nível da tributação das sociedades, comprometendo-se a analisar os trabalhos que têm sido desenvolvidos e questionando acerca das dificuldades que surgem, bem como qual poderá ser o melhor caminho a prosseguir, se uma opção por normas gerais Antiabuso, se por normas Antiabuso específicas. Debate-se ainda a importância de uma coordenação de esforços nos diferentes planos, no combate ao planeamento fiscal agressivo, e à evasão e fraude fiscais, para que os contribuintes vejam a sua confiança reforçada, conduzindo ao cumprimento das suas obrigações fiscais.

“(...)a luta contra a evasão fiscal constitui, nos dias de hoje, uma tarefa verdadeiramente titânica para os governos com suporte democrático(...)”<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos seus Problemas”, in *Boletim de Ciências Económicas* – volume de homenagem, 2002, pág-600-601.

## CAPÍTULO I – A MINIMIZAÇÃO DO IMPOSTO

### 1. Noção de abuso no Direito Civil – breves considerações

Entendemos que uma breve e genérica referência ao instituto do abuso no Direito Civil se revela importante na medida em que permite, assim, proceder a uma distinção clara e precisa relativamente ao instituto do abuso no Direito Fiscal, dado esta ser uma noção base para entender os comportamentos abusivos dos contribuintes e de elevada importância na presente dissertação, por forma a melhor compreender o âmbito e o alcance das normas Antiabuso no Direito Fiscal.

No OJ Português, onde se passou a prever expressamente o instituto do abuso de direito no ano 1966, este encontra-se atualmente previsto no art.334.º do CC<sup>3</sup>, onde se estabelece que é legítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos costumes ou pelo fim social ou económico desse direito caracterizando-se o abuso de direito como uma atuação ilegítima do exercício de um direito subjectivo. De referir que a evolução deste conceito, no direito civil, tem sido feita pela jurisprudência dos tribunais portugueses<sup>4</sup>.

Para COUTINHO DE ABREU estamos perante uma situação de abuso de direito “(...) quando um comportamento aparentando ser exercido de um direito se traduz na não realização dos interesses pessoais de que esse direito é instrumento e na

---

<sup>3</sup> Na modalidade de *venire contra factum proprium*, sendo que, “A expressão “*venire contra factum proprium*” significa, portanto, uma proibição jurídico-factual da assunção de um comportamento contraditório, postulando dois comportamentos da mesma pessoa, lícitos em si e diferidos no tempo. O primeiro – *factum proprium* – é, porém, contrariado pelo segundo.

O *venire contra factum proprium* encontra respaldo nas situações em que uma pessoa, por um certo período de tempo, se comporta de determinada maneira, gerando expectativas na outra de que o seu comportamento permanecerá inalterado.” Cfr. Ac. STJ de 26.01.2016, relator Gabriel Catarino, Processo 876/12.9TVLSB.L1.S1.

<sup>4</sup> Entre outros *vide* Ac. STJ 10.03.2016, relator Oliveira Vasconcelos, processo 206/13.2TVLSB.L1.S1, “(...) três pressupostos para o desencadeamento dos efeitos do instituto:

1º - uma situação objetiva de confiança: uma conduta de alguém que de facto possa ser entendida como uma tomada de posição vinculante em relação a dada situação futura.

2º - investimento na confiança: o conflito de interesses e a necessidade de tutela jurídica surgem quando uma contra parte, com base na situação de confiança criada, toma disposição ou organiza planos de vida de que surgirão danos, se a confiança legítima vier e ser frustrada.

3º - boa fé da contra parte que confiou: a confiança do terceiro ou da contra parte só merecerá proteção jurídica quando tenha agido de boa-fé e com cuidados e precauções usuais no tráfico jurídico.”

Também Ac. STJ de 26.01.2016, relator Gabriel Catarino, Processo 876/12.9TVLSB.L1.S1: “A ordem jurídica não protege de forma indelegável e absoluta um direito subjectivo e o interesse que lhe vai adstrito, no plano de um interesse positivo e funcionalmente tutelado. No desenvolvimento da equação ou tensão entre existência e alcance de interesse e reconhecimento e exercício do direito subjectivo “a ordem jurídica não aceita uma funcionalização geral do reconhecimento da titularidade (ou só do exercício) do direito subjectivo à existência de um interesse digno de protecção legal, objectivamente apreciado, e que tenha de justificar o exercício do direito nas circunstâncias em causa. Antes o direito subjectivo (distinto, pois, por esta nota, dos poderes-deveres ou poderes funcionais) comporta um poder não estritamente funcionalizado, ainda que não necessariamente arbitrário – o que é diverso da imposição de qualquer dever ou ónus de fundamentação teleológica, mesmo apenas em termos de “razoabilidade”. A regra, no direito privado (e correspondentemente com o sentido do modelo jurídico-privado de ordenação e afectação de recursos, terá, aliás, de ser sempre a de que, pelo menos no domínio do direito subjectivo, a definição e interpretação dos interesses para que se exerce o direito subjectivo apenas cabe ao seu titular, podendo, até, incluir, como via para sua satisfação, o próprio não exercício ou a destruição do respectivo objecto (salvo no caso de direitos indisponíveis). E em termos tais que o “substrato teleológico” do exercício da posição apenas relevará quando, além do prejuízo causado a terceiros, for radicalmente dissonante, ou contrário, em relação ao que pode justificar o reconhecimento do direito subjectivo e a colocação ao seu serviço do aparelho sancionatório estadual – em termos, portanto, de a movimentação deste aparelho se revelar inexistente in casu”.

negociação de interesses sensíveis de outrem<sup>5</sup>”. Assim, para que haja abuso de direito terão de ser manifestamente ultrapassados os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes<sup>6</sup> e pelo fim social ou económico do direito que é exercido. Porquanto, na situação concreta terá de ser manifesto o abuso de direito, ou seja, situações como “a supressão do direito, a cessação do concreto exercício abusivo e um dever de restituir e/ou de indemnizar<sup>7</sup>”.

A distinção entre o abuso de direito no direito civil e o abuso de direito em matéria fiscal começa assim a surgir, pois, neste último, há um abuso manifesto na forma jurídica, sendo que o contribuinte, ao abrigo da liberdade que lhe foi atribuída com a titularidade de determinado direito, opta pela forma que lhe é mais favorável à prossecução dos seus interesses, por forma a obter uma vantagem fiscal que é indevida.

## 2. O Abuso em Direito Fiscal

Neste ramo específico do Direito e com características marcadamente especiais, a noção de abuso necessitou de conter adaptações, na sequência das garantias e dos direitos a proteger, quer sejam estes de ordem constitucional, como a legalidade e a tipicidade tributária, quer sejam de natureza infraconstitucional, como a proibição de uma interpretação extensiva e de uma integração analógica, previstas na LGT.

No abuso de direito em matéria fiscal são anulados os efeitos fiscais e preservados os efeitos civis<sup>8</sup>, salvaguardando a coerência, a harmonia e a unidade do sistema jurídico. Para estarmos perante uma situação de abuso teremos de nos encontrar perante uma manipulação da liberdade de conformação dos negócios jurídicos, de onde resultará uma diminuição dos encargos ao nível fiscal.

Segundo SALDANHA SANCHES, não se exige uma intenção de comportamento abusivo, o que se exige é que haja uma intenção de contornar a lei, por forma a reduzir a oneração fiscal, sendo que esta intenção terá de ser tão nítida como a

---

<sup>5</sup> JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU, *Do abuso de direito*, Lisboa, Almedina, 1999, pág.43.

<sup>6</sup> Coutinho de Abreu defende ainda existirem duas concepções de bons costumes: a sociológica, onde se busca o próprio conceito, e a idealista, que se guia por concepções religiosas ou filosóficas. *Vide* JORGE MANUEL ABREU, *Do abuso... -op cit.*, pág.63 e 64.

<sup>7</sup> PATRÍCIA MENEZES LEIRIÃO, *A cláusula geral Antiabuso*, *Vida Económica*, 2012, pág.40-41.

<sup>8</sup> Distintamente da figura da simulação onde é anulado o contrato e os seus efeitos jurídicos, bem como os seus efeitos fiscais. Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, “Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites”, in “CTF”, n° 398, 2000, pág.31.

do próprio legislador em pretender tributar as operações em causa, sendo necessário demonstrar que houve um comportamento abusivo, por forma a justificar a exclusão da tutela jurídica em determinada situação, sendo aqui exigido um trabalho prévio do legislador fiscal. Assim, “[o] negócio terá de situar-se numa zona do ordenamento jurídico-tributário onde haja uma intenção inequívoca de tributar: a intenção inequívoca expressa na lei, que de certo modo explica o percurso desviante tomado pelo sujeito passivo da obrigação fiscal”<sup>9</sup>, revelando-se a intenção prévia demonstrada pelo legislador como um elemento fundamental.

De referir que, em matéria de abuso de direito fiscal, bem como em toda a matéria fiscal, a proibição da aplicação analógica da lei fiscal tem como um dos corolários as garantias fundamentais dos contribuintes.

Tratando-se o Direito Fiscal de um conjunto de normas criadas com o objetivo de assegurar a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a adequada repartição dos encargos tributários entre os contribuintes, também se trata de um ramo de Direito onde se encontram especiais e específicos problemas de segurança jurídica, com vista a impedir uma intromissão que se revele abusiva por parte do Estado, na esfera pessoal, privada e patrimonial dos próprios contribuintes.

Assim, é previsto o princípio da legalidade como principal garantia dos contribuintes, e cujos corolários são a tipicidade fechada, da taxatividade e o exclusivismo, que funcionam como uma importante restrição à atuação do Estado no domínio tributário e que, pela sua importância, serão de analisados em ponto autónomo na presente dissertação.

### **3. A interpretação em Direito Fiscal**

Aqui torna-se pertinente questionar se os comportamentos abusivos se poderão resolver através do recurso à interpretação e em que termos se processa uma possível interpretação da lei fiscal.

Existem regras especiais de interpretação da lei fiscal, ou estas leis devem ser interpretadas nos termos gerais? O Direito Fiscal é concebido como um conjunto de regras cujo objetivo passa por atingir uma correta distribuição dos encargos tributários,

---

<sup>9</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites...*, *op. cit.*, pág.31-32.

sendo que, para tal, é necessário o recurso a princípios de interpretação que não se encontram apenas ligados a uma mera defesa do cidadão perante o Estado, pois a prossecução da justiça fiscal, quando objetivada como uma relação inter-cidadãos, obriga a uma aplicação distinta dos princípios da interpretação fiscal, porquanto este ramo do Direito demonstra problemas especiais na aplicação da lei, sendo necessário conceder uma proteção especial aos cidadãos perante a intromissão do Estado, tendo os princípios constitucionais se revelando uma importante fonte para a interpretação da lei fiscal. Assim, os princípios a convocar para a interpretação deverão ser extraídos da Constituição, por forma a limitar a liberdade de conceção do legislador, por este ter de recorrer a uma interpretação conforme à constituição.

Para que existisse segurança jurídica quando se opta pela via da interpretação era necessário que as normas em questão descrevessem de um modo completo todos os factos tributários possíveis, dado que apenas aí teríamos segurança jurídica, quando a maneira como a norma é redigida e o modo como é aplicada garante uma integral predeterminação da decisão administrativa que poderá ser adotada, quando esta decisão estiver prevista.

No entender de SALDANHA SANCHES<sup>10</sup> “(...) se pretendermos ter um ordenamento jurídico tributário que não possa ser facilmente defraudado por uma qualquer habilidade do contribuinte, ou aceitamos a interpretação das normas sem a falsa segurança jurídica atribuída pela interpretação literal ou, em alternativa, temos um sistema constituído por normas fiscais com um grau de abertura na previsão normativa tão elevado que, se constituírem a premissa maior do silogismo de aplicação da lei, acarretarão consequências juridicamente inaceitáveis. Conduz-nos isto à inevitabilidade e à necessidade da interpretação da norma jurídica como o modo mais adequado para a concretização dos princípios que devem estruturar o ordenamento jurídico tributário.”

No entanto, somos da opinião que o Direito Fiscal não é dotado de uma abertura tal que permita que o combate aos problemas dos comportamentos abusivos seja realizado através de interpretação, pois esta entra em confronto claro com o princípio da tipicidade fechada.

---

<sup>10</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites...*, *op cit.*, pág.49.



#### 4. A forte tendência para a minimização do imposto a suportar

A minimização dos impostos a suportar, quer a nível pessoal quer a nível empresarial, revela-se uma tendência incontornável. Mas esta tendência pode ser prosseguida de diversas formas, o que nos reconduz a diversas figuras que por vezes têm características tão similares que tornam, a fronteira muito ténue.

Aqui vamos distinguir entre a figura do planeamento fiscal, da evasão fiscal e da fraude fiscal. No âmbito do planeamento fiscal, *tax planning*, e que outros autores classificam como gestão fiscal<sup>11</sup>, otimização fiscal ou engenharia fiscal, o objetivo passa por uma minimização dos impostos a pagar recorrendo a mecanismos absolutamente lícitos e até estimulados e queridos pelo legislador, ou deixados por este como opção ao contribuinte. Aqui a opção é escolher a via fiscalmente menos onerosa compatível com uma gestão normal dos negócios a título pessoal ou empresarial. Estamos assim perante atos ou negócios que consistem em situações de acordo com a lei fiscal, *intra legem*, como o caso das exclusões tributárias, dos benefícios fiscais ou das alternativas fiscais.

Numa outra dimensão, a diminuição dos impostos a pagar é feita com recurso a mecanismos de evasão fiscal, *tax avoidance*, classificada por outros autores como elisão fiscal, e que se caracterizam pela prática de atos ou negócios de carácter lícito, mas cujo resultado não é o esperado pelo Ordenamento Jurídico. Aqui foi intenção do próprio legislador abarcar estas situações no seu âmbito de incidência, ao contrário do que sucede no planeamento fiscal.

Estamos perante situações onde há uma poupança fiscal que é realizada com o recurso a situações que são intenção do legislador abarcar, no entanto, por diversas razões, não estão previstas de forma expressa na lei tributária ou, estando, são realizadas em condições anormais, que são combatidas pelas normas gerais ou especiais Antiabuso, levando a uma correção do imposto a pagar, tendo por referência os factos, situações ou condições que, em condições normais, seriam escolhidos.

Por último, a diminuição dos impostos a pagar pode ser levada a cabo através de uma conduta ilícita, a fraude fiscal, *tax evasion*, classificada por alguns autores como evasão fiscal. Há lugar à prática de atos ou negócios ilícitos, completamente contrários à lei fiscal, ou seja, estamos perante uma conduta *contra legem*<sup>12</sup>. A violação direta da lei fiscal acontece quer por ação, quer por omissão, por forma a não se pagar, na totalidade

---

<sup>11</sup> MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, Edições Almedina, Coimbra, 2009, pág.400.

<sup>12</sup> De modo a que haja uma distinção da evasão fiscal, que assim, constituiria uma atuação *extra legem*. Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*,... pág.414.

ou em parte, o imposto cujo facto gerador se verificou, ou ainda, obtendo-se uma vantagem patrimonial indevida. Para além da entrega do imposto devido, a consequência de uma conduta classificada como fraude fiscal, passa pela aplicação de uma sanção penal fiscal, tanto de natureza contraordenacional, ou seja, uma coima, como de natureza criminal, pena de prisão ou multa.

Só em 1995<sup>13</sup>, o legislador português adotou uma legislação cujo objetivo passava por eliminar ou atenuar as situações de erosão da base tributável no caso de pessoas coletivas. Considerações de política fiscal e de preservação das receitas fiscais, como o impedimento de uma utilização abusiva de certas disposições tributárias, obrigaram o legislador a intervir nesta matéria.

A legislação que tem surgido nos últimos tempos revela como tendência a tentativa de eliminação ou atenuação dos efeitos de um uso erróneo do que seria o planeamento fiscal, sendo disso exemplo a tributação de certas transações e uma legislação mais rígida no que toca a jurisdições com regimes fiscais mais favoráveis, comumente designados por *paraísos fiscais*<sup>14</sup>.

Em ponto autónomo será feita uma distinção entre planeamento, evasão e fraude fiscal, de uma forma mais detalhada.

## **5. As condutas minimizadoras do imposto – distinção axiológica**

Quanto aos comportamentos abusivos pelos quais os contribuintes procuram reduzir a imposto a pagar, a terminologia utilizada para os descrever varia de autor para autor e não tem uma expressão clara na linguagem tributária portuguesa.

De acordo com SALDANHA SANCHES<sup>15</sup>, a evasão fiscal traduz-se em qualquer comportamento de redução indevida da carga fiscal e, nesse sentido, contrária a qualquer dispositivo do OJ tributário, conceito, como o próprio autor o indica, utilizado de forma muito ampla para que se possa considerar preciso. Já a fraude fiscal passa por um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do

---

<sup>13</sup> Cfr. Decreto-Lei n.º37/95, de 14 de Fevereiro, disponível para consulta em <https://dre.tretas.org/dre/64592/>.

<sup>14</sup> Um país, território ou região com um regime fiscal claramente mais favorável, um paraíso fiscal, ou ainda um território *offshore*, possui, em regra, taxas reduzidas de imposto ou isenta de formal total ou parcial de imposto os contribuintes. Estes territórios encontram-se previstos na Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, e alterada de acordo com a Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.

<sup>15</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, “Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites”, in “CTF”, n.º 398, 2000, pág.12 e ss.

contribuinte e a fraude à lei fiscal para os comportamentos que torneiam ou contornam a lei fiscal sem que expressamente a infrinjam. Aqui a definição de fraude fiscal torna-se muito próxima da fraude à lei fiscal, *frau legis*, levando a que se utilize o termo evitação abusiva de encargos fiscais em detrimento da expressão fraude à lei fiscal.

Este autor, numa primeira linha<sup>16</sup>, utiliza a expressão abuso de direito como forma de enquadrar a figura da fraude à lei fiscal, no entanto, em estudos posteriores<sup>17</sup>, abandona a terminologia por considerar não ser a mais correta, pois “para além de o instituto do abuso de direito já ter sido ultrapassado, no Direito Civil, por uma ideia mais ampla de exercício inadmissível de posições jurídicas, nem sempre é possível encontrar, nas situações em causa, um direito subjetivo que tenha sido exercido abusivamente, para mais, enquanto a figura civilística do abuso de direito tem uma teleologia eminentemente subjetiva, nas situações que nos ocupam o que está fundamentalmente em causa é a reacção contra a evitação abusiva da aplicação de leis fiscais – que, por definição, tem uma finalidade exclusivamente objectiva”. Passando assim a utilizar o termo “*abuso*” como meio de distinção axiológica, salientando assim a reprovação axiológico-normativa dos comportamentos analisados na sua obra.

Outros poderão ser os critérios adotados para distinguir planeamento fiscal, de evasão fiscal e de fraude fiscal. O Brasil adotou um critério cronológico<sup>18</sup> onde a evasão ocorre sempre antes da concreta hipótese de incidência tributária, já a fraude acontece em concorrência com a ocorrência do facto gerador, ou após este<sup>19</sup>. Já a União Europeia utiliza o critério do abuso de direito. Um outro critério, utilizado nomeadamente pela Universidade de Lisboa, é o da letra e espírito da lei, assim, no planeamento fiscal o contribuinte tem um comportamento de evitação fiscal, respeitando a letra e o espírito da lei; na evasão fiscal o contribuinte respeita a letra da lei, mas viola o espírito da lei; na fraude fiscal quer o meio utilizado viola a letra da lei, o Ordenamento Jurídico, quer o espírito da lei.

O critério que nos parece ser o mais correto é o da ilicitude. Sendo que a ilicitude é a *carga valorativa* (ou axiológica) *negativa*. Existem assim comportamentos com uma carga valorativa negativa mais elevada do que outros. Os comportamentos

---

<sup>16</sup> Cfr. SANCHES, J.L. Saldanha - *Abuso de ...*, *op cit.*, pág.12 e ss.

<sup>17</sup> Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha - *Os limites ...*, *op cit.*, pág.23 e ss.

<sup>18</sup> Critério densificado na doutrina brasileira por Rubens Gomes de Souza.

<sup>19</sup> “O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respetivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.” Cfr. Apud SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “Teoria da Evasão e da Elisão em matéria tributária”, in *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1998, pág.174.

devem ser vistos numa escala valorativa que vai do zero, nulo, ao mais elevado, a partir daqui parece tornar-se mais fácil a classificação. O Planeamento Fiscal é assim um conjunto de comportamentos sem carga valorativa, de comportamentos lícitos; a evasão fiscal tem uma carga valorativa moderada; e a fraude fiscal, por seu turno, tem carga valorativa elevada. Claro que este critério tem uma desvantagem: tem um carácter muito fluido. No fundo é a mesma distinção que se estabelece entre o direito das contraordenações e o direito criminal.

A licitude e a ilicitude têm uma conotação objetiva, se viola ou não o Ordenamento Jurídico, não tendo nada a ver com culpa. Adotando este critério há uma distinção que pode ser feita entre planeamento fiscal, evasão fiscal e fraude fiscal; onde no planeamento fiscal o grau de ilicitude será nulo, na evasão estaremos perante uma ilicitude considerada moderada e, por último, na fraude fiscal a ilicitude é elevada.

MENEZES LEITÃO<sup>20</sup> expõe um conjunto de doutrinas que foram adotadas, relativamente às normas Antiabuso, em algumas ordens jurídicas. Na Suécia, até ao ano 1992, e na Austrália, até ao ano de 1981, era seguida uma doutrina do resultado económico equivalente, estendendo-se a tributação aos casos onde era adotada uma forma jurídica distinta, mas o resultado era o mesmo do previsto na norma tributária. Ainda de destacar doutrinas onde a realidade subjacente prevalece sobre a forma, a doutrina do fim comercial onde às práticas que apenas visem fins fiscais não lhes é dada relevância fiscal<sup>21</sup>.

### **5.1. A conduta legítima – Planeamento Fiscal**

Ainda nos ensinamentos de SALDANHA SANCHES<sup>22</sup>, o planeamento fiscal legítimo consiste numa técnica de redução da carga fiscal através da qual “o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, de entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menores encargos fiscais”.

---

<sup>20</sup> V. L. M. T. DE MENEZES LEITÃO, “Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a Evasão Fiscal”, in *Fisco*, n.º107/108, Ano XIV, Lisboa, LEX, 2003.

<sup>21</sup> Para mais desenvolvimentos *vide* V. L. M. T. DE MENEZES LEITÃO, *Aplicação ...*, *op cit.*, pág.36.

<sup>22</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites ...*, *op cit.*, pág. 21 e 107.

Com o planeamento fiscal, o contribuinte assume uma postura ativa, procurando assim inserir a variável fiscal nas suas decisões, minimizando o impacto fiscal, levando a um aumento do rendimento após o pagamento dos seus impostos.

O planeamento fiscal deve ser integrado numa abordagem de estratégia global de uma empresa/contribuinte, não devendo a minimização dos impostos a pagar ser considerada apenas como um fim em si mesma. Nesse sentido, e tendo por base a separação feita por MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA<sup>23</sup>, essa consideração global implica uma abordagem tripartida.

Em primeiro uma abordagem multilateral, a ter em consideração as consequências fiscais aplicáveis a todas as partes envolvidas no negócio ou na transação. Em segundo uma consideração tanto dos impostos explícitos, impostos a pagar à AT, como dos impostos implícitos, ou seja, dos impostos associados. Em terceiro lugar, e por último, ter em atenção os custos não fiscais, pois determinadas opções podem levar a uma diminuição do imposto a pagar mas, em contrapartida, levar a um aumento de outros custos associados.

A defesa por uma visão global leva a que não se considere a minimização do imposto a pagar como objetivo principal do planeamento fiscal, mas sim o aumento do rendimento após os impostos, por forma a não se obter um efeito contrário ao desejável.

O planeamento fiscal é sempre levado a cabo através de práticas fiscais lícitas, admitidas e até mesmo queridas pelo próprio legislador fiscal como formas de diminuir esses impostos. Como já foi referido anteriormente, as principais variantes do planeamento fiscal são as exclusões tributárias, os benefícios fiscais e as alternativas fiscais.

Nas exclusões tributárias, estamos perante uma manifestação normal do sistema de tributação, onde, naturalmente, determinadas situações ficam fora do âmbito de incidência das normas tributárias<sup>24</sup>.

Por sua vez, os benefícios fiscais caracterizam-se por um afastamento da aplicação normal de um imposto, tratando-se, por isso, de uma matéria com natureza excecional. Visam sempre atingir determinados objetivos económico-sociais ou outras finalidades cuja importância justifique o seu carácter excecional, desde modo, com a

---

<sup>23</sup> Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, Edições Almedina, Coimbra, Maio de 2009, pág.415.

<sup>24</sup> No art.3.º do EBF, a propósito da delimitação do conceito de benefícios fiscais, as situações de não sujeição tributária são brevemente definidas como “(...)as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas de incidência”.

atribuição de um benefício fiscal deve ser pretendido atingir um fim axiologicamente superior à igualdade de todos os contribuintes.

A definição legal de benefício fiscal encontra-se no art.2.º n.º1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais como sendo “(...) as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”:

Quando nos referimos às alternativas fiscais como forma de planeamento fiscal, não se pretende atender às alternativas mais radicais que passam por não realizar determinada atividade ou não realizar determinado negócio apenas porque geraria uma obrigação fiscal<sup>25</sup>. As alternativas fiscais encontradas na lei fiscal permitem ao contribuinte alterações no montante, tempo e modo de pagamento dos impostos devidos.

Essas alternativas podem ser encontradas ao longo dos códigos tributários, em variadas disposições, desde logo quando há a possibilidade de escolha do regime de tributação ou do modo de determinação da base tributável. Em sede de IRC, essa alternatividade verifica-se, nomeadamente, entre a escolha do regime geral ou do regime especial aplicável às operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permutas de partes sociais, e também entre a aplicação ou não do regime especial de tributação dos grupos de sociedades<sup>26</sup>.

## **5.2.A conduta moderadamente ilícita – Evasão Fiscal**

Na evasão fiscal encontramos-nos perante atos ou contratos, voluntários, levados a cabo por sujeitos passivos tributários, que revestem uma forma atípica, onde o objetivo passa pelo afastamento, desoneração ou o diferimento tributário. Frequentemente há um aproveitamento das lacunas existentes na lei tributária, ou um aproveitamento da letra da lei para fins distintos para os quais a mesma foi criada. Estas práticas reconduzem a situações diferentes das que seriam atingidas em situações

---

<sup>25</sup> Um exemplo explícito nesta matéria é o do trabalho, estando os rendimentos do trabalho tributados, a alternativa extrema passaria a optar, para obter uma minimização do imposto a pagar, seria optar por não o fazer.

<sup>26</sup> Cfr. Artigo 69.º e seguintes do CIRC. Em sede de IRS e de IVA também são de referir alguns exemplos de alternatividade, não obstante esses impostos não serem objeto de análise nesta dissertação. No CIRS é de destacar a opção entre a tributação separada ou a tributação conjunta, a opção entre o englobamento ou não englobamento de determinados rendimentos, bem como a opção entre o regime simplificado ou o regime de contabilidade organizada como forma de determinação do lucro sujeito a imposto. No CIVA o exemplo a destacar é o da opção entre o regime de isenção ou a renúncia à isenção.

normais, de correto uso da lei tributária, entrando assim num campo de ilicitude, ainda que moderada, por estarmos perante um comportamento não era o previsto pelo OJ, pelo legislador.

De acordo com BACELAR GOUVEIA, na evasão fiscal temos de proceder à distinção de três elementos: o objetivo, o teleológico e o subjetivo. O elemento objetivo passa pela inexistência de tributação por parte do Direito Tributário, levando à existência de casos que não se encontram efetivamente regulados pelas suas normas; já quanto ao elemento teleológico, este traduz-se na inexistência da norma tributária não desejada, colocando em causa a coerência do sistema fiscal no que toca à escolha das manifestações de riqueza que são objeto de tributação; por fim, o elemento subjetivo, sendo este a intenção do contribuinte/beneficiário em se colocar em determinada situação evasiva, porquanto faz uso de uma omissão normativa para atingir vantagens fiscais<sup>27</sup>.

São vários os exemplos de comportamentos evasivos, onde podemos destacar a manipulação de valores, nomeadamente através dos preços de transferência; pagamentos a entidades residentes num país, região ou território com um regime fiscal claramente mais favorável apenas com o objetivo de inflacionar custos e obter vantagens com o recurso a esses esquemas, entre outros exemplos que serão analisados ao longo da dissertação.

O crescente recurso a esquemas evasivos por parte dos sujeitos passivos tributários pode ser facilmente comprovado pelo número cada vez maior de normas Antiabuso específicas que se encontram previstas no CIRC, para além da norma geral Antiabuso, normas que aqui serão analisadas com maior detalhe.

Não obstante aqui estar a ser analisado o plano nacional e existir um capítulo que aborda o plano internacional, entendeu-se aqui tecer breves definições e considerações acerca da evasão fiscal internacional. A evasão fiscal internacional tem vindo a adquirir grande importância, dado o seu crescimento, e que se justifica pela maior internacionalização das empresas, a liberdade de circulação de pessoas e de capitais e pelos contantes avanços tecnológicos. Conjugando estas alterações com a existência de jurisdições com um regime fiscal distinto, há uma escolha natural, com motivos exclusivos de diminuição do valor do imposto a pagar, para a localização da

---

<sup>27</sup> JORGE BACELAR GOUVEIA, “ A evasão fiscal na integração da lei fiscal”, in “CTF”, Lisboa, n.º373, 1994, pág.13 a 15, onde este autor define evasão fiscal como “(...) o fenómeno jurídico-fiscal que representa a promoção, com a especial intenção de avaliar a tributação, de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respetivo plano.”

residência das pessoas coletivas (e é claro das pessoas singulares também) em país, território ou região com um regime fiscal claramente mais favorável<sup>28</sup>.

A evasão fiscal é fortemente fomentada pela existência de um grande número de países, territórios ou regiões de baixa tributação, comumente designados por paraísos fiscais, *tax havens*. Para que estejamos perante um território de baixa tributação<sup>29</sup> é necessário que este se encontre recetivo aos residentes de outros territórios e que permita que deslocalizem a sua residência, ou instalem filiais/estruturas, realizem atos ou operações, por forma a prosseguirem os fins em vista. A estas características, em muitos casos, se acresce o regime de confidencialidade ao nível bancário e comercial, bem como a estabilidade política e cambial, o que os torna ainda mais convidativos.

Não só pela deslocalização da residência passa a evasão fiscal internacional, o uso de mecanismos como os preços de transferência e a fixação de determinadas estruturas em territórios de baixa tributação são cada vez mais utilizados para obter vantagens fiscais. Um outro recurso frequente, quando se trata de evasão fiscal internacional, passa pelo uso abusivo das convenções sobre dupla tributação, criando estruturas e mecanismos fictícios que permitam aceder à aplicação de determinada convenção que, em situação normal, não seria possível<sup>30</sup>.

### **5.3.A conduta ilícita – Fraude Fiscal**

A fraude à lei é considerada ilícita por ser contrária à Ordem Pública e por pôr em causa a ordem de valores sobre que recai o Ordenamento Jurídico. Atendendo à conduta do agente é possível identificar um ato considerado fraudulento ou de má-fé, pois a fraude fiscal é praticada com um intuito de lesar terceiros, de obter ganhos de forma ilícita e como forma de não assunção das obrigações tributárias<sup>31</sup>. Quando este resultado, reprovado pelo Ordenamento Jurídico, foi feito por razões fiscais/tributárias há uma redução indevida da obrigação tributária, tendo assim “um comportamento privado que,

---

<sup>28</sup> “Ou para nelas instalar “estruturas” que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição.” Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade...* op cit., pág.436.

<sup>29</sup> E esta definição é obtida claramente com o recurso a elementos comparativos, ou seja, implica que haja uma comparação com padrões de referência. Cfr. LUÍS MENEZES LEITÃO, *Evasão e Fraudes Fiscal Internacional*, Estudos de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina,1999, pág.117-144.

<sup>30</sup> Como exemplo: tendo por base uma convenção que apenas se aplica aos residentes dos Estados parte da dita convenção, e uma pessoa residente noutro Estado e, por isso, à qual não é aplicável a convenção, recorre a uma pessoa residente num dos Estados contratantes por forma a obter, para si, os benefícios da sua aplicação.

<sup>31</sup> Segundo M. PEREIRA “Fraude Fiscal e a violação direta da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação ou ao pagamento do imposto ou ao controlo fiscal, ou não entregar uma prestação tributária cobrada a terceiros ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer. Cfr. Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade...* op cit., pág.456.



mediante a manipulação dolosa das formas contratuais, consegue frustrar a correta distribuição jurídica dos encargos tributários, tal como se encontrava formulado no programa da norma de previsão.<sup>32</sup>»

Quando analisamos a fraude fiscal podemos recorrer a uma divisão por diversas vertentes, diversas modalidades/classificações. Assim, do ponto de vista material podemos ter fraude por ocultação ou dissimulação da matéria coletável, fraude por aumento dos encargos dedutíveis, fraude por não entrega da prestação cobrada a terceiros, fraude por obtenção de reembolso ou outra vantagem patrimonial indevida. Numa outra classificação podemos ter fraude por ação ou fraude por omissão e, ainda, classificando quanto aos montantes envolvidos encontramos a “fraude artesanal”, “fraude industrial” quando existe um método organizado, operando-se a própria divisão do trabalho em matéria de fraude e que se potencia no recurso a operações internacionais e “Fraude em carrossel” (incide sobre o IVA).

Numa noção ampla de fraude fiscal, como violação direta da lei fiscal, é conseguida pela contribuinte uma fuga, total ou parcial, à liquidação ou ao pagamento do imposto ou ao controlo fiscal, ou ainda o não entregar de uma prestação tributária cobrada a terceiros, bem como a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou quaisquer outras vantagens patrimoniais. Não há, na lei fiscal, uma definição de fraude fiscal, limitando-se esta a enunciar os atos, omissões ou situações passíveis de serem fraudulentos e aos quais é aplicável uma sanção ou, em casos de maior gravidade, a sua criminalização.

Na lei portuguesa, mais precisamente no Regime Geral das Infrações Tributárias – RGIT, no seu artigo 103.º e art.104.º, dentro dos crimes fiscais, encontramos previsto o crime de fraude fiscal simples e fraude fiscal qualificada. De acordo com o art.103º n.º1 alíneas a), b) e c) RGIT, a fraude fiscal pode ter lugar através da ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável, da ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária, e ainda através da celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

---

<sup>32</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites..., op cit.*, pág.103.

Numa breve análise do crime de fraude fiscal temos de atender aos dois elementos, de preenchimento necessário, que compõem o seu tipo subjetivo, assim como o tipo objetivo. Em primeiro lugar temos o dolo, que se define como o conhecimento e a vontade de praticar a conduta descrita no tipo objetivo; em segundo lugar o elemento subjetivo específico, a ilicitude.

Analisando o elemento objetivo, começando pelo agente, classificamos o crime de fraude fiscal como um crime comum<sup>33</sup>, na medida em que qualquer indivíduo o pode praticar<sup>34</sup>. Quanto à conduta, podemos, utilizando a classificação doutrinal, identificar um crime de resultado cortado ou de tendência interna transcendente<sup>35</sup>, onde o crime se consuma mesmo que, da sua prática, não resulte nenhum dano ou vantagem patrimonial para o agente, assim como uma correspondente diminuição das receitas tributárias<sup>36</sup>; ou seja, desde que se verifique um resultado lesivo este é fundamental para a determinação da medida da pena<sup>37</sup>.

Por fim, atendendo ao bem jurídico<sup>38</sup>, o crime de fraude fiscal é classificado como um crime de perigo, onde apenas se torna necessário que as condutas sejam predestinadas à obtenção de uma vantagem<sup>39</sup>, tendo assim, no tipo objetivo, um evento separado da conduta. O legislador, no artigo em análise, não prevê a verificação do dano como condição essencial para o preenchimento do tipo legal. Nesse sentido, a simples possibilidade de a conduta levada a cabo diminuir as receitas tributárias já é passível de ter relevância penal, mesmo que esta diminuição não venha a ter lugar. A dúvida aqui

---

<sup>33</sup> “A partir do elemento objetivo *agente* poderemos distinguir entre crimes comuns e crimes específicos. Nos primeiros, qualquer indivíduo os poderá praticar. Usualmente nestes tipos legais de crime surge a expressão “Quem” (v.g., art.º 131.º do CP). Nos segundos, as qualidades delimitam o tipo de crime, de modo que só os agentes que as detenham poderão ser autores singulares (“Quem executar o facto, por si mesmo”, art.º 26.º, 1.ª parte, do CP). A “mulher grávida” (art.º 140.º n.º 3 do CP), “médico ou outra pessoa legalmente autorizada” (art.º 150.º n.º 1 por via da incriminação prevista no n.º 2) são exemplos desta modalidade de crime.” Cfr. CONDE MONTEIRO, *Apontamentos de Direito Penal I*, pág.60 (ficheiro fornecido pelo professor no âmbito da Unidade Curricular de Direito Penal I, ano letivo 2012/2013).

<sup>34</sup> Vide ISABEL MARQUES SILVA, “Regime Geral das Infrações Tributárias”, in *cadernos do IDEFF*, nº5, Coimbra, Almedina, 3ª edição, pág.205.

<sup>35</sup> Cfr. ANTÓNIO TOLDA PINTO e JORGE MANUEL BRAVO, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*; Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

Também JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, *O crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português* – considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações, Coimbra, Coimbra Editora, pág.432 a 434; classificação do crime de fraude fiscal como crime de “resultado cortado” pois a obtenção da vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo.

<sup>36</sup> Para mais desenvolvimentos ver Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 02-10-2013, processo n.º105/11.2IDCBR.C1; Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 09-05-2007, processo n.º11/04.7IDCBR.C1.

<sup>37</sup> “Com base na conduta do agente distingue-se desde longa data crimes de resultado de crimes de mera atividade. Os primeiros (v.g., homicídio, ofensas corporais, dano, etc.) caracterizam-se pela existência de uma alteração de facto positiva ou negativa proveniente de uma conduta prévia e desta distinta, seja de natureza física, psicológica, patrimonial, etc. Os segundos pela simples existência da mera conduta descrita no tipo legal de crime, sem uma consequência distinta da conduta original (v.g., violação de domicílio, introdução em lugar vedado ao público, violação de segredo, etc.)”. Cfr. CONDE MONTEIRO, *Apontamentos...*, *op cit.*, pág.60.

<sup>38</sup> “Trata-se aqui de tomar como ponto de referência o bem jurídico como critério de distinção dos diferentes tipos legais de crime. Assim, poderemos antes de mais distinguir os crimes de dano dos de perigo. Nos primeiros, tratar-se-á de condutas lesivas de bens jurídicos. Ou seja, os delitos em causa só estarão consumados com a efetiva lesão do bem jurídico por estes tutelados. Homicídios, ofensas corporais, danos (art.º 212.º e 213.º do CP) entre outros, contam-se neste âmbito. Como crimes de perigo deve-se entender aqueles delitos que para se consumarem não necessitam de uma lesão do bem jurídico mas se bastam no colocar em risco deste.” Cfr. CONDE MONTEIRO, *Apontamentos...*, *op cit.*, , pág.61.

<sup>39</sup> SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, Coimbra, Coimbra Editora, pág.73.

prende-se com a inclusão do crime de fraude fiscal como crime de perigo abstrato ou como crime de perigo concreto<sup>40</sup>. Após uma análise<sup>41</sup> da legislação que trata da fraude fiscal, considero estarmos perante um crime de perigo concreto pois, atendendo ao bem jurídico anteriormente definido e que aqui é protegido, este encontra-se plasmado, desde logo, na Constituição da República Portuguesa<sup>42</sup>. No art.103.º do RGIT, aquando da previsão da “*não liquidação, entrega ou pagamento*” encontramos a proteção dos deveres de cooperação que estão inerentes ao contribuinte; com a expressão, “*susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias*”, encontramos a previsão da proteção contra uma lesão do erário público.

A referência a benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais, que se mostrem capazes de provocarem uma diminuição das receitas tributárias, transportam-nos também para casos de fraude fiscal. No entanto, nestes casos, torna-se necessário o preenchimento de outro requisito, ou seja, tem de haver uma vantagem patrimonial, que tem de ser ilegítima, igual ou superior a 15.000,00€. Entre as consequências que advêm da prática do crime em análise, a principal será a perda de receita fiscal para o Estado.

Com a criação destes patamares mínimos, para que haja criminalização, levanto a questão da economia dos bens jurídicos, pois parece que o legislador não dá relevância quando estamos perante vantagens patrimoniais de menor valor, não tendo relevância todos os outros princípios que são colocados em causa com a prática do crime, como a verdade, a lealdade e a transparência.

A fraude fiscal tem muitas vezes o seu reflexo nos seus métodos de faturação, ou na ausência desta, pelo que se torna cada vez mais comum assistir a situações de vendas ou prestações de serviços sem a emissão de qualquer fatura, que pode ser

---

<sup>40</sup> Crimes de perigo concreto são aqueles delitos em que o perigo para o bem jurídico se encontra mencionado nestes mesmos delitos. Assim, por exemplo, sucede no âmbito dos art.ºs 272.º ou 273.º do CP. Já no plano dos crimes de perigo abstrato (cf. art.ºs 276.º ou 296.º do CP), estes surgem sem mais, como crimes de mera atividade (ou de mera omissão, nos delitos omissivos). O risco de lesão de bens jurídicos não surge como elemento do tipo mas como seu motivo ou fundamento”, Cfr. CONDE MONTEIRO, Apontamentos..., *op cit.*, pág.61.

Ver ainda, Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 28-01-2010, Processo 1208/08.TDLSB.C1, “E o que o intérprete do direito penal deve desde logo procurar, sobretudo quando se depara perante um crime de perigo, é o bem jurídico protegido pela norma penal. Mesmo em sede de crimes de perigo abstracto, estes só se podem verdadeiramente justificar quando, se bem que unicamente através de um cuidado-de-perigo, se quer ainda proteger um bem jurídico com dignidade penal — o critério não é, pois, o da probabilidade do pôr-em-perigo: uma acção não é perigosa porque carrega em si mesma o modo-de-ser perigoso. Vale nesta sede o princípio da ofensividade, que liga o momento relacional de cuidado-de-perigo fundante dos crimes de perigo abstracto com a mediação de um concreto bem jurídico. Podem, na verdade, descortinar-se tipologias de “agressão” ao bem jurídico: para GRASs0 a distinção far-se-ia entre: dano; perigo: directo — crimes de perigo concreto; indirecto — crimes de perigo abstracto. Para FARIA COSTA a distinção faz-se por apelo a um princípio de ofensividade: dano/ violação; concreto/par-em-perigo (crimes de perigo concreto); cuidado-de-perigo (crimes de perigo abstracto)”.

<sup>41</sup> Sendo que numa primeira impressão não considerarei se tratar de crime de perigo concreto, mas sim de crime abstrato. A redação do art.103.º do RGIT, apesar de agora considerar que tipifica um crime de perigo concreto, considero que o faz de uma forma não absolutamente clara e de óbvia conclusão.

<sup>42</sup> Cfr. CONDE MONTEIRO, Apontamentos..., *op cit.*, pág.63, “No caso das receitas tributárias é a referência insita na Constituição da República Portuguesa às mesmas que impõe uma sua tutela antecipada através de um crime de perigo concreto.”. Esta referência considera-se que se encontra prevista nos artigos 101º e 103.º n.º1, ambos da CRP.

vantajoso quer para o vendedor/prestador quer para o adquirente, pois não há lugar a liquidação de impostos sobre as transações, nem há aumento do imposto sobre o rendimento a pagar, bem como o contrário também se verifica, ou seja, situações de faturação sem que haja venda, como forma de obtenção indevida de determinadas vantagens. Assim, como exemplos de fraude fiscal podemos ter o recurso a falsas declarações, falsificação ou manipulação de documentos que serão relevantes para efeitos fiscais, entre muitos outros esquemas que vão surgindo.

## **6. As principais consequências**

As principais consequências da fraude e da evasão fiscal passam por uma não concretização do princípio da igualdade, seja numa vertente vertical ou na vertente horizontal.

Esta desigualdade verifica-se quando a carga fiscal, com a fuga aos impostos, é deslocada dos contribuintes incumpridores para aqueles que cumprem as suas obrigações fiscais. Isto acontece pois a fraude e a evasão fiscais não podem ter como consequência a diminuição das receitas do Estado e, para que tal não aconteça, compensasse aquilo que se perde com os contribuintes faltosos com os contribuintes cumpridores.

Com estas práticas, a concorrência é distorcida, consequências ao nível económico que também se fazem sentir, bem como outras consequências mais gravosas surgem quando os contribuintes não se limitam a fugir aos impostos, não os entregando ao Estado os impostos que cobram a terceiros ou ainda a obterem reembolso indevidos de impostos que nunca foram entregues ao Estado.

## **7. Possíveis causas da minimização ilícita do imposto a pagar**

As formas cada vez mais ousadas e mais sofisticadas de minimização do imposto a pagar levam, muitas vezes, a que se extravase o lícito para cair numa dimensão distinta, a da evasão e da fraude fiscal. E os malefícios destas condutas têm

repercussões claras a diversos níveis pois causam sérios entraves à concorrência, provocam uma significativa erosão das receitas fiscais, o que se torna claro com o não pagamento de impostos que seriam devidos e até mesmo o reembolso, se assim se pode chamar, de impostos que nunca entraram nos cofres do Estado. Condutas evasivas do ponto de vista fiscal provocam também graves distorções do princípio da equidade, como anteriormente foi referido. Mas estes comportamentos podem encontrar algumas causas.

A existência de impostos conjugada com uma natural tendência de poupança do contribuinte levam, por vezes, à adoção de condutas que não são as mais corretas. Mas não é só a existência de impostos que leva à existência de comportamentos evasivos, sendo de apresentar diversas causas como políticas, económicas, técnicas e até mesmo psicológicas, na senda do defendido por CASALTA NABAIS<sup>43</sup>. Causas estas que se aplicam não só aos comportamentos evasivos do ponto de vista fiscal, como também se aplicam aos comportamentos fraudulentos.

### **7.1.Causas políticas**

Estas causas em muito se reconduzem à maneira como os próprios contribuintes encaram o atual estado da política e como interpretam a aplicação dos impostos.

Estando perante uma política que não assegure uma real igualdade de todos os contribuintes perante a lei fiscal aplicável, o que se verifica, nomeadamente, por uma falta de equidade dos impostos, leva a que estes se apõem firmemente nestas premissas para justificar o seu recurso a este tipo de comportamentos<sup>44</sup>.

Aqui também será de apontar a falta de neutralidade entre os impostos, pois se os contribuintes não conseguirem entender qual é a política económica e social que é prosseguida com a cobrança dos impostos e acharem que esta mesma política é afinal conduzida por finalidades que não são em seu benefício, privilegiando grupos mais influentes, leva a que mais uma vez se sintam perante motivos justificativos para a adoção de políticas próprias, consideradas justas. A despesa pública também te uma

---

<sup>43</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2003, pág.404 a 406.

<sup>44</sup> Havendo dois contribuintes, um deles paga um determinado valor e o outro, na mesma situação que ele ou até com uma capacidade contributiva superior, paga menos e não paga nada, o primeiro contribuinte, como será de esperar, ficará com diversas dúvidas de que haja equidade numa situação destas, o que o poderá levar a adotar determinados esquemas para que também ele não pague nada ou pague muito menos. Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade...* op cit., pág.433.

ligação com os comportamentos evasivos e fraudulentos, pois entendendo que os gastos públicos, que são financiados por si enquanto contribuinte, estão a ser empregues de maneira que considera incorreta, leva, muitas vezes, a uma atitude de resistência ao pagamento de impostos.

## **7.2.Causas económicas**

As causas económicas serão talvez as que têm maior influência na hora de resistir ao pagamento dos impostos, por serem também as que causam um maior impacto, tendo de atender quer à situação do próprio contribuinte, quer à conjuntura económica.

A adoção de condutas que constituem, quer uma situação de evasão fiscal, quer uma situação de fraude fiscal, resultam, muitas vezes, de uma ponderação entre benefícios e riscos, assim, se os benefícios a retirar de uma eventual evasão ou fraude fiscal forem compensatórios em relação aos riscos que corre pela possibilidade de ser descoberto, o contribuinte sentir-se-á tentado em arriscar, e quanto maior for o valor do imposto, maior será o benefício, logo maior será a tentação de fuga.

A situação do próprio contribuinte é, tal como acima referido, um dos fatores a ter em conta, pois se há contribuintes cuja situação laboral pouca margem deixa para que haja uma fuga ao impostos, como é o caso da grande parte dos trabalhadores por contra de outrem, outro grande grupo de trabalhadores há que, ou por força da informalidade da própria profissão, ou por opção do próprio ou até do empregador, entre muitas outras hipóteses, encontram-se em situações muito mais propícias a uma minimização dos impostos a pagar ou até mesmo a uma fuga total ao pagamento de impostos.

Mas não só a situação do contribuinte é um elemento crucial, sendo também de elevado relevo a conjuntura económica, quer a nível nacional, como europeu e mesmo internacional. Nos períodos de maior crise, de maior recessão económica, a fuga ao impostos aumenta por se tornar como que uma solução tentadora e rápida para que o contribuinte poupe, tendência não tão expressiva em momentos de expansão económica.

### **7.3.Causas técnicas**

As causas técnicas assentam num pressuposto de complexidade, estabilidade e segurança do sistema fiscal. Um sistema fiscal complexo é, por si só, propício a comportamento de evasão e fraude fiscal, levando a um resultado contrário ao objetivado com a criação de determinada complexidade, por forma a abarcar as diversas realidades de forma pormenorizada, como forma de atingir um nível de justiça superior.

Um sistema tributário que se manifeste pela sua fragilidade e discricionariedade na aplicação da lei fiscal e que leve a que o contribuinte não consiga, de forma célere e precisa, ter acesso à sua situação tributária, são também motivos para que haja o recurso a estes comportamentos, bem como a instabilidade e insegurança do sistema fiscal quando esta é sentida pelos contribuintes.

### **7.4.Causas psicológicas**

Nas causas psicológicas, podem ser apresentadas causas como o modo como é visto pela sociedade o recurso a estas práticas, que podem levar a que esta prática seja visto por muitos, não como um motivo de reprovação social e que deve ser punido, mas sim como um feito vitorioso e que merece aprovação. Levando a que a atitude cívica perante a fuga ao imposto seja de relativa indiferença e normalidade, porquanto, muitas vezes, as sanções aplicáveis não produzam o seu efeito dissuasor, quer no próprio infrator, quer na sociedade.

## **8. A figura da Simulação**

Entre os meios tradicionalmente enunciados como forma de manipulação das formas jurídicas e conseqüente prejuízo da AT temos a figura da simulação. Na simulação ao nível tributário identificamos uma divergência dolosa, da parte dos contraentes do negócio jurídico, entre a vontade real e a vontade declarada. Cumulativamente, ainda há o objetivo de contornar a correta obrigação tributária, induzindo a administração fiscal a uma liquidação de imposto de um valor reduzido ou

mesmo inexistente. Para definirmos a simulação fiscal devemos atender, devido à proximidade, ao conceito de simulação prevista no art.240.º n.º1 do CC<sup>45</sup>. Aqui o n.º2 do mesmo artigo prevê a nulidade do negócio simulado.

Quando falamos em simulação podemos distinguir a relativa da absoluta. Quando estamos perante a celebração, pelas partes, de um determinado negócio, mas com a intenção de celebrar um negócio diferente estamos perante um caso de simulação relativa. Por outro lado, quando as partes celebram um negócio, mas não pretendiam celebrar qualquer negócio falamos de um caso de simulação absoluta.

Para a simulação fiscal temos de recorrer ao artigo 39.º da LGT<sup>46</sup> que nos indica que em caso de simulação do negócio jurídico, a tributação atende ao negócio jurídico real e não ao negócio jurídico simulado, norma que se aplica a todos os tributos. Aqui temos presente a simulação relativa, onde a nulidade apenas irá afetar o negócio simulado, sendo, para tal, necessário o preenchimento dos requisitos de validade do negócio jurídico dissimulado, tendo a AT de invocar e provar a simulação através dos meios que entenda serem suficientes e adequados para o efeito<sup>47</sup>.

O número 2 deste artigo previa a dependência da tributação do negócio jurídico real, constante de documento autêntico, da existência de uma decisão judicial que declarasse a sua nulidade, sem detrimento dos poderes de correção automática legalmente atribuídos à AT. No entanto, este n.º2 foi revogado com a Lei do Orçamento de Estado para 2014, a Lei 83-C/2013 de 31 de Dezembro.

A figura da simulação não poderá ser confundida com a CGAA, o que muitas vezes acontece por esta figura ser também um meio de combater os comportamentos abusivos. Se, por um lado, na simulação temos um negócio jurídico, mesmo que falso, na CGAA não estamos perante nenhum negócio jurídico falso, aqui os atos são os efetivamente queridos pelas partes e não há qualquer tipo de ocultação por parte destas. Na CGAA também não temos qualquer consequência de nulidade do negócio/ato jurídico celebrado, sendo apenas desconsiderados os efeitos fiscais destes e aplicados os efeitos que o legislador considera que deveriam ter sido praticados. Assim, “(...)o conceito de simulação em termos fiscais, distinto da figura do abuso de direito, tem na

---

<sup>45</sup> “Artigo 240.º - Simulação

1. Se, por acordo entre declarante e declaratório, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado.”

<sup>46</sup> “Artigo 39.º - Simulação dos negócios jurídicos

1 - Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.”

<sup>47</sup> Situação que é distinta na CGAA onde a AT terá de lançar mão do procedimento administrativo previsto no art.º63 do CPPT, de caráter prévio e próprio, e que permite liquidar o imposto devido em determinado negócio jurídico de resultado económico equivalente.



sua previsão uma exigente formulação, uma vez que, para além da divergência entre a vontade real e a declaração das partes, terá que existir uma intenção fraudulenta que lese a Administração Fiscal.<sup>48</sup> Ademais, numa leitura conjugada dos artigos 38.º n.º2 e 39.º, ambos da LGT, facilmente se conclui que o legislador exclui da CGAA as situações em que estejamos perante um caso de simulação fiscal, para que estas duas realidades não se confundam<sup>49</sup>.

Quanto ao seu regime jurídico, num caso de simulação do negócio jurídico, a tributação penderá sobre o negócio jurídico real desconsiderando o negócio jurídico simulado. Esta tributação de negócio jurídico real prevista em documento autêntico depende de uma decisão, ressalvando os poderes de avaliação da matéria tributável atribuídos por lei à administração tributária.

Os efeitos jurídicos de ineficácia do ato ou do negócio simulado têm obrigatoriamente de encontrar correspondência num determinado facto previsto na lei de incidência real, para que não caiamos num plano de inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103º n.º2 e 165º n.º2 da CRP.

## **9. Os negócios jurídicos indiretos**

O OJ tributário é caracterizado por um recurso abundante a conceitos do Direito Civil, como o é o caso da figura do negócio jurídico indireto, que surge como uma questão de elevada importância na aplicação das normas fiscais e que se caracteriza por se recorrer a determinado negócio para prosseguir fins distintos dos que lhe são próprios, com a intenção de atingir resultados económicos do negócio jurídico que seria o economicamente mais adequado. No âmbito tributário um negócio indireto poderá ser, ou não, um negócio que procura defraudar um determinado objetivo legal, tal como acontece no Direito Civil. Não obstante o facto de que, quando se passa de uma regulamentação no âmbito civil do negócio jurídico para a realidade específica de aplicação da norma fiscal, os problemas serem distintos.

---

<sup>48</sup> PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO, *A cláusula geral Antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, 2012, pág.55.

<sup>49</sup> Sendo certo que poderão existir alguns regimes concorrentes em caso de simulação relativa, onde o negócio simulado oculta um outro, quando a simulação relativa coincidir, o que poderá acontecer em diversas situações, com a celebração de um negócio com o objetivo de reduzir total ou parcialmente a tributação. Aqui poderemos estar perante situações onde se revela difícil a distinção entre simulação e evasão fiscal e onde se impõe saber qual será o regime aplicável. Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, “Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites”, in “CTF”, Lisboa, n.º398, 2000, pág.16 e 17.

No panorama civil, um negócio jurídico indireto poderá corresponder a um contrato que é simulado ou até a um contrato fraudulento, o que também acontece no Direito Fiscal, no entanto, sempre se verificando se este contrato altera ou mesmo perturba o normal processo de aplicação da lei fiscal, com o objetivo de obter uma justa distribuição dos encargos tributários, princípio que no Direito Fiscal terá uma função semelhante à ordem pública defendida pelo Direito Civil<sup>50</sup>.

Aqui o objetivo primordial do contribuinte, ou seja, a redução da carga tributária, é que atribui ao negócio indireto os contornos e a natureza própria que este adquire no Direito Fiscal. Sendo que, mesmo assim, este é um instituto civilista, pelo que, terá sempre de se aproveitar a doutrina civilista no que toca à relação que existe entre o negócio indireto e o instituto da fraude.

Um negócio jurídico indireto não é sinónimo de negócio jurídico artificioso, na presunção de um negócio jurídico que tem necessariamente o objetivo de defraudar a lei fiscal, pois um negócio jurídico indireto pode prosseguir um objetivo perfeitamente lícito e tutelado juridicamente. O que é relevante é que o negócio jurídico seja artificioso e não a existência de uma intenção subjetiva, comprovada pela AT, de evitar uma tributação.

Assim, o legislador fiscal deve prever os factos tributários por forma a assegurar a determinabilidade da lei fiscal e deve também garantir que as normas fiscais não perturbem a escolha económica dos contratos mais adequados.

De referir que, até à introdução das normas Antiabuso, os comportamentos abusivos foram tratados como negócios indiretos lícitos. Sendo que, para contornar essa tendência, o legislador tem vindo a criar diversas medidas por forma a combater as atuações abusivas dos contribuintes.

---

<sup>50</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, “Abuso de...”, *op cit.*, pág.89.

## **CAPÍTULO II – AS NORMAS ANTIABUSO NO PLANO NACIONAL - Reações do Ordenamento Jurídico Português às condutas de minimização do imposto**

Muitas são as formas de reação do OJ Português como meio de reação às atuais tendências de contornar as leis fiscais e que se demonstram dotadas de alguma grau de ilicitude. De seguida serão apresentadas essas medidas, mais concretamente as que se caracterizam por serem normas Antiabuso, quer a CGAA, quer as normas específicas, quer também determinados planos que irão determinar a evolução e as alterações que o OJ tributário terá de acompanhar e de se adaptar.

### **1. Possíveis medidas preventivas**

De forma a diminuir os comportamentos que temos vindo a analisar, o Estado tem agido de uma forma preventiva optando por um conjunto de medidas punitivas e não punitivas.

As medidas em causa têm sido adotadas ao longo dos anos, nomeadamente aquando do Orçamento de Estado e são, na sua maioria, medidas a longo prazo. O Estado opta por medidas que passem pela consciencialização da população, como o alerta para os benefícios de todos pagarmos os nossos impostos. Ainda com mais impacto a longo prazo temos a Educação Fiscal, onde para além de alertar para esses benefícios também cria nos contribuintes, desde muito cedo, uma consciencialização para a necessidade de ser cumpridor no que aos impostos diz respeito. Tal como defende Gonçalo Bandeira, há a necessidade de “uma política de esclarecimento dos cidadãos sobre o destino das receitas fiscais<sup>51</sup>” pois “a falta de entendimento do conteúdo concreto das contraprestações que correspondem à obrigação fiscal provoca que a violação das leis tributárias não seja sofrida como falta moral”.

Todas estas medidas que passam por um trabalho com os contribuintes só são possíveis se do lado do Estado tivermos um cuidado em ter impostos certos, impostos

---

<sup>51</sup> JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado*, Áreas, 4ª edição, 2010, pág. 64.

claros, ou seja, onde o contribuinte, e todos os demais envolvidos, consigam identificar claramente o tempo de pagamento, o modo, o valor a pagar, bem como todos os dados possivelmente importantes. O combate à fraude fiscal trata-se de uma verdadeira obrigação pública, “(...) principalmente no cenário actual, caracterizado pelas graves dificuldades que o país e o seu tecido empresarial atravessam<sup>52</sup>”, mas que, para além de soluções legislativas, necessita de um reforço ao nível do controle deste crime.

Uma outra medida que pode ser importante ao nível preventivo passa pela cooperação ao nível empresarial, como a denúncia dos atos de fraude e de evasão fiscal por parte das empresas, o que, como contrapartida, lhes pode trazer benefícios como o perdão fiscal parcial, ou outros instrumentos jurídicos que o sistema penal português crie de forma a estimular as denúncias ou os arrependimentos. No entanto, medidas como esta podem ter repercussões negativas assim como encontram entraves, nomeadamente constitucionais. De referir o segredo fiscal que, para além de outras normas dispersas, é protegido pelo artigo 35.º n.º2 da CRP *in fine*.

Podem também ser prosseguidas medidas indiretas de modo a levarem os contribuintes ao cumprimento das suas obrigações tributárias. Como medida nesse sentido temos a adição ao EBF, com o Decreto-Lei n.º 17/2003, de 3 de Fevereiro, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, do artigo 66º, permitindo-se a dedução à coleta de IRS de uma percentagem de 25%, com o limite de 50,00€, do IVA suportado em determinadas despesas enquanto consumidor final. As medidas preventivas de polícia fiscal são mais um meio de prevenção das infrações tributárias, nomeadamente da fraude fiscal. Assim se passa na realização de buscas nas sedes das empresas ou nos domicílios com a inspeção dos livros de contabilidade, das declarações de rendimentos e de outros documentos, assim como com a abertura de contentores de mercadorias e apreensões nas alfândegas.

## **2. As Normas Antiabuso como medida principal**

O combate aos comportamentos abusivos dos contribuintes levou a que, de forma generalizada, as ordens jurídicas fossem adotando normas Antiabuso como normas cujo objetivo passa por desconsiderar os efeitos fiscais das práticas abusivas,

---

<sup>52</sup> RUI PEDRO PEREIRA PINTO, O Crime de Fraude Fiscal, Porto, Instituto Politécnico do Porto, 2013, pág.41.

dando assim uma resposta aos comportamentos abusivos<sup>53</sup>. Essa desconsideração faz com que se tenha em conta os efeitos fiscais que se observariam se o propósito não fosse a fuga aos compromissos fiscais bem como, noutras situações, leva à aplicação de determinado regime fiscal expressamente previsto pela lei para determinada situação.

A aplicação de uma norma Antiabuso implica uma análise casuística, por modo a que a sua aplicação, quer no caso da cláusula geral Antiabuso, quer nas normas Antiabuso específicas, não se torne automatizada ou massificada.

## **2.1.Fundamento e objetivo das normas Antiabuso**

Em que condições poderá, uma determinada opção negocial do SPI, ser colocada em causa pela AF levando a que aplique, a um negócio jurídico, certo tratamento tributário distinto daquele que inicialmente era aguardado pelo contribuinte. Pelo que, a existência de uma norma Antiabuso terá de encontrar o seu fundamento, para que a sua existência seja justificada.

Seguindo a jurisprudência do TCA-Sul. “(...)as normas anti-abuso encontram a sua *raison d'être* no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal e na necessidade de estabelecer meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr.art.º103, n.º1, da C. R. Portuguesa) ”<sup>54</sup>.

Assim, o fundamento das normas Antiabuso seria o de assegurar a reposição da igualdade, visando assegurar uma reposição da visão de equidade na distribuição dos encargos públicos que se encontra nas normas de incidência tributária.

O fundamento e o objetivo das normas fiscais não se pode confundir. Em termos de objetivo, o Estado preocupa-se em criar medidas que visem o combate aos comportamentos abusivos dos SPI, sendo exemplos das medidas adotadas as normas Antiabuso, quer na dimensão da CGAA, quer nas normas específicas Antiabuso. Com a criação destas normas pretende-se atingir uma distribuição equilibrada dos encargos

---

<sup>53</sup> Este não será a única via de combate à evasão e fraude fiscais, para mais desenvolvimentos *vide Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Edwald Horster*, Almedina, 2012, pág.1213 ss.

<sup>54</sup> *Vide também* Ac. TCAS de 20.11.2012, Processo 03877/10, relator Pedro Vergueiro, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

fiscais entre os vários SPI e, para tal, atende-se à capacidade contributiva destes, por forma a cumprir com o princípio da igualdade acima referido.

## 2.2. Norma Geral Antiabuso – CGAA

O cumprimento dos princípios da legalidade, igualdade e da justiça fiscal, no combate aos comportamentos abusivos, levaram a que, durante muito tempo, esta tarefa fosse relevada apenas para o legislador, sem qualquer intervenção por parte da AT, cabendo à AT apenas executar as normas fiscais criadas pelo legislador nesta matéria. Com a criação da CGAA<sup>55</sup> o panorama alterou-se, onde se cria um mecanismo através do qual a AT passa a conseguir exercer um controlo significativo sobre a gestão dos impostos.

Ainda antes do surgimento de uma norma geral Antiabuso, o combate aos comportamentos abusivos por parte dos contribuintes foi feito através da introdução do princípio da prevalência da substância sobre a forma<sup>56</sup> na primeira redação da LGT. Só posteriormente<sup>57</sup> se dá a introdução, na LGT, de uma norma geral Antiabuso, que inicialmente surgiu no CPPT, art.32.º-A<sup>58</sup>, sendo que, a sua redação inicial não era muito cuidada, tendo sido sujeita a sucessivos melhoramentos, no entanto, nunca tendo o legislador estabelecido que não poderia haver planeamento fiscal e nem que, quando perante diversas vias possíveis de obter o mesmo resultado, o sujeito passivo de imposto teria de optar a via que conduzisse a uma maior receita para o Estado. Nestas primeiras redações também não foram concedidos poderes ilimitados à AT, balizando-se de forma cuidada os seus poderes, o que se fez com a criação do art.63.º do CPPT, de um procedimento especial para a aplicação da norma<sup>59</sup>.

---

<sup>55</sup> A CGAA é introduzida no nosso OJ com o OE para 1999, através do art.º51, n.º7 da Lei n.º87-B/98, de 31 de Dezembro.

<sup>56</sup> Princípio da prevalência da substância sobre a forma. – “Este princípio surgiu na contabilidade, consagrado no Plano Oficial de Contabilidade como critério de decisão contabilística possível para evitar que o formalismo jurídico se torne obstáculo a que o balanço reflecta com exactidão a situação patrimonial da empresa. Trata-se de conferir equivalência económica a certos efeitos jurídicos, o que conduz, por exemplo, a que, no direito do balanço, o bem obtido em locação financeira seja tratado do mesmo modo que o bem adquirido em regime de propriedade plena pela empresa”, Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Abuso de...*, *op cit.*, pág.12e ss.

<sup>57</sup> Introduzida em 1998 com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1999.

<sup>58</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º154/91, de 23 de Abril, cujo texto previa que seriam “ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recaia sobre estes últimos.”

<sup>59</sup> Opinião de SALDANHA SANCHES relativamente à aplicação da CGAA nos seus primeiros tempos: “No entanto, a Administração Fiscal pareceu entender esta norma, que poucas vezes tem tentado aplicar, como uma espécie de mensagem subliminar para, utilizando a despropósito e sem qualquer apoio legal outras normas, pôr em causa qualquer comportamento do sujeito passivo que suspeite impedir a maximização das receitas. Ou seja, a Administração parece concordar com aquela posição da doutrina tradicional (ainda não de todo desaparecida) que sustentava que o Fisco passaria a agir sem qualquer limite legal depois de

Hoje temos uma norma com maior alcance do que a constante no texto originário, que só abarcava o previsto no atual art.38.º n.º1 da LGT<sup>60</sup>. Aqui o elemento essencial passa por impedir os efeitos fiscais da modelação dos contratos civis, se esta tiver como objetivo contornar a previsão normativa do legislador fiscal. São vários os OJ estrangeiros que preveem uma CGAA no domínio fiscal, tal como a Alemanha, parágrafo 42.º da *Abgabenordnung*<sup>61</sup> de 1977, a França, artigo 64.º-L do *Livre sur les Procédures Fiscales*, a Espanha, artigo 24.º da *Ley General Tributaria*. Quanto ao Reino Unido, este não dispõe de qualquer norma escrita, não obstante uma larga tradição jurisprudencial na aplicação do instituto do abuso de direito. Nos EUA, também não existe uma norma geral Antiabuso expressa, no entanto, os seus tribunais têm criado doutrinas onde adotam o princípio da substância sobre a forma<sup>62</sup>. Não obstante a não previsão de uma CGAA escrita, a maioria dos países tem disposições legais ou mesmo princípios que preveem o combate aos comportamentos abusivos, que permite à AT do respetivo país considerar ineficazes os atos ou os negócios que são realizados pelos seus SPI que se considerem, ou que se verifiquem, abusadores e não cumpridores das normas fiscais.

É de acordo com a CGAA que a AT e os tribunais terão legitimidade para anular os efeitos fiscais de atos ou de negócios que sejam praticados pelo SPI como forma de contornar as normas fiscais. Esta CGAA é aplicável não só à tributação das empresas, bem como a todos os impostos, abrangendo assim todos os SPI, como forma de reprimir o abuso do direito à poupança fiscal do contribuinte, e como pressuposto de aplicação um ato ou um negócio praticado de forma errónea.

Com a aplicação da norma geral Antiabuso, o objetivo pretendido pelo legislador passa por efetuar a tributação a que houver lugar atendendo aos factos, atos ou negócios jurídicos que, em condições normais, seriam considerados para a realização

---

publicada uma norma contendo a cláusula geral anti-abuso, a qual iria fazer desaparecer os velhos princípios limitadores. De facto, assim tem sucedido ainda, que sem recurso a esta norma.” Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, “As duas constituições – Nos dez anos da Cláusula Geral Anti-abuso”, in *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág.49.

<sup>60</sup> O atual art 38.º n.º2 da LGT prevê que “São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”

<sup>61</sup> “(...) ainda que com uma técnica diferente: a lei alemã escolheu como núcleo do seu comando normativo uma proibição, sob pena de nulidade dos comportamentos destinados a contornar a lei fiscal (...) A lei alemã atendeu principalmente ao resultado, enquanto o legislador português se preocupou com o instrumento (ou, mais rigorosamente, com um dos instrumentos) que pode ser usado para obter o resultado.”, nesse sentido v. J. L. SALDANHA SANCHES, “As duas...”, *op cit.*, pág.166.

<sup>62</sup> Nesse sentido *vide* GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 27 a 77.

do fim económico em vista, ou retirar a vantagem fiscal que foi obtida através da prática abusiva<sup>63</sup>.

### 2.2.1. Pressupostos da CGAA

O acórdão TCA-Sul de 15.02.2011 identifica, no art.38.º n.º2 da LGT, quatro pressupostos<sup>64</sup> a preencher para a aplicação da norma geral Antiabuso: elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual e elemento normativo.

O acórdão acima referido, segue a posição de GUSTAVO LOPES COURINHA, posição que tem vindo a ser seguida pela maioria dos tribunais, onde o autor defende a existência de cinco elementos<sup>65</sup>: meio, resultado, intelectual, normativo e sancionatório; todos dotados de uma relativa autonomia, pois acabam por se auxiliar, até porque, não raras vezes, a fixação de algum deles estar dependente ou interdependente de um outro.

Elemento meio: a forma utilizada pelo contribuinte para atingir ou obter determinada vantagem fiscal por si querida, utilizando um negócio jurídico por forma a obter um resultado fiscal mais vantajoso, do que o que seria obtido com uma conduta norma ou adequada para o mesmo efeito não fiscal. Aqui a AT terá de comprovar que o contribuinte adotou uma conduta previamente planificada, que na verdade apenas e exclusivamente<sup>66</sup> foi adotada com o intuito de obter vantagens fiscais.

Elemento resultado: o resultado existirá quando se verifique uma redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto que seria normalmente devido numa situação em que inexistisse uma pré-planificação dos atos ou dos negócios jurídicos por

---

<sup>63</sup> Quando a minimização da tributação “diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido não deverá aceitar-se a posição do sujeito passivo, a não ser que seja demonstrado que a referida sociedade controlada está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas”, Cfr. Acórdão Cadbury Schwepps, processo C-196/04 de 12.09.2006.

<sup>64</sup> Acórdão TCA-Sul de 15.02.2011, processo n.º04255/10, relator José Correia, “1-O elemento meio – o qual tem a ver com a forma utilizada, portanto, com a prática de certos actos ou negócios dirigidos, essencial ou principalmente, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos; 2- O elemento resultado – o qual visa a vantagem fiscal como fim da actividade do contribuinte, portanto, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos; 3- O elemento intelectual – o qual tem a ver com a motivação fiscal do contribuinte, portanto, com o facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal; 4- Elemento normativo – o qual tem a ver com a reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida, portanto, o contribuinte actua com manifesto abuso das formas jurídicas (cfr. Art.º63, n.º2, do C.P.P.Tributário)”.

<sup>65</sup> GUSTAVO LOPES COURINHA, *A cláusula..., op cit.*, pág.163 e ss.

<sup>66</sup> A AF deverá atuar com prudência para não confundir com a coincidência de eventos resultantes de atividade normal do contribuinte, ainda que aí também advenham vantagens fiscais. *Vide* GUSTAVO LOPES COURINHA, *A cláusula..., op cit.*, pág.163, “(...) se por exemplo um dado contribuinte é forçado a uma determinada atuação, porque exigências de certa natureza o determinaram – por exemplo, cumprir com exigências de leis anti-trust, que podem exigir cisões de sociedades, ainda que daí decorra uma clara vantagem fiscal, não se pode falar de ato livre ou optativo. Mais do que uma justificação económico-jurídica para o(s) acto(s) praticado(s), ocorre uma efetiva inexistência de opção, que é pressuposto *sine qua non* da atuação elisiva, tal qual prevê a cláusula geral Antiabuso”.



parte do contribuinte., contornando assim a lei fiscal por forma a obter uma vantagem fiscal<sup>67</sup> menos onerosa.

Elemento intelectual: neste elemento está em causa a motivação, enquanto diferenciadora entre as situações em que a vantagem fiscal surge ocasionalmente e as situações em que esta vantagem foi efetivamente querida pelo contribuinte. Assim, o contribuinte deverá ter indagado sobre as vantagens de assumir determinada conduta ou outra, atendendo aos resultados fiscais da sua escolha. Sendo que, ao optar por determinado caminho, o contribuinte deverá ter uma verdadeira motivação fiscal.

Elemento normativo: este é um dos elementos que menos claro se encontra na lei, não obstante o facto de ser um dos mais importantes, o que levanta algumas questões, principalmente na parte da doutrina que é contra a existência de uma CGAA. Para o autor, “(...) no fundo trata-se de demonstrar, por recurso a todos os métodos interpretativos possíveis, que, apesar de a letra da lei permitir que o ato ou negócio (ou estrutura) em causa assegure os efeitos fiscais visados pelos contribuintes, a intenção da lei e/ou Direito impedem ou visam impedir (ou não pretenderam) a sua obtenção e permitem ao intérprete concluir pela rejeição pelo ordenamento jurídico dos resultados obtidos”<sup>68</sup>.

Elemento sancionatório: a consequência da aplicação da CGAA passa pela ineficácia em termos fiscais do ato ou negócio jurídico, levando a que este não seja oponível à AF. Assim sendo, a AF fará uma reconstituição do ato ou do negócio jurídico para que ele produza os seus verdadeiros efeitos fiscais, tal como se não tivesse existido a motivação que determinou a obtenção da vantagem fiscal, claramente violadora dos princípios do sistema fiscal e da lei.

Além do autor anteriormente referido, outros autores avançam com outros pressupostos, que, apenas por uma questão de dar a conhecer brevemente outras posições defendidas, se passa a referir, ainda que de forma breve e não aprofundada.

SALDANHA SANCHES<sup>69</sup> defende a existência de três pressupostos. Em primeiro lugar, que a intenção dos negócios seja a redução ou a eliminação de uma determinada oneração fiscal; em segundo, que se recorra à utilização de mecanismos artificiosos ou fraudulentos; em terceiro lugar, que se verifique um abuso das formas jurídicas.

---

<sup>67</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *A cláusula...*, op cit., pág.170 e 171, “(...) qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados atos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos atos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação.”

<sup>68</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *A cláusula...*, op cit., pág.197.

<sup>69</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites...*, op cit., pág.172.

JOÃO COSTA ANDRADE e DIOGO LEITE CAMPOS<sup>70</sup> consideram também a existência de quatro pressupostos. Em primeiro, a existência de atos ou negócios jurídicos; em segundo, que estes sejam essencial ou principalmente dirigidos para uma redução ou mesmo para a suspensão da carga fiscal devida na sequência de atos ou negócios jurídicos se fim económico semelhante; em terceiro, prevê o recurso a meios artificiosos e fraudulentos; e ainda, em quarto lugar, a existência de abuso de formas jurídicas.

Os pressupostos que foram explanados, revelam várias perspetivas e não mais do que diferentes interpretações dos pressupostos, para que todos se reconduzem à fraude à lei, até porque na CGAA estamos essencialmente a tratar de um mecanismo que permite combater e evitar a fraude à lei, mas que não decorre de forma automática da lei, sendo assim distinto das normas Antiabuso específicas, pelo que necessita de uma intervenção administrativa.

### **2.2.2. O Procedimento do art.63.º CPPT**

A aplicação da CGAA acarreta algumas especificidades, começando pelo facto de a sua aplicação a determinado caso estar condicionada à adoção de um procedimento, tendo sido estabelecida e definida uma tramitação concreta no art.63.º do CPPT, com vista a salvaguardar a certeza e segurança dos contribuintes. Estamos perante um procedimento prévio e próprio de aplicação da norma geral Antiabuso, que deve ser seguido pela AT, e que surge com o CPPT (Decreto-Lei n.º433/99, de 26 de Outubro)<sup>71</sup>.

Quando a AT entender estar perante uma situação de contorno da lei fiscal, com fins evasivos, por parte de um SPI e pretender aplicar a CGAA a um determinado caso em concreto, terá de lançar mão do art.63.º do CPPT e percorrer o procedimento nele previsto, que se caracteriza por ser um procedimento gracioso levado a cabo pela AT. A elevada complexidade da norma, bem como a gravidade das consequências resultantes da sua aplicação conduz a que sejam poucos os casos em que a AT tenta fazer uso destas normas e aplicar a CGAA, levando a que esta seja considerada de muito difícil aplicação, o que se entende colocar em causa o seu objetivo preventivo.

---

<sup>70</sup> DIOGO LEITE CAMPOS e JOÃO COSTA ANDRADE, *Autonomia Contratual e Direito Tributário*, A Norma Geral Anti-Elisão, Coimbra, Almedina, 2008, pág.70.

<sup>71</sup> O que nos leva a concluir pela existência de um hiato temporal em que a CGAA vigorou sem o respetivo procedimento para a aplicar.

Também se defende que o legislador deveria de ter sido mais cauteloso na previsão do art.63.º do CPPT<sup>72</sup>, prevendo um procedimento mais criterioso e mais rigoroso, para que não se colocasse em causa o princípio da segurança jurídica, bem como também não se afetasse o recurso legítimo ao planeamento fiscal, que assiste ao contribuinte.

O presente procedimento já sofreu alterações, com a Lei n.º64-B/2011, de 30 de Dezembro, LOE para 2012 e que surge no seguimento do Plano Estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, que protagonizou a última alteração a este artigo, por forma a consagrar de forma expressa que este procedimento tributário se designa exclusivamente à aplicação da CGAA, e também eliminando o prazo específico para a sua aplicação e ainda clarificando em que momento deve ser autorizado pelo seu dirigente máximo<sup>73</sup>.

De uma forma geral, atualmente, é estabelecida a obrigatoriedade de audição do contribuinte e ainda previsto um dever especial de fundamentação da decisão de aplicação da CGAA. Sendo também aqui de referir os princípios pelos quais a atuação da AT se deve reger, aludindo para tal ao art.55.º da LGT que prevê que esta atuação deverá atender aos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, imparcialidade e celeridade, respeitando as garantias dos contribuintes reconhecidas pela lei.

O contribuinte terá, logo a início a possibilidade de exercer o seu direito de audição prévia, relativamente à pretensão da AT de aplicar a CGAA a determinada situação. Por forma a se defender, o contribuinte poderá lançar mão dos meios de prova admitidos em direito, como forma de refutar o alegado pela AT, isto porque aqui o ónus da prova da existência de uma situação de abuso de direito pertence à AT, o que não acontece nas normas Antiabuso específicas. Na fundamentação da AT para aplicação da CGAA devem constar os elementos previstos no art.63.º n.º3 alíneas a) e b) do CCPT.

Quando, após o procedimento concluído, a AT considerar ser de aplicar a CGAA, dando assim como provada a existência de um comportamento abusivo e de

---

<sup>72</sup> Em relação aos requisitos previstos no art.63.º do CIRC vide Acórdão STA de 14.05.2015, processo n.º0833/13, relator Casimiro Gonçalves, “Assentando nos princípios da independência e da plena concorrência (transacção em condições normais de mercado – arm’s length principle) e da comparabilidade dos preços, as regras relativas a preços de transferência (transfer pricing – que se reportam às operações comerciais entre entidades especialmente relacionadas) estavam enunciadas (...) actualmente no art.63.º do mesmo CIRC) e não sofre dúvida que os requisitos ali indicados são cumulativos e só perante a respectiva verificação podem ser desencadeadas as correcções ao lucro tributável declarado”. Também Acórdão STA, 18.02.2010, Processo n.º0573/07, relator Brandão de Pinho, “São pressupostos cumulativos da aplicação do art.57, n.º1 do CIRC (atual art.63.º CIRC): a) Existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa. b) Que entre ambos sejam estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes. c) Que aquelas conduzam a um lucro apurado diverso do que se apuraria na sua ausência”.

<sup>73</sup> Relativamente ao regime anteriormente previsto vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I - Anotado e Comentado*, Áreas, 2011, pág. 579-585.

contorno da lei fiscal, daqui resultará a desconsideração dos efeitos fiscais dos atos ou dos negócios jurídicos, não obstante a manutenção dos seus efeitos civis, nos termos dos art.38.º n.º2 da LGT e art.63.º do CPPT.

A primeira, e única, decisão de um tribunal superior, proferida por unanimidade, relativa à aplicação da CGAA encontra-se no Acórdão n.º4255/10, de 15 de Fevereiro de 2011, do TCAS, que será brevemente explanada no ponto seguinte.

### **2.2.3. Acórdão TCAS de 15.02.2011: uma decisão em favor da pretensão da AT**

Tal como foi referido anteriormente o acórdão aqui em análise comporta a primeira decisão judicial de tribunal superior acerca da aplicação da CGAA, sendo que marca um passo importante no combate aos comportamentos abusivos dos contribuintes, ou seja, contra os comportamentos evasivos ou fraudulentos.

A presente decisão considera que os factos que constam dos autos conduzem a uma conduta clara de evasão fiscal, concluindo também que se encontram preenchidos os pressupostos necessários para a aplicação da CGAA. Por tal, o tribunal considera que, no caso em concreto, se conclui pela existência de um negócio artificial, que visa unicamente a minimização, ou mesmo a eliminação, dos impostos que seriam verificados caso o mesmo negócio não se tivesse celebrado. O SPI terá ultrapassado os limites da liberdade de gestão empresarial, ou seja, o da subsistência e da manutenção do sistema fiscal, através da sua motivação fiscal.

Na factualidade em concreto do caso do acórdão, o ultrapassar dos limites tem como base o facto de os atos ou negócios praticados, onde há uma interposição de determinada estrutura societária com sede na ZFM, com o objetivo do financiamento de diversas empresas do grupo, serem determinados para a transformação dos juros em dividendos, sendo que estes fogem à tributação, através da aplicação do regime de eliminação de dupla tributação económica de lucros distribuídos.

No mesmo acórdão, o tribunal ainda se pronuncia acerca da possibilidade de, no caso em concreto, já ter decorrido o prazo de caducidade de três anos e que era aplicável ao procedimento do art.63.º do CPPT, na redação em vigor ao tempo do caso em concreto. Aqui decidiu que a CGAA poderá ser aplicada ao momento decisivo e final, que neste caso é representado pelo recebimento de acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, ao invés de juros. Sendo que este entendimento levou a que se

considera-se que os procedimentos foram iniciados dentro do prazo de caducidade legal de três anos, não obstante os contratos de mútuo se terem celebrado em 1996 e 1997 e a aplicação da CGAA apenas ter tido o seu início no ano de 2004.

Com esta decisão esperava-se que a AT ganhasse um novo impulso e ânimo para a aplicação da CGAA, no entanto, não é isso que se verifica, dada a continuação da pouca ou quase nenhuma aplicação da referida norma geral, o que continua a suscitar questões acerca da sua viabilidade prática e acerca da sua eficácia enquanto mecanismo preventivo no combate aos comportamentos abusivos.

#### **2.2.4. Os princípios de Direito Fiscal e a CGAA**

Através dos comportamentos abusivos, os contribuintes violam ou comprometem princípios constitucionalmente protegidos como a legalidade, a justa repartição do rendimento e da riqueza, a capacidade contributiva, igualdade, concorrência leal, entre outros. Mas não só, pois, sendo o Direito Fiscal constituído por normas que asseguram a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a justa repartição dos encargos tributários entre os cidadãos, aqui se coloca também em causa a segurança jurídica, com o objetivo de evitar a intromissão excessiva e até abusiva do Estado na esfera pessoal e na esfera patrimonial dos cidadãos.

O princípio da legalidade<sup>74</sup> do imposto é uma das garantias dos contribuintes, cujo corolário é o princípio da tipicidade fechada<sup>75</sup>, taxativa e a exclusividade. Princípio que decorre do art.º8 da LGT, onde se prevê que se encontram adstritos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e ainda o regime geral das contraordenações fiscais.

Este princípio não é exclusivo do Direito Tributário, no entanto, quando aplicado a este ramo especial de direito, adquire outros contornos. De referir os dois aspetos fundamentais, a premência da lei e a reserva da lei, o mesmo é dizer que só se

---

<sup>74</sup> “[A] concepção clássica do princípio da legalidade fiscal atribui ao parlamento – enquanto representante dos contribuintes – uma competência exclusiva para a aprovação de leis fiscais. É essa a tradição de auto-tributação expressa na decisão da assembleia parlamentar em matéria fiscal que é retomada pela Constituição Portuguesa quando esta determina, com acentuada ênfase, que os impostos são criados por lei que deverá delimitar a “incidência” – o conteúdo objetivo e subjetivo da previsão da lei fiscal – “a taxa”, como a principal decisão quantificadora da dívida fiscal e “os benefícios fiscais” como derrogações que são do princípio da generalidade tributária, além das “garantias dos contribuintes” (artigo 103.º, n.º2 da CRP”, Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pág.32.

<sup>75</sup> Vide TABORDA DA GAMA, “Acto elisivo, acto lesivo - notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa XL*, n.º 1 e 2, 1999, pág.297. “O princípio da tipicidade está relacionado com a escolha que o legislador faz das manifestações de capacidade contributiva que podem dar origem a uma imposição fiscal. Trata-se, assim, de catalogar situações de fato e que sempre que originadas pelo contribuinte levam ao preenchimento da previsão legal, e consequentemente ao nascimento da obrigação de imposto”.

pode agir de forma válida quando subordinados à lei e que os impostos só poderão ser criados e definidos igualmente por lei. O princípio da legalidade encontra-se definido no art. 103.º, n.º2, e art.165.º, n.º1, alínea i), da CRP, prevendo a exigência de criação dos impostos através de um ato de órgão com maior representatividade popular, assim, a Assembleia da República<sup>76</sup>.

Quanto ao princípio da tipicidade, em matéria tributária este decorre dos diversos elementos que compõem a obrigação fiscal se encontrarem tipificados, por consequência do princípio da legalidade e, por isso, têm que se encontrar previstos com toda a clareza legislativa e de acordo com a Constituição. Bem como também e de ressalvar o facto de a tributação surgir de uma reunião concreta de todos os pressupostos tributários que se encontram previstos e descritos na lei do imposto, onde a falha de apenas um desses pressupostos determinará a não tributação, no cumprimento deste princípio da tipicidade do imposto<sup>77</sup>.

No princípio da segurança jurídica encontra-se estabelecido que ninguém pode ser objeto de tributação sem ter tido a oportunidade de prever essa tributação. Não sendo permitida a cobrança de impostos quando estes tenham por base a aplicação de cláusulas gerais, quando estas coloquem em causa a segurança jurídica dos contribuintes. Aqui, é colocada a questão de saber se o sujeito passivo do imposto, ao ver a sua tributação se fundamentar na aplicação da CGAA, não se vê sujeito ao pagamento de um imposto que não teve a oportunidade de prever. Este princípio servirá “(...) para evitar decisões-surpresa, afastando tributações, diminuições de património dos contribuintes, não previsíveis<sup>78</sup>”. Sendo que os princípios referidos até agora encontram-se previstos com o objetivo de garantir a segurança jurídicas dos sujeitos passivos de imposto, para que estes saibam, no que toca aos sacrifícios que lhes são impostos, quais os direitos e quais as legítimas expectativas que lhes assistem<sup>79</sup>.

Não obstante a necessidade de proteção dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, a necessidade de combater os comportamentos abusivos tornou-se cada vez mais atual e onde a resposta a dar tem de ser rápida e cada vez mais eficaz<sup>80</sup>. A

---

<sup>76</sup> Daqui se retira que o princípio da igualdade tributária se reflete como uma consequência do princípio da legalidade e da justiça material.

<sup>77</sup> Cfr. PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO, *A cláusula..., op cit.*, pág. 44. Vide também SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Lisboa, Almedina, 2003, pág. 107.

<sup>78</sup> JOÃO TABORDA DA GAMA, *Ato elisivo..., op cit.*, pág.299.

<sup>79</sup> Assim se justifica um controlo jurisdicional da atuação da ATA, quando haja, ou se entende que possa haver, uma cobrança de impostos que não está de acordo com o previsto nas normas de Direito Tributário.

<sup>80</sup> “Para contrariar esta tendência as legislações de países estrangeiros têm adotado figuras que permitem limitar a utilização deste tipo de esquemas, nomeadamente, a doutrina do *resultado económico equivalente* que pretende a extensão da tributação a situações que, embora tenham uma forma jurídica diferentes, conduzam ao mesmo resultado económico da norma tributária, utilizada na Suécia até 1992 e na Áustria até 1981. A cláusula faz prevalecer a *realidade subjacente sobre a forma*,

CGAA surge, atribuindo ineficácia aos efeitos fiscais do ato ou negócio praticado, quando o legislador entende que os sujeitos passivos de imposto, contornam o OJ tributário, tomando partido da liberdade de conformação dos negócios jurídicos, com o objetivo de eliminar, reduzir ou diferir a tributação dos atos ou dos negócios celebrados.

No entanto, para que haja uma reprovação de determinada conduta, é necessário que o SPI quando atua por forma a eliminar, reduzir ou diferir a tributação dos atos ou dos negócios celebrados, atue de uma forma abusiva, levando a cabo uma conduta que não seja merecedora de tutela jurídica.

A inclusão tão tardia de uma CGAA no nosso OJ pode ser justificada pela defesa, por parte da doutrina, da existência de uma violação do princípio da tipicidade fechada com existência de uma cláusula com essas características e ainda contrária à obtenção da desejada segurança jurídica<sup>81</sup>. Argumento que, posteriormente, e aquando da criação da CGAA, deixou de ter acolhimento pela doutrina maioritária, sendo apontadas diversas razões, tais como o facto de a metodologia jurídica ter abandonado o *positivismo legalista* e o *princípio da interpretação estrita das lei*<sup>82</sup>, defendendo também que já não se exige que as normas de incidência sejam tão determinadas, completas e exaustivas como se exigia anteriormente, por se ter concluído que na maioria das situações estas acabavam por ser naturalmente ultrapassadas pela evolução.

O entendimento é de que uma CGAA se situa dentro dos parâmetros legais, encontrando-se capacitada de mecanismos próprios de controlo. Uma cláusula com estas características não causaria problemas com a segurança jurídica dos SPI, porquanto estes, optando pelo caminho onde os níveis de tributação são menores, sabendo da existência de um outro caminho onde a tributação será maior, não poderá lançar mão do desconhecimento da norma para defender a sua segurança jurídica, ou melhor, para alegar a violação do princípio da segurança jurídica que lhe deveria estar adstrito. Quanto a esta situação e à conjugação destes princípios com a CGAA na atualidade, a nossa posição será incluída nesta dissertação, em texto autónomo.

Já no que toca ao princípio da justa tributação e da capacidade contributiva, cada SPI deve ser tributado atendendo à sua capacidade contributiva, assim cada contribuinte

---

pretendendo tributar a realidade substancial dos factos tributários, independentemente das formas jurídicas que adotem. A cláusula do *abuso da lei* que impede o abuso da legislação, aplicável na Alemanha, França, Holanda e Suíça. E, por último, a doutrina do *fim comercial*, utilizada nos Estados Unidos e no Canadá, que não atribui relevância fiscal às práticas que só visem fins fiscais.”, Cfr. PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO, *A cláusula...*, op. Cit., pág.46-47.

<sup>81</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, “Normas Anti-abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: as Provisões no Balanço Fiscal”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Associação Portuguesa de Consultores Fiscais, Lisboa, FISCO, 2003, pág.321.

<sup>82</sup> Vide JOÃO TABORDA DA GAMA, “Ato Elisivo...”, op. cit., pág.289. Vide também PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO, *A cláusula...*, op. Cit., pág.48.

tem o dever de participar nas despesas realizadas pelo Estado, na medida das suas capacidades. Este princípio justifica-se pela necessidade de cada cidadão ter de cumprir um dever fundamental, o de suportar os custos de manutenção do seu país., como forma de manutenção da liberdade e de uma sociedade civilizada<sup>83</sup>.

De acordo com a doutrina, aqui SÉRGIO VASQUES, ”(...) o imposto deve ser repartido na medida da capacidade que cada um mostre para o suportar: aos contribuintes com uma força económica maior deve corresponder um imposto maior, a contribuintes com menor força económica deve corresponder imposto mais pequeno também<sup>84</sup>”. Para CASALTA NABAIS<sup>85</sup>, esta exigência de a tributação se encontrar em conformidade com a capacidade contributiva é apenas uma expressão clara do princípio da igualdade tributária, sendo que é ao legislador que é atribuída a tarefa de estabelecer a medida dessa capacidade que deve ser exigida em cada imposto, considerando que este princípio decorre diretamente do princípio da igualdade.

Este princípio encontra-se permanentemente fragilizado, pois que, a cada comportamento abusivo levado a cabo por um SPI, este princípio é violado, não se prosseguindo uma justa racional e equilibrada distribuição dos encargos fiscais. Tratando-se assim de um princípio que raramente se pode, ou se consegue, cumprir na sua plenitude, pois nunca se consegue combater os comportamentos na sua totalidade. Não obstante, sempre poderão ser tomadas atitudes e prosseguidas medidas que conduzam à diminuição significativas dos comportamentos abusivos. Resta saber quais as medidas mais eficazes para tal, se uma CGAA, se a opção por um caminho de normas Antiabuso específicas, como adiante debateremos.

### **2.3. Normas Antiabuso específicas**

A criação de uma norma geral Antiabuso não terá sido suficiente, talvez por, à altura, ter uma escassa aplicação prática, pelo que foram surgindo diversas normas Antiabuso específicas/especiais criadas para abarcar uma determinada situação em específico, classificadas como de risco, criando presunções ilidíveis ou inilidíveis,

---

<sup>83</sup>Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2015, pág.186.

<sup>84</sup> Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, in *Fiscalidade*, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, n.º23, 2005, pág.16.

<sup>85</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever...*, *op cit.*, pág.440-448.



inversões do ónus da prova ou mesmo a desconsideração de certos custos, o que as poderá tornar mais fáceis de aplicar, por serem mais objetivas, pelo que, a criação de normas Antiabuso específicas sanciona os comportamentos abusivos, com o objetivo de, no futuro, evitar que os SPI levem a cabo estes comportamentos, pois que conhecem as consequências das suas condutas.

É fundamental a existência de um “(...)diagnóstico legislativo de que há determinados abusos numa certa área de aplicação da lei e que a norma proibitiva é a única ou melhor forma de impedir tais abusos”<sup>86</sup>. Também encontrando o seu fundamento nas questões de harmonização fiscal na UE e ao nível internacional, o que se deve ao mundo globalizado em que habitamos e que origina um grande intercâmbio de fluxos financeiros ao nível internacional.

É com o Decreto-Lei 37/95, de 14 de Fevereiro que surgem, no CIRC, as primeiras normas Antiabuso específicas, como resposta à sensibilização da Ordem Jurídica portuguesa para a necessidade de agir neste âmbito, assim, o seu surgimento é anterior à previsão de uma CGAA. “A evasão e fraude fiscais assumem cada vez mais uma dimensão internacional, resultante da crescente internacionalização das empresas, da maior mobilidade das pessoas e dos capitais e do próprio desenvolvimento das técnicas utilizadas para esse efeito. O combate a essas práticas é, porém, decisivo como forma de preservar as receitas fiscais e assegurar a justiça na tributação, inserindo-se nesse contexto as medidas que, a nível internacional, se vêm tomando para o efeito. Este diploma acolhe na legislação portuguesa algumas delas<sup>87</sup>.” Neste seguimento, são aditados ao CIRC dois artigos, duas normas Antiabuso<sup>88</sup>, com o objetivo de contrariar a deslocalização de rendimentos para territórios com um regime fiscal privilegiado.

A principal diferença entre as normas Antiabuso específicas e a norma geral Antiabuso passa pelo facto de, nas específicas, a sua aplicação por parte da AT ser vinculada, por seu turno, na norma geral Antiabuso a AT ser habilitada com um poder sobre cuja aplicação deverá decidir, bem como pelo facto de a CGAA ter um carácter transversal, pois é aplicada a todo o sistema fiscal, enquanto as normas específicas são aplicáveis apenas a uma situação específica e concreta. A aplicação de uma norma

---

<sup>86</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “O artigo 23.º, n.º7, do CIRC, a constituição e o regime de preços de transferência das convenções sobre dupla tributação”, in J. L. Saldanha Sanches (dir.), *Reestruturação de empresas e limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, 2009.

<sup>87</sup> Preâmbulo do Decreto-Lei n.º37/95, de 14 de Fevereiro.

<sup>88</sup> Art.57.ºA CIRC, *Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado*; Art.57.º-B CIRC, *Imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado*.

Antiabuso específica afasta a aplicação da CGAA, dado que estas duas normas, a geral e a específica, não são concorrentes entre si<sup>89</sup>.

### 2.3.1.A Tributação do Rendimento das Pessoas Coletivas – breve enquadramento

Versando esta tese sobre as normas Antiabuso ao nível da tributação das pessoas coletivas, aquando da abordagem das normas específicas anti abuso a nível nacional, entende-se pertinente uma prévia abordagem, ainda que não exaustiva, da tributação dessas entidades pelo OJ português, assim sendo, de seguida, são apresentadas algumas características, abordadas de forma breve e ligeira, da tributação do rendimento das pessoas coletivas através do CIRC.

O IRC surge com a autorização concedida ao Governo para criar um CIRC, dada pela Lei n.º106/88, de 17 de Setembro. Assim, em 1 de Janeiro de 1989, após a sua criação através do Decreto-Lei nº442-B/88, de 30 de Novembro, entra em vigor um imposto que recai, tendencialmente sobre o “rendimento real”, deixando pra trás diversos impostos<sup>90</sup>, cujas incidências foram incluídas no CIRC.

O SPI<sup>91</sup>, tal como a própria designação do imposto indica, terá de ser uma pessoa coletiva<sup>92</sup>, não abrangendo assim pessoas singulares. No entanto, entre as pessoas coletivas não serão todas sujeitas a IRC em território nacional. O IRC incide sobre a totalidade dos rendimentos das pessoas coletivas, que tenham a sua sede ou direção efetiva em território nacional.<sup>93</sup> Sendo assim de elevada importância referir o *worldwide principle*<sup>94</sup>, que consiste no alargamento da incidência do IRC à totalidade dos rendimentos das pessoas coletivas, cuja sede ou direção efetiva se situa em território português, e com rendimentos obtidos também em território estrangeiro. Quanto às pessoas coletivas que não tenham sede ou direção efetivas em território nacional, ficam

---

<sup>89</sup> Vide J. L. SANCHES, *Normas...*, *op cit.*, pág.199-201, “(...)definição de regras que visam combater a evitação fiscal em zonas e através de comportamentos específicos, prognosticadas como de risco ou potencialmente suspeitos, através da criação de presunções ilidíveis ou inilidíveis, inversões do ónus da prova ou, de forma mais radical, desconsideração de certos custos.”, fazendo o autor também uma divisão entre as normas Antiabuso específicas, e que apenas referimos de forma muito breve, “(...) temos ainda que fazer uma distinção entre normas que, compartilhando com as normas anti-abuso específicas um âmbito de actuação previamente determinado, exigem, ainda assim, alguma fundamentação do juízo administrativo sobre a intenção do sujeito passivo como condição da sua aplicação e aquelas que, pura e simplesmente, impedem a formação de um certo efeito jurídico.”

<sup>90</sup> “(...)a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar, o imposto do selo que recaía sobre bilhetes de lotaria e rifas, assim como o imposto sobre o rendimento do petróleo(...)”. Crf. SOARES MARTINÉZ, *Direito Fiscal*, Almedina, 10ªEdição, Coimbra, 2000, pág.573.

<sup>91</sup> No que ao Sujeito Ativo de imposto diz respeito fica apenas a indicação, sem mais desenvolvimentos nesta tese, de que será sempre o Estado. Para mais desenvolvimentos *vide* SOARES MARTINÉZ, *Direito Fiscal*, ..., *op cit.*, pág.574.

<sup>92</sup> V. SOARES MARTINÉZ, *Direito Fiscal*, ..., *op cit.*, pág.574.

<sup>93</sup> Art.4º n.º1 CIRC.

<sup>94</sup> Cfr. Art.4º nº1 CIRC.

sujeitas ao princípio da tributação territorial, *source principle*, que se traduz na tributação exclusiva dos rendimentos obtidos em Portugal<sup>95</sup>.

São assim sujeitos passivos de IRC as pessoas coletivas<sup>96</sup> com sede ou direção efetiva em território nacional, as consideradas residentes; incide ainda sobre as entidades desprovidas de personalidade jurídica com sede ou direção efetiva em território nacional<sup>97</sup>, também consideradas residentes, e as entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenham a sede nem a direção efetiva em território português, não residentes<sup>98</sup>.

O IRC recai sobre os rendimentos obtidos, mesmo que estes sejam obtidos através da prossecução de atividades ilícitas. Aqui há que voltar a uma distinção, já acima referida, entre entidades residentes e não residentes<sup>99</sup>. No que às sociedades residentes diz respeito, as que exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola<sup>100</sup>, a base de imposto será o lucro, cujo apuramento é conseguido através da diferença entre os valores do património líquido no final e no início do período de tributação, e após a sujeição às correções previstas na lei. Quando não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, aí a base de imposto já será o rendimento global, que será correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS<sup>101</sup>.

No respeitante às entidades não residentes, a base do imposto será diferente. Quando estas entidades dispuserem de um estabelecimento estável em território português, a base do imposto será o lucro imputável ao estabelecimento estável. Não dispendo de um estabelecimento estável em território nacional, ou quando este exista mas os rendimentos não sejam imputáveis ao mesmo, a base do imposto será constituída por cada um dos rendimentos das diferentes categorias que são consideradas para efeitos de IRS<sup>102</sup>.

---

<sup>95</sup> Cfr. Art.4.º n.º2 CIRC; V. GLÓRIA TEIXEIRA, *A tributação do rendimento – Perspectiva nacional e internacional*, Almedina, Coimbra, 2000, pág.58.

<sup>96</sup> Sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público ou privado. Art.2.º n.º1 alínea a) CIRC.

<sup>97</sup> Quando os rendimentos não sejam tributados em sede de IRS ou de IRC, de forma direta, na titularidade das pessoas coletivas ou das pessoas singulares, tal como acontece, nomeadamente nas heranças jacentes, sociedades e associações sem personalidade jurídica, pessoas coletivas em relação às quais tenha sido declarada a invalidez e sociedades comerciais ou civis sob forma comercial anterior ao registo. V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 2ª edição, Coimbra, 2003, pág.529.

<sup>98</sup> Cujos rendimentos não sejam de enquadrar em sede de IRS.

<sup>99</sup> Considerando-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português. Art.2.º n.º3 CIRC.

<sup>100</sup> Considerando-se que é sempre esse o caso das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas.

<sup>101</sup> Rendimentos que apenas poderão ser das categorias B, E, F e G, por razões que se prendem com a própria natureza inerente às pessoas coletivas.

<sup>102</sup> Também estes rendimentos apenas poderão ser das categorias B, E, F e G, por razões que se prendem com a própria natureza inerente às pessoas coletivas.

Resumindo, de acordo como artigo 3º n.º1 alínea do CIRC o IRC incide sobre o lucro das sociedades<sup>103</sup>, o rendimento global<sup>104</sup>, o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português<sup>105</sup> e ainda sobre os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito pelas entidades referidas no art.2.º n.º1 alínea c) CIRC<sup>106</sup>.

Tal como em sede de IRS, a obrigação de imposto em sede de IRC tem, de acordo com o art.4.º CIRC, âmbitos distintos consoante se trate de entidades residentes ou território nacional ou não residentes. As entidades residentes estão sujeitas a uma obrigação pessoal, pagando IRC pela totalidade dos seus rendimentos, quer estes sejam obtidos em território nacional, quer sejam obtidos em território estrangeiro<sup>107</sup>, já as entidades não residentes encontram-se sujeitas a uma obrigação real, pagando IRC apenas no que concerne aos rendimentos obtidos no território português<sup>108</sup>.

Para tal, consideram-se obtidos em território português, com efeitos na tributação das entidades não residentes, de acordo com as alíneas prevista no art.4.º n.º3 do CIRC, e para além dos rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável situado no território, os rendimentos relativos a imóveis situados no território português, onde se inclui os ganhos que resultam da sua transmissão onerosa; os ganhos que resultam da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direção efetiva, como ainda a partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respetivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável do mesmo território; rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva no território nacional ou cujo pagamento seja imputado a um estabelecimento estável nele situado; rendimentos derivados do exercício, em território nacional, da atividade de profissional de espetáculo ou desportista; incrementos patrimoniais derivados de determinadas aquisições a título gratuito.

---

<sup>103</sup> Comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 2.º que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Cfr.Art.3.º n.º1 alínea a) CIRC.

<sup>104</sup> Que corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas coletivas que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola. Cfr.Art.3.º n.º1 c) CIRC.

<sup>105</sup> De entidades referidas na alínea c) do n.º1 do art.2.º CIRC. Art.3.º n.º1 alínea c) CIRC.

<sup>106</sup> Desde que não possuam estabelecimento estável ou, quando o possuem, não lhe sejam imputáveis, Cfr.Art.3.º n.º1 alínea d) CIRC.

<sup>107</sup> Princípio do rendimento mundial, *world wide income principle*. Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ªEdição, Almedina, Coimbra, 2003, pág. 531.

<sup>108</sup> Seguindo uma lógica de princípio da fonte, *source principle*. Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal, ... , op cit.*, pág. 531.

Salvo as exceções previstas no art.8º nº2 e seguintes do CIRC, o IRC é devido por cada período económico, sendo este correspondente ao ano civil<sup>109</sup>, e o montante de imposto a pagar determinado pela dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais e dos benefícios fiscais eventualmente existentes<sup>110</sup>, baseando-se assim na contabilidade apresentada pela pessoa coletiva juntamente com as declarações, num sistema de autoliquidação exigido pelo código, sem prejuízo da existência de um controlo pela administração fiscal<sup>111</sup>.

Por norma, a matéria coletável em sede de IRC é determinada pelo próprio contribuinte na sua declaração anual de liquidação, pois estamos perante um imposto auto liquidável. Assim sendo, é o próprio contribuinte que determina a sua matéria coletável, limitando-se a administração fiscal a fiscalizar, numa fase posterior, a correção das declarações feitas.

A determinação da matéria coletável pode ainda ser feita através do recurso a métodos indiretos, que se verificará de acordo com o previsto nos artigos 57.º e seguintes do CIRC, situação que se verifica quando há uma impossibilidade de comprovar e de quantificar a matéria coletável de forma direta e exata com base nos elementos de contabilidade. Para que se apure o montante de imposto a pagar, é ainda necessário proceder às deduções à coleta apuradas pela operação de liquidação em sentido estrito, estas deduções encontram-se previstas no art.90.º n.º2, 91.º e 91.º-A CIRC.

### **2.3.2. Uma clara opção pelas normas Antiabuso específicas**

De seguida serão analisadas algumas das normas Antiabuso específicas previstas no nosso ordenamento jurídico, neste caso no CIRC.

O **art.10.º do CIRC** prevê a **isenção das pessoas coletivas de utilidade pública e solidariedade social**, ou seja, as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, as instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas, as pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente, nos termos das alíneas do n.º1 do art.10.º CIRC.

---

<sup>109</sup> Art.8.º n.º1 CIRC.

<sup>110</sup> Art.15º n.º1 alínea a) CIRC.

<sup>111</sup> E sem se excluir a possibilidade de existência de declarações de terceiros.

No entanto, e para que não haja um recurso abusivo a esta isenção, nomeadamente por entidades que exerçam atividades que se enquadrem neste âmbito de isenção, a par de atividades não isentas, no n.º3 é inserida pelo legislador uma norma Antiabuso específica que prevê que esta isenção não se estende aos rendimentos empresariais que derivem do exercício de atividades comerciais ou industriais que sejam desenvolvidas fora do âmbito dos seus fins estatutários, assim como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados. Este n.º3 ainda estabelece requisitos, de carácter contínuo, para que a isenção seja aplicada: “a) Exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respetivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção (...); b) Afetação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido (...); c) Inexistência de qualquer interesse direto ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas”.

No **art.23.º-A n.º3, 4 e 5 CIRC** encontra-se previsto o **regime de dedutibilidade de gastos fiscais**. Antes da alteração do CIRC, Lei n.º2/2014, de 16 de Janeiro, o antigo art.23.º do CIRC previa como princípio geral da aceitação dos gastos dedutíveis a necessidade de comprovar que estes eram indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Os problemas com a densificação do conceito de indispensabilidade associado à aplicação do regime referido, como o grau de incerteza dos sujeitos passivos de imposto quanto à possibilidade de deduzir determinados gastos e o elevado número de litigância fiscal, associado às dificuldades de interpretação do artigo, levaram a que o mesmo fosse objeto de uma reforma.

A alteração legislativa teve por base uma forte corrente doutrinal e jurisprudencial que entendia serem considerados dedutíveis aqueles gastos que tivessem origem na prossecução do interesse da empresa e da respetiva atividade, afastando-se assim a interpretação do conceito de indispensabilidade como sinónimo de uma

necessária ligação causal entre gastos e efeitos<sup>112</sup> e defendendo a criação deste critério da indispensabilidade como forma de “impedir a consideração fiscal de gastos que não se inscrevem no âmbito da atividade das empresas sujeitas ao IRC. Isto é, encargos que foram incorridos no âmbito da prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios”. O antigo artigo 23.º do CIRC adquiriu assim novos contornos.

As normas Antiabuso específicas que se encontravam no art.23.º n.º3, 4 e 5 CIRC, bem como as que constavam do art.65.º CIRC, passam a integrar o art.23-A.º CIRC que surge no âmbito da reforma do IRC, com a epígrafe *Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*.

No n.º3 do art.23-A.º CIRC estabelece não serem aceites como “gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio, qualquer que seja o título por que se opere, de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável”, tratando-se assim de uma norma Antiabuso especial, destinada a prevenir ou reprimir a obtenção indevida de determinadas vantagens fiscais. Aqui o objetivo é claramente o combate à evasão e fraude fiscais que possa ter lugar com vendas feitas em determinados termos ou circunstâncias previstas no artigo.

O legislador fiscal parece entender que a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades com residência ou domicílios nos territórios previstos na Portaria n.º150/2004, de 13 de Fevereiro<sup>113</sup> será artificiosa e motivada por razões eminentemente fiscais, não havendo razões que levam a inserir estas situações numa atividade normal de uma empresa.

Uma norma Antiabuso específica relativa aos **instrumentos financeiros derivados** encontra-se no **art.49.º n.º10 do CIRC**. Esta norma se encontra prevista no CIRC desde 2009 e regula os instrumentos financeiros derivados, definindo que concorrem para a formação do lucro tributável os “rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro ativo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial”<sup>114</sup>.

---

<sup>112</sup> Cfr. *Anteprojeto de reforma*, Comissão para a reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, 30 de Junho de 2013, pág.98 e ss, disponível para consulta em [http://cdn.jornaldenegocios.pt/files/2013-07/30-07-2013\\_18\\_43\\_10\\_Anteprojeto\\_da\\_Reforma\\_do\\_IRC.pdf](http://cdn.jornaldenegocios.pt/files/2013-07/30-07-2013_18_43_10_Anteprojeto_da_Reforma_do_IRC.pdf).

<sup>113</sup> E alterada de acordo com a Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.

<sup>114</sup> Cfr.art.49.º n.º1 CIRC.

Não será assim, e aí encontramos a norma Antiabuso específica, nas situações previstas no n.º10 do referido art.49.º CIRC, onde, se a substância de uma operação ou conjunto de operações se mostrar diferente da sua forma, no que toca ao momento, à fonte e natureza de pagamentos, recebimentos, rendimentos e gastos, estes podem ser novamente qualificados pela AT tendo em conta essa substância. Assim, na aplicação desta norma, há que ter em conta o previsto no art.11.º n.º3 da LGT, norma relativa à interpretação de normas tributárias, onde se encontra previsto que havendo dúvidas acerca do sentido das normas de incidência e da sua aplicação, o que deve ser atendido é a substância económica dos factos tributários e não a forma que apresentam<sup>115</sup>.

Também quanto aos **rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial** existe uma norma específica Antiabuso prevista no **art.50.º-A n.º3 alíneas c) e d) CIRC**. Neste artigo os ganhos provenientes de contratos cujo objeto seja a cessão ou a utilização temporária de patentes, desenhos ou modelos passam a concorrer em apenas 50% do respetivo valor na formação do lucro tributário do sujeito passivo. No entanto, atendendo às características dos rendimentos abrangidos por este normativo, nele encontram-se previstas normas Antiabuso, art.50.º-A n.º3 alíneas c) e d) CIRC, relativamente aos rendimentos que provenham de países, regiões ou territórios com um regime fiscal privilegiado e, também, quando entre cedente e cessionário existam relações especiais e os resultados da utilização de direitos de propriedade industrial se materializem na entrega de bens ou prestações de serviços que originem gastos que sejam dedutíveis fiscalmente na entidade cedente ou no grupo de sociedades a que esta pertença.

Bem como quanto à **dedução de prejuízos fiscais**, onde se encontra uma norma específica Antiabuso no **art.52.º n.º8 CIRC**. O n.º1 de artigo possibilita que os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação sejam deduzidos aos lucros tributáveis, quando estes existirem, de um ou mais períodos, nos 12 períodos de tributação posteriores.

Esta matéria foi considerada pelo legislador como propícia a condutas menos próprias por parte dos contribuintes, como forma de tirar partido e obter lucros extra com situações abusivas, contornando o artigo a seu favor. Nesse sentido, no n.º8 encontra-se prevista uma norma especial Antiabuso em matéria de dedução de prejuízos

---

<sup>115</sup> Princípio da prevalência da substância sob a forma, corolário do princípio da justiça (cfr. artigo 55º da LGT).



fiscais. Assim, quando no término do período de tributação, em que é efetuada a dedução do prejuízo fiscal, se verificar que, no período de tributação onde ocorreu o prejuízo, houve uma alteração da titularidade em mais de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto, esta dedução deixa de ser possível<sup>116</sup>.

Quanto às **peças coletivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola é prevista, no art.53.º n.º7 CIRC**, uma norma específica Antiabuso. Aqui, o tratamento que em termos fiscais é aplicado às entidades que não exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola em sede de IRC inclui uma norma destinada a assegurar que estas entidades não estão sujeitas ao pagamento de qualquer imposto nos períodos de tributação em que não obtenham resultados positivos. Bastando, para tal, a consideração dos gastos que as mesmas comprovadamente suportem no âmbito da realização dos seus fins de natureza social, ambiental, cultural, desportiva ou educacional e que são prosseguidos por essas mesmas entidades.

Contudo, com vista a prevenir eventuais comportamentos abusivos, este artigo prevê, no seu n.º7, uma norma Antiabuso específica, que exige que haja uma ausência completa de interesses económicos, quer sejam diretos ou indiretos, por parte dos membros de órgãos estatutários das entidades em apreço, nos resultados da exploração das atividades em causa.

A matéria dos **rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável** também não escapou ao legislador e é alvo de uma proteção acrescida com a introdução da norma Antiabuso específica prevista no **art.56.º n.º2 e 3 CIRC**. Aqui torna-se relevante, em termos internos, a noção de estabelecimento estável,

O CIRC trata de forma semelhante as entidades residentes e os estabelecimentos estáveis das entidades não residentes, aos quais são aplicáveis regras semelhantes na determinação do lucro tributável, as mesmas obrigações declarativas, as mesmas obrigações de pagamento, que as aplicáveis às sociedades instaladas na Ordem Jurídica Portuguesa.

---

<sup>116</sup> Este art.52.º n.º8 CIRC foi alterado pela Lei n.º2/2014, de 16 de Janeiro. A norma anterior estabelecia que “O previsto no n.º1 deixa de ser aplicável quando se verificar à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitem os prejuízos, **foi modificado o objeto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da atividade anteriormente exercida** ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto”.

Cumpra também referir as situações em que à noção de estabelecimento estável não se encontra associada a existência de uma instalação fixa<sup>117</sup>, bem como situações em que há a existência de uma instalação física, mas não existe Estabelecimento Estável<sup>118</sup>

A existência de rendimentos obtidos por sociedades e entidades não residentes e que não são imputáveis aos estabelecimentos estáveis que se situem em território português, é aferida de acordo com as regras das categorias correspondentes em sede de IRS.

No seu n.2.º encontra-se uma norma Antiabuso específica, a aplicar nestes casos em concreto, onde “no caso de prédios urbanos não arrendados ou não afetos a uma atividade económica que sejam detidos por entidades com domicílio em país, território ou região sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável (...) considera-se como rendimento predial bruto relativamente ao respetivo período de tributação (...) o montante correspondente a 1/5 do respetivo valor patrimonial”. Sendo de afastar esta norma Antiabuso quando a entidade, que não é residente e que é detentora do prédio urbano, consiga demonstrar que este se encontra devoluto, não sendo fruído por nenhuma entidade cujo domicílio seja em território nacional<sup>119</sup>.

Na matéria da **imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal** privilegiado a norma Antiabuso específica surge no **art.66.º CIRC**. Onde, de acordo com este artigo, são imputados aos sujeitos passivos residentes em território português, na proporção da sua participação no capital social, os lucros obtidos, não sem antes ser feita a dedução do imposto que recaia sobre esses mesmos lucros, por entidades residentes fora do território nacional e submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável. Esta norma Antiabuso específica, relativa à transparência fiscal internacional, tem como objetivo contornar e evitar as situações de acumulação, por sujeitos residentes, de rendimentos obtidos através de entidades por eles controladas, e que se encontrem em territórios com um regime fiscal privilegiado, sendo o único intuito diferir ou mesmo eliminar a tributação no país onde os sócios são residentes.

---

<sup>117</sup> Como exemplo: um agente não independente exerce fora do território nacional, no entanto subordinado a uma empresa nacional, intermediando e concluindo contratos que vinculam a empresa.

<sup>118</sup> Instalações com finalidades preparatórias ou auxiliares.

<sup>119</sup> Cfr. Art.56.º n.º3 CIRC.

Para que esta norma Antiabuso seja de aplicar, é necessário que o sujeito passivo detenha, direta ou indiretamente, mesmo que seja através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, ou, nos casos em que a entidade não residente é detida, direta ou indiretamente, em mais de 50%, por sujeitos passivos residentes, um mínimo de 10% de partes de capital detidas.

Considera-se estar perante um regime fiscal claramente mais favorável, e de acordo com o n.º5 do art.66.º, quando em causa estiver um território de residência que conste da Lista dos “Paraísos Fiscais”<sup>120</sup>. Assim, a tributação a que a sociedade-base está sujeita no país de residência é um fator fundamental do regime. A aplicação desta norma só será viável quando dela resultar uma vantagem real, o que só acontecerá se a sociedade-base for tributada no seu estado de residência a uma taxa manifestamente inferior à que estaria obrigada a sociedade controladora em território português.

Encontram-se excluídas deste regime as entidades residentes fora do território nacional cujos lucros provenham em pelo menos 75% do exercício de uma atividade agrícola, industrial no território onde estão estabelecidos; ou de uma atividade comercial, ou prestação de serviços, que não esteja dirigida de forma predominante para o território português. Nos termos do art.66.º n.º6 alínea b) 1) 2) 3) e 4), são ainda excluídas, quando a atividade principal da entidade não residente não consista na realização de operações próprias da atividade bancária; operações relativas à atividade seguradora<sup>121</sup>; de operações relativas a partes sociais representativas de menos de 5% do capital social ou dos direitos de voto, ou quaisquer participações detidas em entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal mais favorável, ou outros valores mobiliários, a direitos de propriedade intelectual ou industrial, à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica; e ainda a locação de bens<sup>122</sup>.

Determinadas alterações a este regime de imputação de rendimentos, previsto art.66.º CIRC, foram consequência da aplicação do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o triénio 2012-2014, que alargou a sua aplicação aos casos em que a “(...)participação numa entidade residente em país, território ou região com regime fiscal mais favorável seja detida através de mandatário,

---

<sup>120</sup> Portaria n.º150/2004, de 13 de Fevereiro.

<sup>121</sup> “(...)quando os respectivos rendimentos resultem predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da entidade ou organismo ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território;”, art.66.º n.º6 alínea b) 2).

<sup>122</sup> Excetuando os bens móveis situados no país de residência.

fiduciário ou interposta pessoa, de modo a tributar rendimentos não distribuídos, quando obtidos em paraísos fiscais.”<sup>123</sup>

O **art.73.º n.º10 do CIRC** incorpora uma norma específica Antiabuso relativa ao **regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais**. O regime especial de neutralidade fiscal encontra-se atualmente<sup>124</sup> previsto na legislação interna nos artigos 73.º a 78.º do CIRC, incidindo o art.73.º sobre as fusões, cisões e entradas de ativos<sup>125</sup>.

Sendo uma vantagem que é atribuída aos sujeitos passivos de IRC, é inevitável que, e determinadas situações, os operadores económicos realizem certas operações com o único objetivo de aproveitar as vantagens que esse regime pode trazer. Podendo, assim, este regime ser afastado quando se as operações realizadas revestem contornos de caráter abusivo, evasivo, nos termos do art.73.º n.º10 CIRC<sup>126</sup>.

Prevê a referida norma que o regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos “(...)não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a evasão fiscal, o que pode considerar-se verificado, nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto.”

Este normativo tem como objetivo contornar as situações abusivas em um sujeito passivo de IRC se serve de uma fusão, cisão ou entrada de ativos com o objetivo de retirar vantagens que de outra forma não conseguiria. No entanto, não se pode deixar de referir que a existência de uma vantagem fiscal não pode, por si só, justificar a aplicação desta norma, devendo ser requisito base para a não desta norma a prova da

---

<sup>123</sup> Cfr. *Combate à Fraude e Evasão Aduaneiras*, Plano Estratégico 2015-2017, Janeiro 2015, Governo de Portugal – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Pág.48, disponível para consulta em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/e245bdae-d856-4186-a950-f0be649869df/0/plano\\_estrategico\\_combate\\_fraude\\_fiscal\\_aduaneira\\_2015\\_2017.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/e245bdae-d856-4186-a950-f0be649869df/0/plano_estrategico_combate_fraude_fiscal_aduaneira_2015_2017.pdf).

<sup>124</sup> Foi introduzido na Ordem Jurídica Portuguesa em 1992, no seguimento da transposição da Diretiva 90/434/CEE.

<sup>125</sup> Este regime da neutralidade fiscal previsto na legislação nacional tem por base a transposição do regime previsto pela Diretiva 2009/133/CE, de 19 de Outubro, onde se atribui neutralidade fiscal às operações que são realizadas entre sociedades estabelecidas em diferentes Estados da União Europeia.

<sup>126</sup> Em consonância com o art.15.º da Diretiva 2009/133/CEE, de 19 de Outubro, que prevê, igualmente, esse afastamento.

inexistência de justificação económica para a operação verificada, não só invocando essa inexistência como tendo esta de ser provada.

Assim, e atendendo à jurisprudência recente do CAAD, “cumpre clarificar que para que seja negada a aplicação do regime de neutralidade fiscal, ao abrigo do n.º 10 do artigo 73.º do CIRC, não é suficiente a mera alegação, pela AT, de que as operações em causa “não tiveram como objetivo razões económicas válidas, tais como a racionalização ou reestruturação das atividades”.

Na verdade, mesmo que o n.º 10 do artigo 73.º do CIRC, estabelecesse uma presunção legal, no sentido de que verificada a ausência de razões económicas válidas se presumiria que o principal objetivo da operação, ou um dos seus principais objetivos, foi a evasão fiscal, ainda assim competiria à AT demonstrar que a operação carece dessas razões económicas. É que, a demonstração da existência de pressupostos dessa presunção (i.e. a ausência de razões económicas válidas) compete a quem o invoca. Só então, caso esse pressuposto seja demonstrado com sucesso, passará a competir ao sujeito passivo o ónus da prova de que o principal objetivo da operação, ou um dos seus principais objetivos, não foi a evasão fiscal.<sup>127</sup>”

Por fim, a última norma Antiabuso específica aqui analisada em sede de IRC, o que não significa que não exista outras normas Antiabuso que aqui não serão referidas, será sobre a questão **do resultado da partilha**, prevista no **art.81.º n.º4 CIRC**.

Esta norma encontra-se enquadrada, em termos normativos, na liquidação de sociedades, e estabelece que a “(...)menos-valia referida na alínea b) do n.º 2 não é dedutível nos casos em que a entidade liquidada seja residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças ou quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos”.

Assim, uma eventual menos-valia apurada aquando da liquidação de uma sociedade não será dedutível, para efeitos de tributação dos sócios, caso se verifique uma das situações previstas na norma.

---

<sup>127</sup> Decisão arbitral de 06.02.2015, processo n.º285/2013-T, disponível para consulta em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_irc=1&s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=norma+anti+abuso+&id=1565\\_](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=norma+anti+abuso+&id=1565_)

## 2.4. Os Preços de transferência e a sua função enquanto norma Antiabuso específica

Dada a importância atribuída ao regime dos preços de transferência, e ao tratamento que lhe é dado pela doutrina, com várias referências nacionais e internacionais, bem como à extensão e complexidade do artigo 63.º do CIRC, a abordagem que é feita a esta norma Antiabuso específica (ainda que parcial, como de seguida veremos), é mais pormenorizada e extensa, não obstante este não ser o foco central da dissertação, entende-se pertinente esta abordagem.

Os preços de transferência, *transfer pricing*, encontram-se regulados no art.63.º do CIRC e têm assumido uma importância cada vez maior ao nível tributário<sup>128</sup> e cujo problema tem sido potenciado pela globalização e pela proliferação dos paraísos fiscais, o que permite o surgimento de novas práticas.

Este preceito tem como objetivo evitar, através dos mecanismo dos preços de transferência, resultados entre entidades que mantenham entre si relações especiais e, bem assim, transferências internas de resultados entre sectores da mesma entidade sujeitos a regimes fiscais diferentes, prevê que nas operações comerciais efetuadas entre um sujeito passivo e uma outra entidade, que seja sujeita ou não a IRC, com a qual mantenha relações qualificadas como especiais, devem ser contratados, aceites ou praticados os termos ou as condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites ou praticados entre entidades independentes e em operações que sejam passíveis de comparação.

A forma de combater o uso deste mecanismo como forma de evasão fiscal passa por determinar que, para efeitos fiscais, os preços de transferência entre os membros do grupo devem ser os que seriam fixados entre entidades independentes, como forma de cumprimento do princípio da plena concorrência.

Como é natural, dentro de um grupo empresarial ocorrem transações<sup>129</sup> que não se encontram submetidas à mesma lógica das que são realizadas num mercado aberto com empresas independentes. Assim sendo, os preços que são estabelecidos para essas

---

<sup>128</sup> “Estima-se que mais de 60% do comércio mundial seja realizado entre entidades vinculadas por relações especiais, no sentido de controlo societário, de influência mútua na gestão, ou outras formas de interdependência jurídico-económica”, Cfr. Comissão para a reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, *Anteprojeto de reforma – Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego*, 30 de Junho de 2013, pág.154.

<sup>129</sup> Como a venda de produtos, acabados ou semiacabados, prestações de serviços, cedência de marcas ou patentes ou realização de assistência técnica. Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade, ...*, op cit.,pág.452.

transações<sup>130</sup> não têm de coincidir com os que seriam transacionados entre empresas independentes. Quando a tributação que é suportada por um grupo empresarial depende do modo como o resultado global se distribui pelos seus membros, os impostos passam a figurar como um fator determinante para o estabelecimento de preços de transferência e, assim, os preços passam a ser fixados em função das consequências fiscais que daí advêm. O problema aumenta quando falamos de empresas multinacionais, que exercem a sua atividade em vários países, subvalorizando-se os preços dos bens e serviços que têm origem em países de alta tributação e sobrevalorizando-se os preços dos bens e serviços com destino a países de baixa tributação.

Este problema não se encontra apenas quando falamos de grupos empresariais ou de empresas multinacionais, mas também quando se trata de operações que se realizem entre entidades onde exista relações especiais, ou que a lei convencie a sua existência, ou seja, quando estamos perante operações vinculadas.

Os sujeitos passivos devem adotar, para a determinação dos termos e das condições que seriam acordados, aceites ou praticados em condições normais, entre entidades independentes, o método ou os métodos que sejam suscetíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações efetuadas e outras comparáveis, em situações normais de mercado ou quando não se encontrem em condições especiais.

No n.º3 do art.63.º do CIRC, encontram-se enumerados os métodos utilizados para comparar as operações, e o n.º4 do mesmo artigo esclarece que estamos perante relações especiais entre duas entidades quando uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra. Assim, o próprio legislador, enumera, de forma não taxativa, diversas situações em que se considera a existência de relações especiais.

N.º11 do art.63.º, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira proceda a correções que entende serem necessárias para a determinação do lucro tributável, em virtude da existência de relações especiais com outro sujeito passivo de IRC ou IRS, na determinação do lucro tributável deste último devem ser efetuados os ajustes adequados que sejam reflexo das correções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.

Antes de avançar, um ponto terá de ser ressaltado e que poderá não ter ficado devidamente claro no decorrer deste texto introdutório acerca dos preços de

---

<sup>130</sup> Sendo que essas transações são equiparadas a transferências internas realizadas no seio da mesma empresa, daí a designação de preços de transferência.

transferência. Tratando-se aqui de uma situação em que o preço que seria normalmente praticado numa transação equivalente, este pode ter como objetivo uma manipulação dos preços, por forma a transferir rendimentos de um SPI para outro, obtendo assim uma vantagem fiscal. O instituto dos preços de transferência, embora seja largamente identificado pela doutrina como um método de combate à transferência artificial de lucros, contendo disposições que assim o visam, ou seja, prevendo normas específicas Antiabuso, não assume essa função em exclusivo. Pois que, também pretende diminuir o risco da ocorrência de duplas tributações económicas e pretende ainda contribuir para um equilíbrio na repartição dos lucros a tributar. Ou seja, aqui é importante ressaltar que mesmo quando determinadas entidades com relações especiais não prossigam condutas abusivas, podem também ver-lhes aplicado o regime dos preços de transferência.

Por último e ainda importante referir que há doutrina que entende que o regime dos preços de transferência não consubstancia, de todo, uma norma específica Antiabuso, “[p]orque a aplicação das normas sobre preços de transferência (nomeadamente do disposto no art.58.º CIRC) é independente de qualquer motivação fiscal do contribuinte, da existência ou não de qualquer abuso culposo, entendemos que estas regras não constituem normas Antiabuso. São normas de correção do resultado contabilístico em ordem à determinação do resultado fiscal (do lucro tributável) tributável em determinado país, visando uma justa repartição internacional do direito à tributação<sup>131</sup>”.

#### **2.4.1. Conceito do Princípio da Plena Concorrência**

O princípio da plena concorrência encontra-se plasmado no art.63.º n.º1<sup>132</sup> do CIRC, quando o legislador prevê que nas operações ou séries de operações, quer sejam comerciais ou financeiras, realizada por um sujeito passivo de IRC e qualquer outra entidade, com a qual se encontre em situação de relações especiais, “devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos

---

<sup>131</sup> RUI DUARTE MORAIS, *Sobre a Noção de “Clausulas Antiabuso” em Direito Fiscal*, Estudos Jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, volume III, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág.888.

<sup>132</sup> Resultando também do art.9.º n.º1 do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, que constitui a base das convenções fiscais bilaterais celebradas entre os países membros da OCDE, estabelecendo este artigo que quando entre duas empresas relacionadas entre si, forem aceites ou impostas, nas suas relações comerciais ou financeiras, condições diferentes das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade. V. <http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/350.pdf>.



que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”. O objetivo é assim uma adequação dos preços usados nas transações entre entidades relacionadas, mas aplica o princípio da plena concorrência a estas transações não é, por vezes, fácil.

Pretende-se atingir a igualdade de tratamento entre empresas relacionadas e empresas independentes, no entanto, não este princípio não está isento de entraves<sup>133</sup>. Entre eles encontramos a falta de elementos comparativos relativamente às condições praticadas entre as empresas independentes, os custos implícitos na busca pelo preço de plena concorrência quer para a própria administração quer para o contribuinte.

O art.1.º da Portaria n.º1446-C/2001, de 21 de Dezembro<sup>134</sup> esclarece que este mesmo princípio da plena concorrência deve ser aplicado com base numa análise individualizada das operações, exceto quando a análise pode ser efetuada numa base agregada ou por séries de operações, situações previstas nas alíneas do n.º2 artigo1.º da Portaria.

Por seu turno, o art.2.º enumera as situações em que este princípio deve ser aplicado, sendo elas, as “operações vinculadas realizadas entre sujeito passivo do IRC ou do IRS e uma entidade não residente; as operações realizadas entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável, incluindo as realizadas entre um estabelecimento estável situado em território português e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade situados fora deste território; e as operações vinculadas realizadas entre entidades residentes em território português sujeitos passivos do IRC ou do IRS”. Sendo também aplicável às pessoas que exerçam de forma simultânea atividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral do IRC, art.23.º da Portaria em análise.

A aplicação deste princípio implica o seguimento de um procedimento em dois momentos. Num primeiro momento, são avaliados os preços e as condições praticadas e se estes são os mesmos que seriam acordados entre entidades independentes. Num segundo momento, serão efetuados os ajustes que se consideram necessários para que haja plena concorrência em termos de efeitos fiscais.

---

<sup>133</sup> Como a diferença “(...) de taxas de tributação entre várias jurisdições a utilização dos preços de transferência pode revelar-se fonte de significativa preocupação tributária, pelo potencial impacto na erosão da base tributável (profit shifting)”, *Cfr. Comissão para a reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Anteprojeto de reforma – Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego, 30 de Junho de 2013, pág.154.*

<sup>134</sup> Que regula os preços de transferência nas operações efetuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade.

#### **2.4.2. As condições a adotar previstas no n.º2 do art.63.º CIRC**

O artigo 63.º n.º2 do CIRC estabelece que o sujeito passivo “deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais”.

Assim, é imperioso definir quais as operações que podem ser consideradas comparáveis, o que é conseguido com o recurso à Portaria n.º1446-C/2001, de 21 de Dezembro, nomeadamente o seu n.º3 do art.4.º. Vemos assim que, para serem consideradas comparáveis, as operações devem ser substancialmente idênticas, e assim, análogas<sup>135</sup> ou suficientemente similares<sup>136</sup>.

Os fatores a ser utilizados para aferir dessa comparabilidade, entre uma operação vinculada e uma operação não vinculada, encontram-se previstos no art.5.º da Portaria n.º1446-C/2001. De forma não taxativa, podemos encontrar como fatores e ter em conta: características específicas dos bens, direitos ou serviços que são suscetíveis de influenciar o preço das operações; as funções desempenhadas pelas entidades intervenientes nas operações; os termos e condições contratuais que definem o modo como se repartem as responsabilidades, os riscos e os lucros entre as partes envolvidas na operação; as circunstâncias económicas prevalentes nos mercados em que as respetivas partes operam; a estratégia das empresas; outras características relevantes quanto à operação em causa ou às empresas envolvidas.

#### **2.4.3. Dos métodos de determinação dos Preços de Transferência**

Para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordado, aceites ou praticados entre entidades independentes, o sujeito passivo de IRC deve optar pelo método mais apropriado a cada operação ou séries de operações, por forma a serem adotados preços idênticos aos que seriam praticados num mercado

---

<sup>135</sup> Cfr. Art.º 4.º n.º 3 da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, “as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas”.

<sup>136</sup> Cfr. Art.º4.º n.º 3 da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, “de tal modo que as diferenças existentes entre as operações ou entre as empresas nelas intervenientes não são susceptíveis de afetar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado ou, sendo-o, é possível efectuar os necessários ajustamentos que eliminem os efeitos relevantes provocados pelas diferenças verificadas”.

aberto. Nos termos do art.4.º n.º1 da Portaria e do art.63.º n.º3.º CIRC são apresentados os métodos de determinação dos preços de transferência.

Quando os métodos referidos anteriormente “não possam ser aplicado ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam”, o legislador, no art.63.º n.º3 alínea b) CIRC e art.º4.º n.º1 alínea b) da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, prevê os métodos baseados no lucro da operação: o método do fracionamento do lucro, método da margem líquida da operação ou outro método que seja apropriado aos factos e às circunstâncias específicas de cada operação.

Assim se pretende identificar o método mais apropriado, que será aquele que se revelar mais apto a produzir uma estimativa mais fiável dos termos e condições de plena concorrência e o mais elevado grau de comparabilidade entre operações entre entidades vinculadas e entidades não vinculadas.

Quanto a um primeiro método, o *Método do Preço Comparável de Mercado*, este é o método preferencial para assegurar um preço de plena concorrência, devendo ser aplicado com preferência relativamente aos restantes métodos previstos.

Com este método, desenvolvido no art.6.º da Portaria, o objetivo passa por comparar o preço de um bem transferido ou de um serviço prestado estando em causa uma operação entre entidades com relações especiais, com o preço praticado por um bem transferido ou serviço prestado estando em causa uma operação entre entidades em situação de independência, em condições de comparabilidade. No seu n.º1 começa por estabelecer que para que este método seja adotado exige-se o “grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objeto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes”.

Uma situação em que o sujeito passivo de IRC ou entidade que pertença ao mesmo grupo realize uma transação da mesma natureza e que tenha como objeto um serviço ou um produto idêntico ou similar, com quantidade ou valores análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, com uma entidade independente e no mesmo mercado ou em mercados similares, *vide* art.6.º n.º2 alínea a) da Portaria n.º1446-C/2001, de 21 de Dezembro; ou uma situação em que uma entidade independente realiza uma operação da mesma natureza que tenha por objeto um serviço ou um produto idêntico ou similar, com quantidades ou valores análogos, com termos e condições substancialmente idênticos, no mesmo mercados ou em mercados similares,

são exemplos de situações em que o método do preço comparável de mercado pode ser utilizado.

Este método será especialmente aplicado em casos em que entre empresas independentes haja uma transação, do mesmo produto ou do mesmo serviço, que é transacionado entre entidades relacionadas. No entanto, tem sempre que ser verificado se os termos e as condições em que ambas as transações se processam são comparáveis, para que, não o sendo, possam ter lugar os ajustes que forem necessários<sup>137</sup>.

Dificuldades de aplicação são associadas a este método pela falta de elementos que permitam chegar a uma comparação. Essas dificuldades podem ser encontradas quando estamos perante bens ou serviços sujeitos a uma cadeia de produção, pois aí cada uma das unidades tem uma função específica dentro da cadeia de produção, bem como quando estamos perante situações de monopólio, de oligopólio, de cedência de direitos da propriedade industrial ou de *Know-how*<sup>138</sup>, sendo necessário o recurso a outro dos métodos existentes.

Um segundo método, o *Método do preço de revenda minorado*, que tem previsão no art.7.º da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, recorre ao preço pelo qual um produto, adquirido por determinada empresa em situação de relações especiais, é revendido a uma entidade independente, para determinar o preço de plena concorrência. A esse preço é ainda necessário deduzir a margem sobre o preço de revenda e os custos inerentes à aquisição do bem, para assim se obter, efetivamente, um preço em plena ocorrência em transações entre entidades com relações especiais.

Problemas podem ser levantados com a determinação da “margem de lucro bruto” referida no art.7.º e que, de acordo com o recomendado pela OCDE<sup>139</sup>, “deve possibilitar ao sujeito passivo a cobertura dos seus custos de venda e outros custos operacionais e proporcionar ainda um lucro que, em condições normais de mercado, constitua para uma entidade independente uma remuneração apropriada, tendo em conta as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos”.

Este método encontra especial aplicabilidade em situações de transações de bens em que a maioria do seu valor acrescentado seja relativo ao vendedor primário,

---

<sup>137</sup> Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade, ..., op cit*, pág.467 “Por exemplo, o produto pode ser o mesmo mas a quantidade transacionada diferente, caso em que, para respeitar a comparabilidade, após análise do mercado em causa, poderá revelar-se apropriado fazer um ajustamento correspondente ao desconto de quantidade eventualmente implícito no diferente preço (...).”

<sup>138</sup> *Royalties*.

<sup>139</sup> Cfr. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, disponível para consulta em <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9789264192218-sum-pt.pdf?expires=1461714779&id=id&accname=guest&checksum=B8301BA0C874AC90292290D00E37B615>.

sendo que o revendedor assume funções de comercialização<sup>140</sup>. Quando este método também não é passível de ser aplicado, o método seguinte a ter em conta e analisar é o do custo majorado.

Em terceiro, o *método do custo majorado*, previsto no artigo 8.º da Portaria n.º1446-C/2001, de 21 de Dezembro, utiliza o montante dos custos suportados pelo fornecedor de um bem ou de um serviço numa operação com uma entidade com a qual exista relações especiais, ao qual acresce uma margem sobre o preço de custo de acordo com as funções em causa e as condições do mercado. O resultado obtido permite chegar ao preço de plena concorrência para a operação entre as entidades relacionadas.

Este método tem especial aplicabilidade em situações de transações que envolvam produtos semiacabados ou prestações de serviços, que envolvam empresas relacionadas. A OCDE também aconselha o seu uso quando estejam em causa acordos celebrados entre entidades com relações especiais e estabelecidos para a utilização comum de equipamentos.

No que toca aos problemas que advêm da aplicação deste princípio, dois podem ser destacados: um referente aos custos do vendedor que devem ser considerados para determinar o preço de custo e um segundo relativo à determinação da margem de lucro bruto. No primeiro problema, o que está em causa é a não utilização, por partes das empresas, dos mesmos sistemas de custo, o que fará com que haja diferenças na margem de lucro bruto a considerar. No segundo problema, para que este consiga ser contornado torna-se necessário determinar a margem de lucro bruto tendo como referência as indicações previstas no n.º2 do art.8.º da Portaria n.º1446-C/2001, de 21 de Dezembro, por forma a acautelar uma correta aplicação de margens comparáveis a custos comparáveis.

Não estando perante uma situação em que a comparabilidade seja total e em que as diferenças existentes sejam materialmente relevantes, é necessário proceder aos ajustes necessários para que as disparidades sejam ultrapassadas. Uma vez não conseguida essa alteração, a viabilidade de aplicação deste método extingue-se, pelo que, para que se consiga determinar um preço de plena concorrência é necessária a utilização de outro método.

---

<sup>140</sup> Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade, ...*, op cit, pág.470. Por seu turno, será de difícil aplicação “nos casos em que o revendedor introduza alterações importantes nos bens transaccionados. Nestes casos, assim como naqueles em que o revendedor só efetue operações com entidades relacionadas, este método não poderá ser aplicado e terá de passar-se à análise da possibilidade de aplicação do método de custo majorado.”

Ainda o *método do fracionamento do lucro*, onde, quando o primeiro grupo de métodos acima descritos não permitir determinar o preço de plena concorrência, o legislador prevê um segundo grupo de métodos baseados no lucro de operações, sendo o método do fracionamento o primeiro a ser estabelecido no art.63.º n.º3 alínea b) e no art.9.º da Portaria 1446-C/2001.

Prevê o método a necessidade de partir do lucro global obtido pelas partes que intervêm nas operações em causa, fracionando este lucro por essas mesmas entidades, atendendo a uma base económica válida<sup>141</sup>. Como critério para o fracionamento necessário, o n.º2 do art.9.º da Portaria estabelece ser “o valor relativo da contribuição de cada uma para a realização das operações, considerando para esse efeito as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos por cada um e, bem assim, tomando como referência dados externos fiáveis que indiquem como é que entidades independentes exercendo funções comparáveis, utilizando o mesmo tipo de ativos e assumindo riscos idênticos teriam avaliado as suas contribuições”.

Como alternativa a esta modalidade descrita, o mesmo artigo prevê outra modalidade no seu n.º3, que comporta duas fases. Numa primeira fase, art.9.º n.º3 alínea a) da Portaria, é atribuída a cada uma das entidades envolvidas uma fração do lucro global que expresse a remuneração que, numa situação de mercado concorrencial, seria passível de ser obtida por essa entidade, podendo, para esse efeitos, utilizar-se qualquer um dos outros métodos previstos. Numa segunda fase, há um fracionamento do lucro ou do prejuízo residual entre cada uma das entidades, considerando-se aqui o critério previsto para a outra modalidade de fracionamento do lucro, sendo assim o lucro atribuído o utilizado para determinar o preço.

Não estando perante uma situação em que a comparabilidade seja total e em que as diferenças existentes tenham um efeito significativo no fracionamento do lucro, é necessário proceder aos ajustes necessários para que as disparidades sejam ultrapassadas. Uma vez não conseguida essa alteração, a viabilidade de aplicação deste método extingue-se, pelo que, para que se consiga determinar um preço de plena concorrência é necessária a utilização de outro método.

Por último, *o método da margem líquida da operação* baseia-se no cálculo da margem de lucro obtida numa operação ou numa série de operações com base num

---

<sup>141</sup> E que seja comparável à prevista em acordo em circunstâncias similares e celebrado ao encontro do princípio de plena concorrência.

determinado indicador tendo por comparação operações não vinculadas similares, nos termos do art.10.º n.º1 da Portaria 1446-C/2001.

A margem de lucro líquido terá de ser calculada de acordo com o indicador mais apropriado, atendendo às circunstâncias e às características de cada caso concreto, e ainda atendendo à natureza da atividade, o que pode ter como base as vendas, custos ou ativos utilizados ou ainda outra grandeza considerada relevante, art.10.º n.º2 da Portaria.

Não estando perante uma situação em que a comparabilidade seja total e em que as diferenças existentes tenham um efeito significativo a margem de lucro líquido da operação, é necessário proceder aos ajustes necessários para que esses efeitos sejam ultrapassados e o método permita determinar um preço de plena concorrência.

#### **2.4.4. O conceito de “Relações especiais”**

O regime dos preços de transferência prevê que se esteja perante uma situação entre duas entidades com relações especiais entre si, sendo assim, este um requisito prévio à aplicação do regime<sup>142</sup>. Resulta de forma clara do art.63.º n.º1 do CIRC que “*relações especiais*” são aquelas em que se tenham estabelecido em condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, estando assim o conceito de relações especiais definido em função do conceito de relações independentes, não colocando em crise quer o princípio da legalidade, quer o princípio da tipicidade.

“[N]ão haverá ofensa da Constituição desde que os dados legais contenham uma densificação tal que possam ser tidos pelos destinatários da norma como elementos suficientes para determinar os pressupostos de actuação da Administração e que simultaneamente habilitem os tribunais a proceder ao controlo da adequação e proporcionalidade da actividade administrativa assim desenvolvida<sup>143</sup>”.

É da competência do próprio sujeito passivo do imposto comunicar a existência de relações especiais com qualquer entidade, comunicação esta que deve ser feita na sua

---

<sup>142</sup> Nesse sentido também o art.77.º n.º3 alínea a) da LGT, que estabelece que qualquer determinação da material colectável que seja corrigida dos seus efeitos, deve ser fundamentada, em primeiro lugar, com a descrição da existência de relações especiais.

<sup>143</sup> Cfr. Acórdão TC n.º252/2005, relator Conselheiro Benjamim Rodrigues, vide também “Como ensinou o Prof. Casalta Nabais, o princípio constitucional da legalidade não impede em absoluto que a norma, mormente por razões de praticabilidade em que sobressai a luta eficaz contra a fraude e evasão fiscais, utilize nesse domínio conceitos indeterminados ou se socorra mesmo da atribuição de discricionariedade à administração fiscal. Diz esse fiscalista que o art.57.º do CIRC (atual art.63.ºCIRC), sobre relações especiais, é m dos casos em que a lei concede uma verdadeira faculdade discricionária à administração fiscal(...)”.

declaração anual, indicando a existência de relações especiais em determinado exercício e dando informações detalhadas das mesmas, nos termos da lei, art.63.º n.º7 CIRC.

O art.63.º n.º4 do CIRC define, a início, a regra quanto à existência de relações especiais<sup>144</sup>, considerando que estas existem quando se está perante duas entidades e que uma tem o poder de exercer, de forma direta ou indireta, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra entidade, para nas suas alíneas elencar alguns exemplos de situações onde se considera haver relações especiais. Entre esses exemplos encontramos: a existência de uma entidade e dos titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto; entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto; uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, e respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes; entre outros exemplos, que se encontram nas alíneas do art.63.º n.º4 CIRC, e não só, dado que este artigo, ao utilizar a expressão “designadamente”, não é taxativo.

Para que se afira da existência de uma influência significativa nas decisões de gestão torna-se de elevada importância atender às ligações jurídicas, económicas comerciais, financeiras e de gestão.

As regras dos preços de transferência aplicam-se, de igual modo, aos casos previstos no n.º9 e 10 do artigo em análise, nesse sentido, às relações entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis situados fora deste território; relações entre uma entidade residente e os seus estabelecimentos estáveis situados fora do território português ou entre estes; entidade que exerçam, de forma simultânea, atividades sujeitas e atividades não sujeitas ao regime geral de IRC.

Este alargamento do regime é justificado por razões de ordem fiscal. Quando alargamos a aplicação das regras às relações que impliquem estabelecimentos estáveis,

---

<sup>144</sup> Sobre o art.63.º CIRC vide Acórdão STA de 11.03.2015, processo n.º0145/14, relator Isabel Marques da Silva, “Encontramo-nos perante norma anti-abuso específica que visa, em última análise, combater a evasão fiscal derivada de um planeamento fiscal mais agressivo. São exemplos de relações especiais as que se estabelecem entre empresas associadas que realizem entre si operações comerciais ou industriais diferentes das normais, as relações entre os sócios e a sociedade (...), a subfaturação ou a sobrefaturação de forma a diminuir os proveitos e aumentar os custos, tudo visando o apuramento de um lucro tributável diverso do que seria normal apurar. Embora o art.º57, n.º1, do CIRC (atual artigo 63.º CIRC), não defina o que deve entender-se por “relações especiais”, a doutrina vem considerando que tais relações existem quando haja relações de dependência, nomeadamente no caso de relações entre a sociedade e os respectivos sócios, entre empresas associadas ou ainda entre empresas mães e filiais”.



torna-se claro a existência de um elo de independência entre as entidades em causa, pois um estabelecimento estável não é independente da entidade de que faz parte, nem em termos jurídicos, nem em termos económicos e, bem assim, deve ser configurado, em termos fiscais, como uma empresa distinta da entidade de que é parte, o que leva a que as relações entre eles devam ocorrer com a maior independência. Já quanto ao caso de um sujeito passivo de IRC exercer simultaneamente atividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC, esta situação leva a que essa entidade tenha de separar para efeitos contabilísticos os resultados das operações ao regime geral e aí adotar as regras dos preços de transferência entre uns e outros, atendendo às regras e condições do mercado.

### **3. Da adoção do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal**

O Governo Português encarou o combate aos comportamentos considerados abusivos, assim a evasão e fraude fiscais, bem como o planeamento fiscal agressivo, como um plano prioritário para a economia nacional. O seu objetivo é garantir uma equilibrada repartição dos encargos fiscais e atingir um sancionamento mais eficaz das situações em que se verifique um incumprimento ao nível fiscal por parte do contribuinte. Estes comportamentos levam a que haja uma quebra nas receitas fiscais, havendo uma quebra nos recursos essenciais para que o Estado prossiga as suas funções, levando, por outro lado, a que os contribuintes cumpridores sejam ainda mais lesados, pois a diminuição das receitas inerente aos comportamentos evasivos e fraudulentos, conduzem a um aumento da pressão fiscal para quem paga impostos.

Assim, já em Outubro de 2011, o Governo Português criou o Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais para o triénio 2012-2014, tendo em 2015 sido já implementado um novo Plano Estratégico para o triénio 2015-2017, que “(...) assenta numa nova visão integrada da ação da administração fiscal nesta matéria, promovendo uma maior equidade fiscal na repartição do esforço coletivo de consolidação orçamental.<sup>145</sup>”. Até porque é função da ATA identificar e reagir, combatendo, o surgimento de novos comportamentos evasivos e fraudulentos, como resultado da globalização da economia, do crescimento da prática de operações de carácter ilícito e de esquemas de planeamento fiscal agressivo.

---

<sup>145</sup> Cfr. *Combate à Fraude e Evasão Aduaneiras*, Plano Estratégico 2015-2017, ..., *op cit.*, pág.17.

O primeiro Plano Estratégico 2012-2014 foi um verdadeiro sucesso com uma taxa de execução de 95%<sup>146</sup>, ou seja, a execução das medidas previstas foi quase total. Este previa as grandes linhas de atuação estratégica, a médio prazo, da administração fiscal, cujo objetivo passava por alcançar metas significativas no que toca à eficácia do combate aos fenómenos abusivos, com especial relevo para os esquemas fraudulentos complexos e para a economia informal. Inaugurou-se assim uma “(...)uma nova era no combate à economia paralela e à evasão e fraude fiscais e aduaneiras(...)”<sup>147</sup>

O primeiro plano alterou algumas normas Antiabuso do CIRC<sup>148</sup> mas também criou meios/mecanismos/normas que, apesar de não terem sido analisadas como normas Antiabuso específicas, não invalida que estejamos perante meios de reação aos comportamentos fraudulentos ou evasivos como os que já analisamos, ou mesmo perante medidas Antiabuso que atuam ao nível preventivo e outras medidas que pretende detetar situações de abuso mais simples, mais comuns, mas que, no seu todo, levam a grandes perdas de receitas.

Assim, serão medidas que, apesar de não terem sido analisadas de forma individual aquando da breve análise das normas específicas Antiabuso previstas no CIRC, merecem aqui a sua atenção, por se revelarem de elevada importância e por serem verdadeiros mecanismos que o Ordenamento Jurídico Português adotou ou pretende adotar para inverter a tendência para o aumento dos comportamentos abusivos através de uma ação articulada entre várias medidas e também vários organismos.

O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o triénio 2015-2017 (Plano Estratégico) inclui 40 medidas consideradas prioritárias para o combate à fraude e evasão fiscais, que se organizam em 5 matérias: 1. Medidas de controlo da obrigação de emissão e comunicação de faturas; 2. Medidas de controlo das obrigações em sede do IVA; 3. Medidas de controlo das obrigações em sede de IRS e IRC; 4. Medidas de controlo das obrigações de entrega de retenções na fonte e; 5. Medidas de controlo transversais. Medidas que abarcam todo o leque de atuação da AT,

---

<sup>146</sup> Cfr. *Combate à Fraude e Evasão Aduaneiras*, Plano Estratégico 2015-2017, ..., *op cit.*, pág.8.

<sup>147</sup> Cfr. *Combate à Fraude e Evasão Aduaneiras*, Plano Estratégico 2015-2017, ..., *op cit.*, pág.6.

<sup>148</sup> Cfr. *Combate à Fraude e Evasão Aduaneiras*, Plano Estratégico 2015-2017, ..., *op cit.*, pág.48, “Alargar a aplicação do regime de imputação de rendimentos previsto no artigo 66.º do Código de IRC (transparência fiscal internacional) aos casos em que a participação numa entidade residente em país, território ou região com regime fiscal mais favorável seja detida através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, de modo a tributar rendimentos não distribuídos, quando obtidos em paraísos fiscais. (...) Agravar a taxa de tributação de 21,5% para 35% para rendimentos de capitais pagos a entidades residentes em paraísos fiscais, em sede de (...) IRC. (...) Agravar o regime de desconsideração de gastos associados a pagamentos de rendimentos a entidades residentes em paraísos fiscais. (...) Alargar significativamente o regime de transparência fiscal internacional (CFC rules) relativamente à imputação a sujeitos passivos de IRC (...) de rendimentos obtidos por entidades residentes em paraísos fiscais, de modo a tributar rendimentos não distribuídos, quando obtidos em paraísos fiscais.”

pelo que, apenas nos iremos focar nas respeitantes à tributação das pessoas coletivas em sede de IRC.

No que toca às medidas de controlo da obrigação de emissão e comunicação de faturas, com a sua implementação, que já tem vindo a ser praticada, a AT conseguirá mais facilmente e de forma menos onerosa controlar todo o sistema, bem como o cumprimento das obrigações fiscais em sede de IRC, pois serão controladas todas as vias de informação que demonstrem a emissão de faturas, assim, a AT recebe informação por partes dos consumidores, das empresas (tanto a montante como a jusante), e ainda do sistema de gestão dos documentos de transporte.

A AT pretende, com a implementação destas medidas, detetar situações abusivas onde: as empresas não comuniquem algumas faturas que os consumidores comunicaram, garantindo que estas realizem a comunicação das faturas em falta; as empresas não comuniquem nenhuma fatura que os consumidores comunicaram à AT; os destinatários dos documentos de transporte que não comunicam as suas faturas e que são pessoas coletivas (não sendo entidades públicas); as empresas que alteram os seus sistemas de faturação, não comunicando faturas emitidas, o que é detetado pelo controlo da numeração das faturas que são efetivamente comunicadas por cada pessoa coletiva.

Quanto às medidas de controlo das obrigações em sede de IRC, estas também pretendem acautelar e reprimir comportamentos abusivos em relação aos valores faturados, para que seja assegurada uma tributação dos rendimentos reais das empresas. Para tal a AT pretende consolidar, como referido nas medidas anteriores, o sistema de controlo dos valores que são declarados pelas empresas em sede de IRC, o que será feito tendo como ponto de partida os dados obtidos através do sistema e-fatura e o seu cruzamento com as declarações das empresas e, assim, quando necessário a abertura de um procedimento de controlo.

Outra medida passa pela introdução de uma matriz de risco nos pagamentos de reembolsos em sede de IRC; bem como a introdução de um sistema de liquidações oficiosas em sede de IRC, com base nas informações obtidas através do e-fatura, ou seja, nas situações em que as empresas não cumpram o prazo legal da obrigação de liquidação do imposto.

Por último, nas medidas transversais, com base em cruzamentos, a AT pretende consolidar a eficácia dos controlos que são efetuados pelas restantes medidas do Plano Estratégico. Com estas medidas pretende-se que haja um elevado controlo das omissões de vendas pelas empresas, quando estas simulam a manutenção dos *stock's*., garantindo

uma grande efetividade na declaração das vendas reais, o que terá implicações nos impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas. Aqui é pretendida a criação de um sistema que permita que haja uma comunicação dos inventários das empresas, e ainda a criação de um sistema que controle rigorosamente a evasão fiscal praticada com a omissão das vendas e a permanência simulada das mercadorias, que já foram vendidas, nos inventários apresentados. Ainda nas medidas transversais, e com efeitos no IRC, é previsto um sistema de controlo da emissão e declaração de recibos de rendas urbanas e dos respetivos contratos.

Com estas medidas pretende-se um aumento na eficácia do sistema de combate à fraude e evasão fiscais, bem como à economia paralela, o que levará a um aumento da base tributável. Este Plano Estratégico, bem como toda a implementação de medidas no combate a comportamentos abusivos, terá de ser acompanhado por uma estratégia conjunta que abarque o plano legislativo, criminal, institucional e ainda em cooperação com o contribuinte, e com as diferentes áreas da ATA, o que leva a uma ação integrada e participada, tanto na sua realização, como no acompanhamento da sua execução.

Objetivando a criação de um clima de confiança entre o Estado Português e os seus cidadãos contribuintes, facilitando o cumprimento voluntário das obrigações, o que também será potenciado pela criação do Código de Boas Práticas Tributárias<sup>149</sup>, pela tentativa de melhorar a identificação das áreas de negócio mais propícias a condutas evasivas ou fraudulentas e tipificar esses riscos, com apoio da recentemente criada Direção de Serviços de Gestão de Risco. O reforço da utilização eficaz e fundamentada da cláusula geral Antiabuso, com o objetivo de combater esquemas de planeamento fiscal abusivo que ainda não sejam objeto de controlo com normas Antiabuso específicas.

O Plano Estratégico, tal como não poderia deixar de ser, prevê uma atuação coordenada, mas não só em termos nacionais, estabelecendo também fasquias no combate à evasão e fraude fiscais ao nível internacional. Aqui, pretende-se melhorar e acelerar a troca de informações, bem como a forma como essa informação é trabalhada pelas administrações fiscais. Para tal é fundamental a cooperação entre as administrações envolvidas nos casos em concreto, sendo de elevada importância o estabelecimento de parcerias, a cooperação ao nível policial e também ao nível judicial e a adoção de mecanismos que permitam a troca de informações com países terceiros.

---

<sup>149</sup> “(...)que visa a redução dos riscos tributários e a prevenção das condutas suscetíveis de os gerar, acompanhando as recomendações da OCDE sobre o bom governo das sociedades em matéria tributária. Cfr. *Combate à Fraude e Evasão Aduaneiras*, Plano Estratégico 2015-2017, ..., *op cit.*, pág.18.

Como exemplos de medidas propostas neste campo o Plano Estratégico prevê: a intensificação do controlo das operações financeiras que ocorram entre entidades relacionadas, tanto a nível nacional como internacional, como forma de serem detetadas situações que; a utilização de instrumentos de cooperação internacional, tais como acordos para a troca de informações em matéria fiscal, convenções para evitar a dupla tributação, protocolos, troca automática de informações a nível da UE. Só através deste trabalho conjunto se conseguirá a atingir metas positivas e melhorar a eficácia no combate à fraude e evasão fiscais ao nível da UE e ao nível internacional, pois só assim serão detetadas situações de evasão e fraude fiscais transfronteiras, onde se encontrem envolvidas mais do que uma jurisdição.

Para uma aplicação eficaz, fundamentada e coerente de todas estas medidas Antiabuso é fundamental que os inspetores tributários se encontrem preparados para atuarem em áreas de especial complexidade, como a identificação de esquemas de evasão e fraude fiscal a nível internacional, ou de esquemas de planeamento fiscal abusivo, sendo que para tal é necessária a sua formação e especialização nestas matérias.

Tal como se pode concluir pelo texto acima apresentado, o plano estratégico contém uma abordagem ao combate aos comportamentos abusivos que se revela específica, ou seja, a opção passará por abordar as matérias que se revelem necessárias de intervenção através do recurso a medidas Antiabuso específicas, o que vai de acordo com os desenvolvimentos ao nível a UE e a nível internacional, e o que também irá de encontro ao que aqui será explanado acerca da via mais eficiente para combater estes comportamentos.

#### **4. Combate ao Planeamento Fiscal Abusivo**

Como forma de combate à evasão fiscal e, também, no seguimento do que tem vindo a ser adotado por outras ordens jurídicas<sup>150</sup>, o Decreto-Lei n.º29/2008, de 25 de Fevereiro, introduziu no sistema fiscal português obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre os esquemas propostos ou

---

<sup>150</sup> Como são exemplo os EUA, Reino Unido e Canadá.

as situações adotadas, cuja finalidade seja a obtenção de vantagens fiscais, por forma a combater o planeamento fiscal abusivo.

O objetivo passa por detetar realidades passíveis de ultrapassar a gestão fiscal, extravasando para o campo da evasão fiscal, devendo, por isso, ser prevenidas e combatidas, nomeadamente com o recurso às normas Antiabuso específicas.

De acordo com o previsto no Decreto-Lei de prevenção e combate ao Planeamento Fiscal Abusivo, qualquer entidade que a lei classifique como promotor está adstrita à comunicação à administração tributária dos esquemas propostos a clientes ou interessados, ou ainda das situações adotadas. Para tal, é considerado planeamento fiscal qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espera que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal pelo sujeito passivo do imposto. Por vantagem fiscal entende-se qualquer redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto ou a obtenção de um benefício fiscal, o qual não se alcançaria sem o recurso a esses esquemas ou atuações.

Encontram-se sujeitos à comunicação os esquemas ou atuações, de acordo com o artigo 4.º do referido diploma, que envolvam a participação de entidades sujeitas a um regime fiscal privilegiado, a participação de entidades total ou parcialmente isentas, quando estejam em causa operações financeiras ou sobre seguros que sejam susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, tal como a locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros, ou ainda que impliquem a utilização de prejuízos fiscais. Independentemente de se enquadrarem ou não numa das situações descritas, encontram-se sempre obrigados a comunicar os esquemas de planeamento fiscal quando estes sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respetivo promotor.

Atendendo ao art.5.º do diploma, os promotores são aqueles que, no exercício da sua atividade económica, prestam, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário. A título de exemplo, são elencadas as seguintes entidades: instituições de crédito e demais instituições financeiras, revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas, advogados e solicitadores e as respetivas sociedades, técnicos oficiais de contas e outras entidades que prestem serviços de contabilidade.

Na comunicação, que deve ter lugar nos vinte dias seguintes ao término do mês em que o esquema ou a atuação de planeamento fiscal tenha sido proposta pela primeira

vez, tem de compreender determinados elementos, previstos no art.8.º, n.1. Prevê a descrição pormenorizada do esquema ou da atuação de planeamento fiscal, incluindo designadamente a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transações propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida; a indicação da base legal relativamente à qual se afere, se repercute ou respeita a vantagem fiscal pretendida; a indicação do nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do promotor.

A previsão deste mecanismo encontra-se em total concordância com o Projeto BEPS, nomeadamente com o Plano de Ação 5 cujo objetivo passa por combater da forma mais eficaz as condutas tributárias prejudiciais, atendendo à transparência e à substância.

## **5. A jurisprudência do TJUE e a definição de conceitos relevantes no plano nacional – o abuso na aplicação das normas de Direito Nacional**

O DUE muitas vezes condiciona, impondo limites restritivos, a legislação interna criada com o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais. Não raras vezes, as normas utilizadas pelas jurisdições internas para combater os comportamentos abusivos não têm na sua base motivos que sejam justificativos, para limitar certas matérias, no entender do TJUE, onde assume que estas não possuem relevância comunitária, que são desproporcionais ou ainda que possuem um caráter discriminatório. Só em casos excecionais as medidas nacionais conseguem passar pelo crivo do TJUE, ou seja, pelo teste do princípio da proporcionalidade ao qual são sujeitas as normas nacionais de combate à evasão e fraude fiscais. A não existência de uma norma comunitária Antiabuso, leva a que o combate a estas condutas abusivas, no entender do TJUE, passe por recorrer a normas gerais dos ordenamentos dos Estados Membros ou a jurisprudência dos seus tribunais.

Através de uma análise jurisprudencial encontramos a definição de alguns conceitos que são de extrema relevância, não só para identificar se determinada conduta é evasiva ou fraudulenta, como também para aferir da compatibilidade da norma aplicada pelo EM, com o previsto no TFUE.

## 5.1. Da evasão e do abuso

No entender do TJUE, os sujeitos passivos que, numa situação normal, se encontrariam protegidos pelo Direito da União Europeia, podem ver essa proteção ao nível dos direitos perdida quando recorrem a instrumentos abusivos desses mesmos direitos. Esta perda de direitos só se verifica em casos excepcionais, quando verificada determinada conduta. Podemos referir, atendendo ao acórdão *Emsland-Starke*<sup>151</sup> e ao acórdão *Halifax*<sup>152</sup>, que apenas nos encontramos numa situação de abuso quando, apesar de haver um cumprimento formal do que se encontra estabelecido nas normas europeias pertinentes, o objetivo das mesmas não é alcançado, havendo ainda a intenção de obter determinada vantagem através da distorção das condições necessárias para tal.

## 5.2. Dos expedientes puramente artificiais

O TJUE identifica situações que, *de per se*, não são suficientes para constituir expedientes puramente artificiais e, por isso, abusivos. Assim sendo, em grande número, as justificações apresentadas pelos EM para a adoção de determinada norma fiscal adotada não são aceites pelo TJUE, por este não considerar estar perante uma situação que configure um expediente abusivo, não carecendo assim e relevância comunitária, sendo desproporcional ou até discriminatória.

No acórdão *ICI*<sup>153</sup>, o simples facto de uma empresa secundária estar deslocada noutro EM não pode, *de per se*, ser reconduzido à origem de um caso de evasão fiscal apenas por haver uma diminuição das receitas fiscais, o que “(...) não figura entre as razões enunciadas no art.56.º do Tratado e não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral que possa ser invocada para justificar uma desigualdade de tratamento em princípio incompatível com o artigo 52.º do Tratado”<sup>154</sup>. A tentativa de minimizar a carga fiscal por parte de uma sociedade é completamente válida e aceite, desde que os esquemas adotados, com vista à sua minimização, não conduzam a um expediente puramente artificial. Nesse sentido, quando um sujeito passivo não tenha

---

<sup>151</sup> Processo C-110/99, parágrafo n.º52 e n.º53, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?cid=577406>.

<sup>152</sup> Processo C-255/02, parágrafo n.º74 e n.º75, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?cid=577406>.

<sup>153</sup> Processo C-264/96, parágrafo n.º26, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?cid=577406>.

<sup>154</sup> Parágrafo n.º28.



recorrido a práticas consideradas abusivas, as normas nacionais não podem causar entraves aos seus direitos, nomeadamente limitando o exercício do direito de livre circulação<sup>155</sup>.

Assim, para que os EM possam aplicar normas Antiabuso, devem identificar de forma clara e precisa a existência dos elementos abusivos. No acórdão *Cadbury Schweppes*<sup>156</sup>, o TJUE defende, para além da análise do elemento subjetivo, a análise dos elementos objetivos que possam ser verificados por terceiros, assim, um estabelecimento real, com existência física comprovada, com funcionários e equipamentos, passível de refletir uma realidade económica devem considerar-se como genuínos. Ao invés, “(s)e a verificação de tais elementos conduzir à conclusão de que a SEC corresponde a uma implantação fictícia que não exerce qualquer actividade económica efectiva no território do Estado-Membro de acolhimento, deve-se considerar que a criação desta SEC apresenta o carácter de um expediente puramente artificial Tal pode ser o caso, designadamente, de uma filial «caixa de correio» ou de «fachada»<sup>157</sup>”.

Para a classificação de um expediente como puramente artificial torna-se necessária uma ponderação onde haja prevalência da substância em relação à forma, sendo assim necessária a análise dos objetivos e dos motivos previstos nas normas nacionais e da UE em relação aos objetivos e motivos reais dos sujeitos passivos.

O TJUE tem defendido que apenas será passível a admissão, enquanto justificação para o combate à fraude fiscal, dos esquemas absolutamente artificiais cujo objetivo seja evitar a norma fiscal. Podendo, nesses casos, os Estados Membros, recorrer a medidas para o combate a estas práticas abusivas. Aqui, a necessidade de evitar a evasão e a fraude fiscais pode ser uma razão bastante para proteção do interesse público, passível de justificar uma restrição às liberdades fundamentais, tendo contudo que, para além de existir um expediente puramente artificial, tal como acima referido, serem estas normas proporcionais, para que sejam legítimas.

### 5.3.Da proporcionalidade

---

<sup>155</sup> Apenas por se verificarem taxas de tributação inferiores nos territórios onde estes se encontram. Cfr. Ac. *Eurowings*, Processo C-294/97, Parágrafo n.º44, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?cid=577406>.

<sup>156</sup> Processo C-196/04, parágrafo n.º64 ao n.º68, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?cid=577406>.

<sup>157</sup> Parágrafo n.º68.

Apesar desta aparente limitação por parte da UE no que toca à aplicação de normas Antiabuso nacionais e que se prende com a sujeição destas, por parte do TJUE, a um rigoroso teste de proporcionalidade<sup>158</sup>, a verdade é que, os EM, têm o apoio total da UE para aplicarem os instrumentos necessários ao combate à evasão e fraude fiscais, bem como do planeamento fiscal agressivo, desde que os EM respeitem determinadas normas e determinados procedimentos, que devem ser previstos casuisticamente. Assim, o acórdão *Cassis de Dijon*<sup>159</sup>, enuncia as razões que podem justificar a criação de restrições às liberdades fundamentais, sendo elas a luta contra a evasão e contra a fraude fiscal, a existência de uma necessidade de proteger e salvaguardar o controlo fiscal, a proteção do princípio da territorialidade, a coerência do ordenamento tributário e ainda os critérios de distribuição do poder ao nível tributário.

Como forma de evitar que sejam aplicadas restrições indevidas, é necessário que, quando se deteta a existência de um expediente puramente artificial, o contribuinte possa se defender, apresentando provas que justifiquem a não aplicação de determinada norma. No que toca ao ónus da prova, só no caso em concreto é possível determinar se este recai ou não sobre o contribuinte. Relativamente a este assunto, a Comissão “(...) considera que o ónus da prova não deve recair unicamente no contribuinte e que se deve ter em conta a capacidade de cumprimento geral por parte do contribuinte e o tipo de disposição em questão<sup>160</sup>, defendendo ainda que o resultado da avaliação feita pela Administração Fiscal deverá ser passível de controlo jurisdicional independente.

## **6. Benefícios e desvantagens da CGAA e das normas Antiabuso específicas**

### **6.1. Uma viagem pela visão da Doutrina**

Quando perante atos ou negócios que manipulem a carga tributária, por forma a esta ser reduzida, a AT e os tribunais terão tendência a agir por forma a impedir as reduções da tributação por estes meios, porquanto são considerados ilegítimos, no

---

<sup>158</sup> Cfr. Acórdão *Emsland-Starke*, Processo C-110/99, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?cid=577406>.

<sup>159</sup> Processo C-120/78, parágrafo n.º8. No Acórdão *Thin Cap*, Processo C-524/04, também é defendido o estabelecimento de critérios presuntivos razoáveis para que se proceda à aplicação de normas Antiabuso a nível nacional, no interesse da prossecução da segurança jurídica dos contribuintes e da exequibilidade da atuação das administrações fiscais.

<sup>160</sup> Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, *A aplicação de medidas Antiabuso na área da tributação direta – na EU e em relação a países terceiros*, COM (2007) 785 final, pág.5.

entanto, a AT e os tribunais terão de agir em conformidade com os preceitos legais e no âmbito em que estas normas o permitirem. Por tal, torna-se necessária uma constante adaptação e avaliação do sistema tributário e da atuação dos contribuintes para que se combatam estes comportamentos, se salvasse o sistema tributário, bem como a segurança jurídica.

Claro que o legislador fiscal não conseguirá prever de forma exaustiva todos os negócios jurídicos que se considerem dever estar sujeitos a tributação ou a um determinado nível de tributação, no entanto, por forma a manter a segurança jurídica na aplicação da lei fiscal, terá de se encontrar no OJ tributário sinais certos de uma intenção de tributar, para que se possa aplicar uma norma Antiabuso<sup>161</sup>.

Neste ponto pretendemos entender os desenvolvimentos na doutrina acerca da melhor opção para prosseguir um combate aos comportamentos abusivos, se a opção por uma estratégia baseada em normas Antiabuso gerais, através da CGAA, se a criação de normas Antiabuso específicas, de acordo com as realidades que o legislador entender que necessitam de uma intervenção.

Antes cumpre referir novamente que entre estas normas existe diferenças fundamentais. Enquanto a CGAA, atendendo à estrutura, é dinâmica e preventiva, e quanto ao procedimento, este é especial, de efeito suspensivo e suscetível de recurso contencioso autónomo. Por seu turno, as normas Antiabuso específicas, que têm sofrido um paradoxal aumento desde a CGAA, são casuísticas, ou seja, criadas para um caso claramente identificado, estáticas, não flexíveis, e reativas, pois operam *a posterior*.

Uma norma Antiabuso geral, no caso nacional, a CGAA, será aquilo que a AT e os próprio tribunais dela fizeram<sup>162</sup>, ou seja, tudo dependerá do aplicação que esta terá, porquanto, tendo esta surgido para combater e, principalmente, prevenir o cada vez maior crescimento dos comportamentos abusivos, só cumprirá os seus objetivos se aplicada nessas situações e quando permita que se verifique um decréscimo desses comportamentos. Situação que não poderemos dizer que se verificou.

Na doutrina alguns autores exaltam as qualidades e as características da CGAA, como acontece como SALDANHA SANCHES<sup>163</sup> que indica que “(...)a criação de uma

---

<sup>161</sup> De referir que “[a] evitação fiscal abusiva não pode confundir-se com a mera tentativa do contribuinte para reduzir a sua tributação ou para ponderar cuidadosamente – planeamento fiscal não-abusivo – as consequências da lei fiscal na sua atividade empresarial ou pessoal.” Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites...*, *op cit*, pág.28 e39.

<sup>162</sup> Vide “Os pecados originais no seu conturbado nascimento e os erros textuais na sua formulação são ainda assim o menos importante: ela constitui um instrumento imperfeito mas ainda assim suscetível de uma legitimação *ex post* se for devidamente aplicada.”, Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites...*, *op cit*, pág.42.

<sup>163</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites...*, *op cit*, pág.44.

cláusula geral anti-abuso que, obrigando a Administração Fiscal a demonstrar que se verificou por parte do sujeito passivo um comportamento que preencha e que dê a este a possibilidade de provar que agiu de acordo com uma intenção empresarial legítima permita uma tributação mais racional e mais justa, salvaguardando uma concepção operacional de segurança jurídica na relação jurídico tributária.”

Também MENZES LEITÃO<sup>164</sup> se referia à necessidade de criação de uma CGAA em Portugal, antes de esta ser introduzida no OJ, “(...)do ponto de vista do normal funcionamento dos mercados, a possibilidade de distorcer a concorrência por meio da adoção de comportamentos menos avessos ao risco ou a criação de instrumentos financeiros que se destinam apenas a explorar certas distorções da lei fiscal, não é uma forma eficiente de concorrência. E isto pode ser impedido sem qualquer lesão da segurança jurídica por meio de uma disposição semelhante à que encontramos no 41 do AO alemão onde se previne o abuso das formas negociais: pois como já foi salientado, se nos encontramos perante um comportamento que constitui pura manipulação jurídica das formas negociais não há um interesse digno de tutela jurídica e por isso não existe nenhuma lesão da confiança.”

Nesse sentido também GONÇALO AVELÃS NUNES, defendendo que a CGAA constitui um “(...)instrumento adequado e necessário para a salvaguarda dos interesses constitucionalmente protegidos dos contribuintes, nomeadamente a certeza, e seguranças jurídicas e a liberdade de conformação, que o legislador e a Administração Fiscal têm que respeitar<sup>165</sup>”.

SALDANHA SANCHES<sup>166</sup>, destaca a posição do TJUE<sup>167</sup> cuja preferência passa pela adoção de normas gerais Antiabuso, em detrimento das normas específicas, fundamentando desde logo pela existência de um procedimento próprio de aplicação para a norma geral, contraposto à aplicação casuística das normas especiais, considerando que para as normas específicas também o legislador deveria ter estabelecido um procedimento. Referindo ainda que “(...) uma cláusula geral Antiabuso ao serviço de um ordenamento – ou de um direito – justo e solidário é como a sua

---

<sup>164</sup> LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, “A aplicação de medidas Anti-abuso na luta contra a evasão fiscal”, in *Fisco*, nº107, pág.35.

<sup>165</sup> GONÇALO AVELÃS NUNES, “ *A cláusula geral antibuso de direito em sede fiscal* - art. 38º, nº 2 da Lei Geral Tributária. À luz dos princípios constitucionais do direito fiscal”, in *Revista Fiscalidade*, nº 3, Julho/2000, pág.52.

<sup>166</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, “Normas Anti-abuso, ..., *op cit.*”, pág.319-321.

<sup>167</sup> No livro ainda como Tribunal de Justiça das Comunidades.

proteção imunitária contra todos os ataques a si próprio que mais não são do que ataques aos desígnios da Constituição e do Povo”<sup>168</sup>.

Ainda SALDANHA SANCHES, mas agora em conjunto com TABORDA DA GAMA<sup>169</sup> referem que a criação de uma CGAA permite a concretização de princípios fundamentais, como a igualdade fiscal, a justiça e ainda a realização do estado social. “Só faz sentido falar-se em cláusula geral antiabuso e derrogação do sigilo bancário como pressupostos metodológico e administrativo do princípio da solidariedade, dando-se como assente – *perspicua vera non sunt probanda* – um facto: o que de modo livre e espontâneo, um número significativo de contribuintes não suporta a carga fiscal devida, não declarando certos rendimentos e/ou recorrendo a formas abusivas de diminuição da tributação.”

PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO<sup>170</sup>, sobre a CGAA, considera que verificamos “(...) em Portugal, o nosso legislador não adotou o princípio da tributação segundo a “consideração económica” dos negócios e atos jurídicos como se infere pela leitura do n.º2 do artigo 11.º da LGT. Deixou-se a liberdade da conformação dos atos e negócios jurídicos e a segurança das relações jurídicas sobre fins gerais da tributação, o que não teria sucedido se ao invés, se adotasse uma norma geral de pura interpretação económica das normas fiscais. Vigora, assim, o princípio da tributação segundo a substância jurídica, mas não em absoluto, uma vez que este princípio deverá ceder nos casos em que se colocam em causa os princípios da igualdade e da equidade que sustentam a ordem fiscal. Desta forma, dir-se-á que o n.º2 do artigo 38.º da LGT, que prevê a cláusula geral Antiabuso, tem em vista uma adequada conciliação do princípio da segurança com o interesse público de uma justa distribuição dos encargos tributários pelos contribuintes, devendo estes dois princípios serem conjugados, de forma a não colidirem e não se sobreponem um ao outro.”

Referindo ainda que “[a]nteriormente à previsão legal da cláusula geral Antiabuso e com o intuito de combater a evasão *extra legem*, já se encontravam previstas normas especiais e sectoriais Antiabuso que operam através do recurso a presunções e ficções legais, em relação a casos concretos e específicos, sancionando os comportamentos evasivos.

---

<sup>168</sup> J. L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA, “Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso”, in *GRECO*, Marco Aurélio, GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.), *Solidariedade Social e Tributação*, 2005, pág.106.

<sup>169</sup> J. L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA, “Pressuposto... *op cit.*, pág.90.

<sup>170</sup> PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO, *A cláusula...*, *op cit.*, pág.79.

Todavia, o legislador rapidamente se apercebeu de que esta não era a forma mais eficaz de combater a evasão fiscal. Sentindo necessidade de encontrar um mecanismo que, ao invés de sancionar os comportamentos abusivos, atuasse num momento anterior, evitando-os, surge, assim, no direito fiscal português, a cláusula geral Antiabuso<sup>171</sup>.

Já outros autores colocam alguns problemas à CGAA, tal como DIOGO LEITE CAMPOS<sup>172</sup> que questiona se a CGAA não será inconstitucional, atendendo aos princípios da certeza e da segurança na tributação de um Estado de Direito. Entende ser distinto criar normas específicas ou normas gerais, onde, nestas últimas, não haverá uma rigorosa delimitação dos seus pressupostos, o que colocará em causa a segurança dos contribuintes.

CASALTA NABAIS<sup>173</sup> entende que, com a aplicação da CGAA a AT encontra-se munida de poderes muito amplos, que poderão violar a liberdade de disposição económica dos indivíduos e das empresas e que decorre do princípio do Estado Fiscal. O autor considera ainda que fica assim uma porta aberta, onde poderão passar todos os atos e negócios praticados por uma empresa.

Quanto às medidas Antiabuso específicas, vários autores também defendem a opção por esta via, tal como MENEZES LEITÃO. Para este autor, entre uma opção por normas específicas e uma CGAA, no nosso OJ, seria preferível que o combate aos comportamentos abusivos dos contribuintes foi realizado através de normas/medidas específicas Antiabuso, pois que as cláusulas gerais não têm alcançado um resultado desejável noutros países, tais como a Espanha e a Alemanha. Para justificar tal opção, o autor salienta os contornos imprecisos desta CGAA, que acabam por fazer com que a sua aplicação seja discutível na grande parte dos casos.

Situação que conduz a que os Tribunais, com fundamento em razões de segurança, se inibam muitas vezes de a aplicar. O autor destaca ainda o facto de “(...) numa redacção que cada vez se vem tornando mais complexa, adoptam-se aqui simultaneamente as doutrinas do fim evasivo, do abuso de lei e do resultado económico equivalente, que servem para estender, com base no elemento subjetivo da intenção evasiva, a aplicação da lei tributária a negócios jurídicos de fim económico equivalente aos negócios tributados<sup>174</sup>”.

---

<sup>171</sup>PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO, *A cláusula...*, *op cit.*, pág.81.

<sup>172</sup>DIOGO LEITE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1997, pág.171 e 172.

<sup>173</sup>JOSÉ CASALTA NABAIS, “Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos seus Problemas”, in *Boletim de Ciência Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, Vol. XLV-A, 2002, pág.605.

<sup>174</sup>LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, “A aplicação...”, *op cit.*, pág.44 e 45.

GONÇALO AVELÃS NUNES<sup>175</sup> aponta benefícios destas normas, mas não sem deixar de levantar alguns problemas. Entende as normas específicas Antiabuso são úteis e eficientes o que leva à sua adoção por diversos países, no entanto, considera que estas levantam alguns problemas de aplicação, porquanto têm um âmbito de aplicação limitado, pois esgotam-se nas situações que taxativamente preveem, atuam em momento posterior relativamente ao momento em que acontece o comportamento abusivo e são ainda passíveis de contorno com o recurso à construção de soluções que não se encontrem taxativamente previstas nas mesmas normas.

SALDANHA SANCHES dedica também umas palavras às normas Antiabuso específicas, destacando que a “(...) vantagem das normas anti-abuso específicas, de aplicação mais ou menos automática, é a dispensa da Administração fiscal (e dos tribunais), quer do esforço da indagação, quer da responsabilidade da decisão”<sup>176</sup>. Pois que, uma vez previstas na lei para contornar determinados comportamentos específicos e abusivos dos contribuintes, a AT encontra-se vinculada à aplicação destas normas.

Entende ainda o autor que “(...)na discussão sobre os méritos e deméritos das normas anti-abuso específicas, só se pode obter uma resposta concludente quando a aplicação das normas e as suas consequências concretas nos permitam testar o funcionamento do sistema e a legitimidade das consequências – ou seja, com o princípio a sofrer o teste da sua aplicação ao caso concreto.”<sup>177</sup>

Já GUSTAVO LOPES COURINHA<sup>178</sup> apresenta críticas contra as normas Antiabuso específicas, pois considera estas normas como antissistemáticas, considerando que a sua proliferação oculta o propósito do legislador, dificulta a tarefa do intérprete na identificação dos princípios fundamentais do sistema e ainda que pode ser contrária às imposições comunitárias em matéria de liberdades económicas e proibição de discriminação.

## 6.2. Análise crítica

Neste ponto será apresentada a posição defendida acerca do tema debatido na presente dissertação, ou seja, se o combate aos comportamentos abusivos será

---

<sup>175</sup> GONÇALO AVELÃS NUNES, *A Cláusula...*, *op cit.*, pág.46 e 47.

<sup>176</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites...*, *op cit.*, pág. 206.

<sup>177</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os limites...*, *op cit.*, pág.226.

<sup>178</sup> GUSTAVO LOPES COURINHA, *Evasão, Elisão e Planeamento. As normas anti-abuso*, II Congresso Direito Fiscal, Almedina, 11 Outubro 2011.

prosseguido de forma mais eficaz através de um recurso a normas específicas Antiabuso, ou a normas gerais Antiabuso, isto mesmo antes de serem apresentados os desenvolvimentos no plano Europeu e Internacional, sendo que, quando estes planos forem apresentados serão sempre tecidas as devidas conclusões a final, por forma a também consolidar a posição aqui adotada.

Quanto à opção por uma norma geral Antiabuso, ao longo dos tempos esta foi criticada por diversos autores, tal como foi referido no ponto anterior, com a indicação de que os contribuintes correm o risco de cair em situações de incerteza na celebração de determinados negócios, onde poderá ser anulada a sua liberdade de legitimamente recorrer ao planeamento fiscal.

Quanto ao que nos apraz dizer, no nosso entender a CGAA encontra diversos entraves à sua aplicação, como o sejam a dificuldade da sua fundamentação, a necessidade de observação de critérios subjetivos, a interpretação e aplicação da CGAA ao caso concreto. Para além de que coloca em crise diversos direitos, pois ataca a certeza jurídica que deve imperar num OJ, sendo violadora dos princípios da certeza e da segurança jurídicas, bem como da suficiente determinação dos tipos legais de imposto e, conseqüentemente do princípio da tipicidade fechada que deve caracterizar o OJ tributário.

Diversos autores também defendem que uma CGAA permite uma maior justiça na distribuição dos encargos tributários e que contribui para a redução da necessidade de densificação normativa do ordenamento jurídico. Aqui o problema é que em teoria isto seria o ideal dos objetivos a atingir, mas, na prática a situação não se verifica e a CGAA não tem, praticamente, aplicação por parte da AF, não cumprindo nenhum dos objetivos para que foi criada. Assim sendo, se o combate aos comportamentos abusivos se ficasse pela criação e suposta aplicação de uma CGAA, a opção pelos comportamentos abusivos continuaria a não encontrar entraves e o seu aumento continuaria a se verificar, não sendo combatido de nenhuma forma, a não ser através de uma criação que não passa do plano teórico. Continua a tratar-se de uma incógnita jurídica, que tem por base conceitos subjetivos, vagos e de reduzida aplicação prática.

Assim sendo, não obstante ser verdade que a CGAA se encontra em vigor e à disposição da AT, bem como o facto de diversos OJ preverem nas suas legislações normas gerais Antiabuso, como também já foi referido, o que acontece é que a sua viabilidade prática é quase inexistente.



Quanto às vantagens das normas Antiabuso específicas, estas permitem uma predeterminação do comportamento do SPI, podendo este adaptar a sua atuação ao que sabe poder ou não fazer, vendo aqui as suas tendências para contornar a lei fiscal bloqueadas, obtendo assim um combate aos comportamentos abusivos mais abrangente e mais eficaz. Não que também não se poderá conceber a continuidade de previsão de uma CGAA, vista como que uma “válvula de segurança” do OJ tributário, por forma a poder ser utilizada para situações novas que necessitem de ser combatidas e que ainda não haja uma previsão específica, no entanto, para que tal mecanismo também seja viável e eficaz deveria de sofrer alterações para que a sua aplicação pela AF fosse fomentada.

Assim, atualmente, a AT acabou por optar, na maioria dos casos, pela aplicação das normas Antiabuso específicas, na medida em que estas preveem a inversão do ónus da prova, ao contrário do que sucede na CGAA, onde o procedimento, previsto no art.63.º do CPPT, prevê que seja a própria AF a demonstrar que se encontram preenchidos os pressupostos que levam à aplicação das consequências previstas na referida CGAA, o que torna a sua aplicação mais complexa e inibe a AF de recorrer a este mecanismo.

Por último, cumpre referir que, independentemente do mecanismo adotado, terão sempre de ser respeitadas as garantias dos contribuintes, tanto na criação das normas Antiabuso, como na sua aplicação. Certo é que estamos perante uma realidade onde a dificuldade de contornar a tendência dos contribuintes é elevada, no entanto, não menos verdade é que a necessidade de alterar o panorama atual é cada vez mais urgente e, dado a evolução, em termos quantitativos, dos casos quer de planeamento de fiscal agressivo, quer de evasão, quer de fraude fiscal, têm disparado e sem tendência para diminuir, o que só reforça a necessidade de ser adotada uma estratégia distinta, onde o combate específico aos comportamentos abusivos será a via mais eficaz.

## CAPÍTULO III – AS NORMAS ANTIABUSO NO PLANO EUROPEU – TENDÊNCIAS ATUAIS

### 1. A importância de combater os comportamentos abusivos ao nível Europeu

Os EM têm presente e reconhecem a necessidade e a importância de adotar medidas eficazes no combate a evasão e fraude fiscais, enquanto comportamentos abusivos, lutando também assim contra o planeamento fiscal agressivo<sup>179</sup>.

Esta necessidade estende-se para lá da UE, o que faz com que se mostre de elevada importância a cooperação dos EM com os países terceiros, nomeadamente através de acordos intergovernamentais de troca automática de informações.

Os trabalhos da Comissão da União Europeia<sup>180</sup>, bem como do Conselho da União Europeia, no domínio do desenvolvimento de medidas de combate ao planeamento fiscal agressivo, e à evasão e fraude fiscais são de grande importância e utilidade para uma atuação eficaz ao nível europeu.

As medidas de combate à evasão e fraude fiscais, no domínio da UE, têm de respeitar o princípio da subsidiariedade, previsto no art.º5 do Tratado da União Europeia, onde apenas deverá intervir quando os objetivos não possam ser suficientemente alcançados pelos EM, bem como o princípio da proporcionalidade previsto no mesmo artigo, não devendo adotar medidas que vão além do necessário para atingir o objetivo em causa. A UE tem ainda de ter em atenção a sua competência no domínio fiscal, para tal é necessário atender ao Artigo 115.º do Tratado da União Europeia, enquanto permissivo à adoção de instrumentos suscetíveis de combater comportamentos fraudulentos ou abusivos, prevê também a adoção de diretivas com vista à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos EM.

---

<sup>179</sup> Carta de intenções relativa à preparação do programa de trabalho da Comissão para 2015 e à programação interinstitucional, Bruxelas, 13.Novembro.2014, pág.4; Nota de envio do Secretário-Geral da Comissão Europeia para o Secretário-Geral do Conselho da União Europeia, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais*, COM(2012)722final, Bruxelas, 11 de Dezembro de 2012 (13.12), 17637/12, pág.2; assim como os variados documentos da UE analisados nesta dissertação, onde, mesmo que implicitamente podemos encontrar esta preocupação de controlar e combater os comportamentos abusivos.

<sup>180</sup> Como o Plano de Ação da Comissão, recomendações relativas ao planeamento fiscal agressivo, recomendações relativas à boa governação em matéria fiscal nos países terceiros; documentos que serão analisados ao longo do presente capítulo.

No que toca ao planeamento fiscal agressivo, o Conselho da União Europeia define-o como “(...) uma questão mundial que consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais para reduzir as obrigações fiscais”<sup>181</sup>.

A erosão da base tributável provocada por um planeamento fiscal agressivo acarreta consequências gravosas para os EM, que vêm as suas receitas fiscais afetadas, bem como o funcionamento do mercado interno adulterado. Assim, está também nas mãos dos EM atuarem de forma a contornar as atuais tendências abusivas, adotando as medidas necessárias para lutar contra o planeamento fiscal agressivo, atuando assim em coordenação com a UE.

## **2. O Direito da União Europeia e as medidas Antiabuso em sede de tributação das pessoas coletivas**

No plano Europeu, tem-se entendido estar perante uma situação de abuso do Direito da União quando um cidadão da União Europeia obtém uma vantagem que entra em colisão com as finalidades das disposições do Direito da União<sup>182</sup>. Por sua vez, não configurará uma situação de abuso de direito, em termos europeus, quando se recorre a um direito conferido por determinada disposição europeia como forma de beneficiar de regime nacional mais favorável. A análise feita ao nível europeu, nomeadamente pelo TJUE, será sempre numa perspetiva de concordância entre as disposições nacionais e o DUE.

O TJUE tem admitido a figura do abuso como justificativa da existência de restrições às liberdades fundamentais protegidas pelo DUE. Para tal tem recorrido a um conjunto de pressupostos que exige serem verificados: a existência de abuso; a existência de uma restrição; a existência de razões de interesse público que justifiquem a restrição; e aprovação no teste da proporcionalidade<sup>183</sup>.

---

<sup>181</sup> Cfr. Comunicado de Imprensa, 3238.<sup>a</sup> Reunião do Conselho, Assuntos Económicos e Financeiros, 14.Mai.2013, Bruxelas, pág.14.

<sup>182</sup> Cfr. ANA PAULA DOURADO, *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Direta*, Coimbra Editora, Janeiro de 2010, pág.156.

<sup>183</sup> Vide Ac. Cadbury Schweppes, Processo C-196/04, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?cid=577406> e Ac. Hughes de Lasteryie du Saillant, Processo C-9/02, também disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?cid=577406>.

É na tributação direta, como o sejam o IRS e o IRC que existe uma maior suscetibilidade para os comportamentos que constituam fraude e evasão fiscais, bem como planeamento fiscal agressivo. Nos impostos diretos, a regulamentação fica a cargo dos próprios Estados Membros, pois não existe uma harmonização destes impostos por parte da União Europeia, não obstante o facto de estes deverem estar em concordância com os princípios e as liberdades do DUE<sup>184</sup>.

É de extrema importância que todos paguem a sua parte dos impostos<sup>185</sup>, e para tal, são necessárias novas medidas que melhorem a eficiência na cobrança dos impostos e no combate aos comportamentos abusivos, à fraude e à evasão fiscal, o que poderá ser feito através de uma coordenação de posições da UE, quer com os EM, quer com a OCDE e o G20, para o desenvolvimento das normas que são acordadas ao nível internacional.

### **3. A introdução de normas Antiabuso nas diretivas – o abuso em matéria harmonizada<sup>186</sup>**

A aprovação de diretivas<sup>187</sup> foi uma das estratégias adotadas no que toca à coordenação dos impostos diretos e do DUE, sendo que algumas delas contêm verdadeiras normas Antiabuso.

Regime fiscal comum aplicável aos **pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes** – Diretiva 2003/49/CEE, de 3 de Junho de 2003

A presente diretiva não inclui uma norma específica para o combate à fraude e evasão, no entanto autoriza a adoção de medidas internas ou convencionais contra as

---

<sup>184</sup> Atendendo às recomendações do TJUE e ao previsto no TFUE.

<sup>185</sup> Atendendo a “(...)que se estima que um bilião de euros de potenciais receitas fiscais se perde todos os anos na EU devido à fraude e à elisão fiscal(...)”, *Cfr.* Relatório Anual sobre a Fiscalidade, *Resolução do Parlamento Europeu*, de 25 de Março de 2015, (2014/2144(INI), disponível para consulta em <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2015-0040+0+DOC+XML+V0//PT>.

<sup>186</sup> Nas matérias harmonizadas considera-se que há abuso quando as operações tenham como principal objetivo a obtenção de vantagens fiscais. As áreas harmonizadas em matéria de fiscalidade direta ainda enfrentam, por vezes, a recusa, o não aceitar, o tratamento de certa matérias pela da UE. Já nas matérias que não se encontram harmonizadas o abuso apenas será relevante quando o único propósito do ato ou negócio seja o de obter vantagens fiscais.

<sup>187</sup> “(...)as diretivas da UE devem, sempre que apropriado, ser o instrumento de eleição para implementar as conclusões da OCDE sobre a BEPS na UE, a fim de garantir a segurança jurídica e a proporcionalidade no nível de harmonização exigido pelo mercado único.”, *Cfr.* Conclusões do Conselho sobre a tributação das sociedades – erosão da base tributável e transferência de lucros (BEPS), Comunicado de Imprensa, 910/15, 08/12/2015.

práticas abusivas, o que se encontra previsto no 6 considerando da presente diretiva, bem como no seu art.º5<sup>188</sup>. Quanto à matéria do pagamento de juros e royalties, encontra-se prevista a criação de uma nova cláusula Antiabuso, a ser trabalhada depois do debate dos Ministros das Finanças da UE sobre a tributação eficaz, dado que estes concordaram em reunir esforços a curto prazo<sup>189</sup>.

Regime fiscal comum aplicável às **sociedades-mães e sociedades afiliadas** de Estados-Membros diferentes, Diretiva 2015/121 de 27 de Janeiro de 2015, que altera a Diretiva 2011/96/EU, de 30 de Novembro de 2011

A introdução, na Diretiva em análise, de uma norma mínima comum a ser aplicada contra os comportamentos/práticas abusivas poderá se revelar muito útil para combater as utilizações indevidas da diretiva e assegurar coerência na sua aplicação nos diferentes EM. Assim, “(...)Os Estados-Membros não concedem os benefícios da presente diretiva a uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade da presente diretiva, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes.<sup>190</sup>”.

Os EM devem fazer uso da norma Antiabuso para combater os esquemas que são, na sua totalidade, não genuínos, no entanto, tal não quererá dizer que não poderá ser utilizada nos casos em que apenas determinadas partes do esquema sejam, de forma isolada, não genuínas, por forma a ser otimizada a eficácia da norma. Com a diretiva não se pretende afetar, de modo algum, a capacidade dos EM de aplicar as suas disposições nacionais ou convencionais de combate aos comportamentos abusivos, à evasão e à fraude fiscais.

Diretiva 2009/133/CE<sup>191</sup>, de 19 de Outubro de 2009, regime fiscal comum aplicável às **fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações** entre sociedades de Estados-Membros diferentes, que altera a Diretiva 90/434/CEE com as sucessivas alterações<sup>192</sup>. Com estas Diretivas são criadas regras comuns aplicáveis às

<sup>188</sup> Disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0049>.

<sup>189</sup> Conclusões do Conselho sobre a tributação das sociedades – erosão da base tributável e transferência de lucros (BEPS), Comunicado de Imprensa, 910/15, 08/12/2015, ponto 19.

<sup>190</sup> Cfr. Art.1º da Diretiva 2015/121 de 27 de Janeiro de 2015, disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32015L0121>.

<sup>191</sup> Disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:310:0034:0046:PT:PDF>.

<sup>192</sup> Diretiva 2005/19/CE do Conselho e a Diretiva 2006/98/CE do Conselho.

reestruturações de empresas, que sejam neutras do ponto de vista da concorrência, assegurando-se, também um diferimento da tributação dos rendimentos, lucros e mais-valias que resultem de um reagrupamento de empresas, sempre salvaguardando o direito dos EM, no que toca à tributação. Outro dos objetivos passa por eliminar os obstáculos criados ao funcionamento do mercado interno, tal como o é a dupla tributação, criando mecanismos que o possam combater e que também possam incentivar os EM a também adotar as medidas necessárias para tal, não adotando assim nenhuma norma Antiabuso específica, mas toda a Diretiva tem em vista contornar comportamentos de evasão e fraude fiscais, bem como de planeamento fiscal agressivo.

Diretiva 2015/2376<sup>193</sup>, de 8 de Dezembro de 2015, que altera a Diretiva 2011/16/EU, ou seja, altera o regime de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade no que respeita à **troca automática de informações** obrigatória no domínio da fiscalidade.

A fraude e a evasão fiscais, bem como o planeamento fiscal transfronteiras apresentam um aumento visível nos últimos anos, o que leva a que estes comportamentos se tornem um dos principais motivos de preocupação na UE e também a nível mundial. Condutas que levem a uma não declaração dos rendimentos e à sua não tributação reduzem de forma considerável as receitas fiscais dos EM. Assim, é da máxima urgência reforçar a eficácia na cobrança dos impostos, sendo que, neste ponto, a aposta em medidas acerca da troca automática de informações constitui um caminho essencial nesta matéria<sup>194</sup>.

As decisões relativas a estruturas fiscais conduziram, em determinados casos, a um baixo nível de tributação dos rendimentos, cujos valores são falsamente elevados no território que emite, altera ou renova a decisão fiscal prévia, levando a que sejam sujeitas a tributação nos outros territórios envolvidos os valores dos rendimentos falsamente reduzidos, o que levou a que se entendesse urgente reforçar a transparência nesta matéria. Para tal, é alterada a Diretiva 2011/16/EU com a inclusão de uma nova definição dos conceitos de “decisão fiscal prévia transfronteiriça” e de “acordo prévio sobre preços de transferência”, por forma a abarcar um leque muito mais alargado de casos.

---

<sup>193</sup> Disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32015L2376> .

<sup>194</sup> Neste sentido *vide* COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, *Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais*, Bruxelas, 6.12.2012, COM (2012) 722 final, disponível para consulta em [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf).

O objetivo da presente Diretiva, uma cooperação administrativa eficaz entre os EM em termos que sejam compatíveis com um bom funcionamento do mercado interno, não pode ser alcançado de forma plena e satisfatório pelos EM agindo apenas por si próprios, mas sim por uma atuação coordenada com a UE.

#### **4. O novo pacote de medidas Antiabuso - Anti Tax Avoidance Package**

A criação de um pacote antielisão fiscal é um dos objetivos previstos na agenda da Comissão, cujo objetivo passa por uma tributação mais justa e mais eficaz das empresas na União Europeia. O pacote apresentado inclui medidas objetivas de combate ao planeamento fiscal agressivo, tal como de combate à evasão e fraude fiscais, por forma a aumentar a transparência fiscal e a criar uma concorrência leal entre as empresas a UE. Estas medidas irão ajudar os EM a contornar os comportamentos abusivos e a cumprir os objetivos previstos a nível nacional, europeu e internacional, no que diz respeito ao planeamento fiscal agressivo, à evasão e fraude fiscais, pois assim adotarão medidas concretas, fortes e coordenadas, garantindo que as empresas cumprem os seus deveres, pagando os seus impostos.

Este pacote é composto por diversos documentos, entre eles, uma comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho<sup>195</sup>, onde é descrito o atual contexto político e económico, não só ao nível europeu, como também ao nível internacional, dando uma visão geral dos diferentes planos que deverão ser tratados e que irão sofrer alterações, definindo, assim, as próximas etapas que conduzirão a uma tributação eficaz e a uma maior transparência fiscal nas atuações ao nível da UE.

É também apresentada uma *“Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece as regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno”*<sup>196</sup>. Nesta diretiva são propostas seis medidas Antiabuso, juridicamente vinculativas, assim, todos os EM as devem aplicar, por forma a evitar as práticas abusivas, que cada vez se revelam mais comuns. A aplicação desta diretiva visa

---

<sup>195</sup> Bruxelas, 28.1.2016; COM (2016) 23 final; disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN>.

<sup>196</sup> Bruxelas, 28.1.2016; COM (2016) 26 final; 2016/0011 (CNS); disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>.

atingir um nível mínimo de proteção contra as práticas abusivas em toda a UE, concretizando-se num ambiente mais justo e mais equilibrado para as empresas.

De igual modo foi apresentada uma proposta de “*Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/EU no que toca à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*”<sup>197</sup>. Esta proposta já se consolidou numa diretiva, Diretiva n.º2015/2376 de 8 de Dezembro de 2015, já anteriormente referida, onde se prevê uma comunicação país a país, entre as Autoridades Fiscais dos EM, em matéria de informação sobre as taxas de imposto aplicadas sobre as multinacionais que operam em contexto europeu, permitindo assim, aos EM, obter todas as informações necessárias para prevenir a evasão os comportamentos abusivos.

Do pacote antielisão fiscal faz também parte uma recomendação sobre Tratados Fiscais, onde os EM são aconselhados a reforçar os tratados que realizaram ao nível fiscal para combater os comportamentos abusivos, sempre atendendo à sua compatibilização com o DUE. Esta recomendação inclui a introdução de regras gerais Antiabuso nos tratados fiscais e a revisão do conceito de estabelecimento estável.

Por último, é incluída uma “*comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre uma estratégia para uma tributação efetiva*”<sup>198</sup>, onde se pretende que a EU apresente uma abordagem mais forte e mais coordenada, por forma a conseguir trabalhar com os países terceiros nestas matérias de combate ao planeamento fiscal agressivo, evasão e fraude fiscais. Bem como também é apresentado um estudo sobre o planeamento fiscal agressivo onde são analisadas as regras de tributação das empresas de todos os EM que podem ser propícias à adoção de condutas abusivas, assim como os esquemas que estes utilizam para evitar a tributação.

De seguida serão analisados alguns destes instrumentos, analisando as normas e medidas Antiabuso previstas, bem como a previsão do seu alcance e impacto. A abordagem deste pacote é marcada e nitidamente específica, abordando áreas carentes de regulação Antiabuso, surgindo assim como resposta aos Planos de Ação BEPS e confirmando a atual tendência ao recurso de medidas Antiabuso específicas para o combate a este tipo de comportamentos.

---

<sup>197</sup> Bruxelas, 28.1.2016, COM (2016) 25 final, 2016/0010 (CNS; disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0025&from=EN>.

<sup>198</sup> Bruxelas, 28.1.2016; COM (2016) 24 final; disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0024&from=EN>.



#### **4.1.As medidas Antiabuso previstas na proposta de Diretiva Antielisão fiscal**

No seguimento do aqui defendido, da essencialidade de uma atuação coordenada entre os diferentes organismos, surge a proposta de Diretiva Antielisão fiscal<sup>199</sup>, como forma de criação de um regime juridicamente vinculativo, integrando normas Antiabuso que podem ser aplicadas na legislação nacional<sup>200</sup>. Sendo também uma resposta aos trabalhos da OCDE e do G20 em matéria de criação de normas mundiais contra a erosão da base tributável e a transferência de lucro (BEPS).

Assim, a proposta apresenta normas contra as práticas abusivas que afetam de forma direta o normal funcionamento do mercado interno, onde os contribuintes atuam contrariando os reais objetivos normativos, aproveitando as diferenças entre os regimes fiscais dos Estados, como forma de diminuir a sua carga fiscal. Com a adoção destes esquemas, pretendem alcançar taxas de tributação diminuídas, duplas não tributações ou ainda duplas deduções, o que pode conduzir a distorções no mercado interno e a uma concorrência desleal, que necessitam de ser combatidas de forma rápida e eficaz.

A proposta de diretiva estabelece medidas Antiabuso em seis áreas distintas: dedutibilidade dos juros, tributação à saída, cláusula *switch-over*, regra geral Antiabuso, sociedades estrangeiras controladas e assimetrias híbridas.

O objetivo desta proposta de diretiva passa por introduzir um nível de proteção mínima, por forma a atingir um certo nível de uniformidade na aplicação dos resultados dos relatórios BEPS em toda a União, bem como auxiliar os EM na necessidade de ajustarem os seus sistemas fiscais a estas novas regras. Nesse sentido, são propostas regras com base em princípios, onde os pormenores para a sua aplicação são deixados nas mãos dos próprios EM, por serem estes que se encontram em melhor posição para determinar, da forma mais adequada, os elementos que são necessários integrar nos seus sistemas de tributação das empresas.

##### **4.1.1. A limitação dos juros**

---

<sup>199</sup> Comissão Europeia, “Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno”, Bruxelas 28.1.2016; COM (2016) 26 final; 2016/0011 (CNS).

<sup>200</sup> Aplicação que a Comissão prevê se estender até ao acordo e introdução da MCCCIS (matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades).

Não raras vezes, as empresas multinacionais financiam empresas do seu grupo, que se encontram estabelecidas em jurisdições com um nível de tributação mais alto através da dívida, assegurando, por seu turno, que reembolsarão juros às filias, que tenham sede numa jurisdição de baixa tributação, juros esse que se encontram inflacionados. O objetivo deste esquema passa por diminuir a base tributável nas jurisdições cuja tributação é mais elevada, transferindo para as jurisdições com regimes de tributação mais atrativos. O que, a final, leva a uma diminuição, no seu todo, da base tributável do grupo.

Com a criação de uma medida Antiabuso<sup>201</sup>, o objetivo passa por criar limites aos juros que são passíveis de dedução, assim pretende-se contornar o esquema abusivo de financiamento, limitando os montantes de juros que as empresas podem deduzir durante certo exercício fiscal. A medida Antiabuso prevê que as despesas líquidas com juros só poderão ser deduzidas até um limite fixado tendo em atenção um lucro bruto de exploração do sujeito passivo<sup>202</sup>. Não podemos deixar de atender ao facto de a Proposta de Diretiva apenas estabelecer um nível de proteção do mercado interno considerado mínimo, encontrando-se prevista a fixação de uma taxa de dedutibilidade de 10 a 30%, o que não impede os EM de optarem por introduzir normas mais rigorosas.

Assim, nos termos do art.º4 da Proposta de Diretiva “[o]s custos de empréstimos obtidos devem ser sempre deduzidos na medida em que o contribuinte receba juros ou outros rendimentos tributáveis provenientes de ativos financeiros.” E, nos termos do n.º2 do mesmo artigo, “Os sobrecustos de empréstimos obtidos são dedutíveis no exercício fiscal em que são suportados apenas até 30% dos resultados dos contribuintes antes dos juros, impostos, depreciação e amortização (EBITDA - earnings before interest, tax, depreciation and amortisation) ou até ao montante de 1 000 000 EUR, consoante o que for mais elevado. O EBITDA é calculado adicionando aos rendimentos tributáveis os montantes ajustados para fins fiscais relativos às despesas líquidas com juros e outros custos equivalentes a juros, bem como os montantes ajustados para efeitos fiscais relativos à depreciação e amortização.”

É preciso que se estabeleça um rácio de dedutibilidade que respeite os resultados dos sujeitos passivos antes dos juros, dos impostos, amortizações e depreciações.

---

<sup>201</sup>Art.º4 da Proposta de Diretiva Antielisão Fiscal, pág.18, disponível para consulta em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-26-PT-F1-1.PDF>.

<sup>202</sup>As instituições financeiras e empresas de seguros, por apresentarem características próprias e que exigem tratamento adequado, não se encontram sujeitas à aplicação desta norma.

#### 4.1.2. Tributação à saída

Comportamentos em que os contribuintes esquematizam a redução da sua fatura fiscal e, para tal, transferem o seu domicílio fiscal, bem como os seus ativos, para um território de baixa tributação, onde estes serão tributados. Com estes comportamentos, o mercado único é posto em crise, pois implicam distorções de mercado, porquanto implicam erosão da base tributável do Estado onde havia a domiciliação de origem. Estes comportamentos podem afetar situações de receitas que já se encontram geradas, mas ainda não realizadas, bem como ativos que são transferidos sem ser alienados, sendo que, neste caso, incorporam lucros não realizados.

Com a introdução de uma medida Antiabusos<sup>203</sup> que imponha uma tributação à saída, pretende-se combater “(...) a erosão da base tributável no Estado de origem quando os ativos que incorporam os ganhos subjacentes não realizados são transferidos, sem alteração de propriedade, para fora da jurisdição fiscal deste Estado.<sup>204</sup>” O sujeito passivo deverá ver os seus valores tributados por montante igual ao valor de mercado dos bens que transfere, atendendo ao momento da saída, sendo, a esse valor, deduzido o seu valor em termos fiscais. Encontra-se prevista a possibilidade de diferir o pagamento do imposto por um determinado número de anos, bem como de pedir o pagamento faseado.

Assim, nas situações em que o sujeito passivo de imposto transfere os seus ativos ou mesmo a sua residência fiscal para fora da jurisdição de um determinado território, que este território tribute o valor económico das mais-valias que são geradas no seu Estado, mesmo que estas ainda não se encontrem realizadas quando se dá a sua saída. Estas medidas não se aplicam a todos os casos, pelo que terá de ser fixado um valor de mercado para os ativos que são transferidos, sendo que a base a ter em conta será o princípio da plena concorrência.

De referir que em casos de transferências de ativos de caráter temporário não devem ser cobrados impostos de saída, bem como quando estes ativos se destinarem a regressar para o EM da empresa que fez a transferência.

---

<sup>203</sup> Art.5º *Tributação à saída*, Cfr, Comissão Europeia, “*Proposta de Diretiva ...*”, pág.19.

<sup>204</sup> *Vide* Comissão Europeia, “*Proposta de Diretiva ...*”, *op cit.*, pág.8.

### **4.1.3. Cláusula de *switch-over***

Com as dificuldades associadas às concessões de deduções de crédito no que toca aos impostos pagos em território estrangeiro, os EM, cada vez mais, isentam de tributação esses mesmos casos. Esta situação pode conduzir a uma entrada de rendimentos que não são tributados, ou então sujeitos a taxas baixas de tributação.

A introdução desta cláusula prevê que estas situações passem a ser tributadas, sendo concedido um crédito correspondente ao imposto que é pago no estrangeiro, a fim de evitar a dupla tributação. Esta medida pretende que apenas sejam transferidos lucros quando não haja uma justificação comercial para tal. De acordo com o art.6º da Proposta de Diretiva Antielisão fiscal, “[o]s Estados-Membros não devem isentar um contribuinte da tributação dos rendimentos gerados no estrangeiro recebidos pelo contribuinte sob a forma de distribuição de lucros de uma empresa situada num país terceiro, do produto da alienação de ações ou quotas detidas numa empresa situada num país terceiro ou de rendimentos provenientes de um estabelecimento estável situado num país terceiro, quando a empresa ou o estabelecimento estável estiver sujeito, no país de residência da empresa ou no país onde se situa o estabelecimento estável, a um imposto sobre os lucros a uma taxa legal do imposto sobre as sociedades inferior a 40 % da taxa legal de imposto que seria aplicada ao abrigo do regime do imposto sobre as sociedades aplicável no Estado-Membro do contribuinte. Nestas circunstâncias, o contribuinte deve ser tributado pelos rendimentos gerados no estrangeiro, podendo deduzir o imposto pago no país terceiro da sua carga fiscal no seu Estado de residência para efeitos fiscais. A dedução não deve exceder o montante do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados.”<sup>205</sup>

### **4.1.4. Limiar de baixa tributação**

A adoção de medidas que deverão ser integradas em 28 EM, ou seja, em 28 sistemas de tributação de empresas distintos, deveriam de se cingir às normas gerais, deixando para os EM a sua concretização e execução, por serem estes que se encontram em melhor posição para estabelecer os elementos específicos que essas normas devem conter, por forma a se adaptarem aos sistemas nacionais. Este equilíbrio poderá ser

---

<sup>205</sup> Art.6º *Tributação à saída*, Cfr. Comissão Europeia, “Proposta de Diretiva ..., *op cit.*, pág.20.

atingido com a criação do limiar mínimo de proteção dos sistemas nacionais de tributação das empresas na UE.

Com a introdução de medidas nesta área, pretende-se combater a ausência de harmonização das taxas de imposto sobre as empresas que se praticam em toda a UE. Como forma de combater as práticas abusivas, o limite deve ser fixado por forma a ter em conta os casos em que a taxa de imposto seja inferior a 50%, comparando com a do território do sujeito passivo que é beneficiário. Com esta medida Antiabuso seria assegurado um equilíbrio entre os países, uma concorrência fiscal, evitando os comportamentos abusivos.

#### **4.1.5. Sociedades estrangeiras controladas**

As empresas que tenham filiais estabelecidas em territórios de baixa tributação encontram-se em condições de adotar práticas abusivas transferindo lucros da empresa mãe, onde estes são sujeitos a elevadas taxas de tributação, para as suas filiais, onde estão sujeitos a taxas de tributação significativamente mais baixas, com o objetivo de reduzir a carga fiscal a pagar pelo grupo.

Com a criação destas medidas Antiabuso<sup>206</sup> relativas às sociedades estrangeiras controladas o efeito pretendido passa por devolver os rendimentos da filias estrangeira controlada, sujeita a taxas de imposto inferiores, à empresa mãe, ficando esta sujeita às taxas de tributação do território de residência, normalmente sujeito a taxas de tributação muito superiores.

Assim, é criado um desincentivo à transferência dos rendimentos para territórios de baixa tributação, e um combate à erosão da base tributável e transferência de lucros. Estas normas, respeitando as liberdades fundamentais previstas pelos Tratados da UE, devem se limitar aos esquemas que conduzam a uma transferência artificial dos lucros do EM da empresa mãe para a sociedade estrangeira controlada, devendo apenas ser tributados, pelo Estado da sociedade mãe, os valores dos rendimentos da sociedade estrangeira controlada que não respeitem o princípio da plena concorrência.

---

<sup>206</sup> Art.8º *Tributação à saída*, Cfr, Comissão Europeia, “Proposta de Diretiva ..., op cit., pág.21.

#### 4.1.6. Assimetrias híbridas

As diferentes qualificações jurídicas dos instrumentos financeiros ou das empresas, quando há a interação de dois sistemas jurídicos diferentes, levam à existência de assimetrias híbridas<sup>207</sup>, o que pode levar a duplas deduções ou duplas não tributações, ou a dedução num território e a sua não inclusão no outro. Os sujeitos passivos, nomeadamente os envolvidos em esquemas transfronteiras, fazem muitas vezes um uso indevido dessas assimetrias, com o objetivo de reduzir a carga fiscal do grupo.

Para combater estas situações é necessária a criação de regras onde uma das duas jurisdições envolvidas na assimetria consagre uma qualificação jurídica do instrumento ou entidade híbrida, sendo que a outra jurisdição deverá aceitar essa qualificação.

### 5. A transparência fiscal como medida Antiabuso

O acesso a informações relativas aos impostos pagos noutras jurisdições fiscais é fulcral para um combate eficaz ao combate aos comportamentos abusivos, pois permite uma tributação dos lucros onde são efetivamente gerados e um aumento da confiança dos sujeitos passivos de imposto.

Já em Março de 2015, foi apresentado pela Comissão uma proposta com vista a atingir um grau mais levado de transparência entre as Administrações Fiscais, que visada um intercâmbio automático de informações relativamente ao acordos fiscais prévios. A proposta foi adotada pelo conselho em Dezembro de 2015 e espera-se que conduza a uma cooperação mais eficaz entre as administrações e a uma maior proteção das bases tributáveis nacionais.

No entanto, parece não ser suficiente esta atuação europeia, pois entende a Comissão “(...) ser possível que as administrações fiscais, mesmo assim, não disponham das informações necessárias para determinarem se as empresas transferiram artificialmente montantes consideráveis de rendimentos para enquadramentos fiscais

---

<sup>207</sup> Art.10º *Tributação à saída*, Cfr. Comissão Europeia, “*Proposta de Diretiva ...*, *op cit.*, pág.23.

vantajosos, recorrendo a preços de transferência ou a práticas semelhantes<sup>208</sup>”, devendo, assim haver uma maior partilha de informações entre as administrações fiscais, pois são informações que podem ser cruciais para o controle dos comportamentos abusivos.

O G20 e a OCDE apresentaram, como adiante se analisará, um conjunto de normas em matéria de apresentação de relatórios país por país, sendo que a Comissão apresenta uma proposta onde abarca essas normas, mas para aplicação ao nível europeu. Assim, com a criação do intercâmbio automático de informações entramos numa nova etapa a nível internacional.

## 6. Troca de informações

A proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2014/107/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade<sup>209</sup> faz parte do Pacote Antielisão fiscal lançado pela UE e pretende atuar na luta contra a elisão fiscal e o planeamento agressivo, bem como incentivar os grupos de empresas, que atuam a nível multinacional, a pagarem a sua parte dos impostos no território onde os lucros foram gerados.

Como exercem atividades em diferentes países, os grupos de empresas multinacionais<sup>210</sup>, têm ao seu alcance a possibilidade de explorar práticas abusivas que as empresas que atuam no plano meramente nacional não conseguem. No entanto, com estas práticas, as empresas nacionais são particularmente afetadas, pois a sua carga fiscal irá ser mais elevada que a dos grupos de empresas multinacionais. As administrações fiscais devem, por isso, ter acesso à informação completa e pertinente sobre os esquemas praticados pelas empresas para, assim, identificar e combater as práticas abusivas, o que é pretendido com esta proposta de Diretiva, que estabelece exigências em matéria de transparência fiscal dos grupos de empresas multinacionais.

---

<sup>208</sup> Cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na EU*; Bruxelas, 28.1.2016, COM (2016) 23 final, pág. 8, disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0023&from=PT>.

<sup>209</sup> Bruxelas, 28.1.2016, COM(2016) 25 final, 2016/0010 (CNS), disponível para consulta em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-25-PT-F1-1.PDF>.

<sup>210</sup> “Grupos de empresas multinacionais, um grupo que inclua duas ou mais empresas com residência fiscal em jurisdições diferentes, ou que inclua uma empresa residente para efeitos fiscais numa jurisdição e seja tributada noutra relativamente à atividade exercida através de um estabelecimento estável, e que esta empresa não seja um grupo de empresas multinacionais excluído”, Cfr. Anexo da Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, Bruxelas, 28.1.2016, COM(2016) 25 Final, ANNEX 1, pág.2, disponível para consulta em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-25-PT-F1-1-ANNEX-1.PDF>.

Para tal, os grupos de empresas devem prestar informações anualmente, em relação a cada jurisdição fiscal em que desenvolvam atividades, informações relativas a montantes de receitas, lucros antes da incidência do imposto, os valores de imposto pagos e os valores diferidos, número de trabalhadores da empresa, lucros não distribuídos, ativos corpóreos, capital declarado. Esta troca automática de informações deve permitir que os EM se encontrem capazes de identificar se os grupos de empresas multinacionais realizam atividades abusivas no domínio fiscal, devendo ser capazes de reagir a esses comportamentos.

Com a informação prestada às Administrações Fiscais, estas poderão desenvolver modos de reação às práticas fiscais dos contribuintes que sejam prejudiciais, nomeadamente a alteração da lei fiscal, avaliações de risco e auditorias fiscais que se mostrem necessárias, levando a que a troca de informações seja uma ferramenta essencial, a nível mundial, no combate aos comportamentos abusivos.

A informação será prestada através de relatórios por país<sup>211</sup>, que os grupos de empresas multinacionais da UE devem apresentar aos EM da sua residência e que são relativos a todos os territórios onde exercem a sua atividade. Depois de os EM receberem os relatórios devem partilhar as informações constantes dos mesmos com os EM onde as empresas do grupo sejam residentes para efeitos fiscais, de acordo com o declarado no relatório, ou onde sejam sujeitas a tributação em relação às atividades exercidas por meio de um estabelecimento estável.

---

<sup>211</sup> «Na secção II do capítulo III, é inserido o seguinte artigo 8.º-AA:

«Artigo 8.º-AA

Âmbito de aplicação e condições relativas à troca automática de informações obrigatória no relatório por país

1. Cada Estado-Membro deve tomar as medidas necessárias para exigir que a empresa mãe final de um grupo de empresas multinacionais que seja residente para efeitos fiscais no seu território, ou qualquer outra empresa reportante, em conformidade com a secção II do anexo III, apresente um relatório por país no que diz respeito ao seu exercício fiscal de relato no prazo de 12 meses a contar do último dia do exercício fiscal de relato do grupo de empresas multinacionais segundo o estabelecido na secção II do anexo III.

2. A autoridade competente de um Estado-Membro em que o relatório por país foi recebido em conformidade com o n.º 1 deve, através da troca automática, transmitir o relatório a qualquer outro Estado-Membro em que, com base nas informações constantes do relatório por país, uma ou mais empresas que integram o grupo de empresas multinacionais da empresa reportante seja residente para efeitos fiscais ou seja tributada em relação à atividade exercida através de um estabelecimento estável no prazo previsto no n.º 4.

3. O relatório por país deve conter as seguintes informações relativamente ao grupo de empresas multinacionais:

a) Informações agregadas sobre o montante das receitas, os lucros (perdas) antes da incidência do imposto sobre o rendimento, o imposto sobre o rendimento pago e o imposto sobre o rendimento diferido, o capital declarado, os ganhos acumulados, o número de trabalhadores, e os ativos corpóreos que não sejam caixa ou equivalentes de caixa em relação a cada jurisdição em que o grupo de empresas multinacionais opera;

b) Uma identificação de cada empresa constituinte do grupo de empresas multinacionais que permita definir a jurisdição da residência fiscal da referida empresa constituinte e, caso seja diferente da jurisdição da residência fiscal, a legislação da jurisdição nos termos da qual essa empresa constituinte é estabelecida, bem como a natureza da atividade ou atividades principais da empresa constituinte.

4. A comunicação deve ser efetuada num prazo de 15 meses a contar do último dia do exercício fiscal do grupo de empresas multinacionais a que diz respeito o relatório por país. O primeiro relatório por país deve ser comunicado em relação ao exercício fiscal do grupo de empresas multinacionais com início em 1 de janeiro de 2016 ou após esta data.

5. O artigo 17.º, n.º 4, não é aplicável à troca de informações efetuada nos termos dos n.os 1 a 4 do presente artigo.», *Cfr.* Bruxelas, 28/1.2016, COM (2016) 25 final, 2016/0010 (CNS), *Proposta de...*, *op cit.*, pág.13.



Esta obrigação de declaração de determinadas informações, através da apresentação de um relatório por país, apenas abrange os grupos de empresas multinacionais que tenham um total de receitas consolidadas, por grupo, num valor igual ou superior a €750.000.000<sup>212</sup>.

A criação da proposta diretiva pretende acompanhar as recentes evoluções a nível internacional, nomeadamente a apresentação do relatório final sobre o plano BEPS e a aprovação do pacote da OCDE pelos líderes do G20. Aqui é de referir a Ação 13 do plano de ação da OCDE sobre o BEPS, de onde surgiram diversas medidas relativas ao fornecimento de informações sobre preços de transferência dos grupos de empresas multinacionais<sup>213</sup> e onde a UE, com a proposta de diretiva aqui analisada, pretende aplicar o relatório por país na UE, por forma a atingir um determinado grau de uniformização na aplicação da Ação 13 da BEPS. A proposta apresentada altera a Diretiva 2011/16/EU<sup>214</sup>, onde se introduz um requisito especial, para a troca de informações automática, relativo aos relatórios por país.

Nas medidas sobre transparência fiscal podem ser identificados dois elementos essenciais, por um lado uma proposta que visa introduzir um sistema de troca automática de informações entre os EM, no que toca aos acordos fiscais prévios, por outro uma avaliação, que será levada a cabo pela Comissão, com vista a averiguar da necessidade de tornar públicas as informações adicionais sobre a fiscalidade dos sujeitos passivos.

O objetivo pretendido pela presente diretiva é o de garantir que todos os EM recebam os relatórios por país, por forma a assegurar a troca de informações, o que irá apoiar uma cooperação ao nível administrativo, com vista a reduzir os encargos suportados pelas Administrações Fiscais, bem como os custos que são suportados pelos sujeitos passivos de imposto. No entanto, tal não poderá ser alcançado de forma satisfatória com o recurso a uma ação não coordenada levada a cabo por cada um dos EM, isoladamente. As medidas previstas na presente diretiva devem ser adotadas pelos EM até 31 de Dezembro de 2016, nomeadamente através de disposições legislativas, regulamentares e administrativas.

---

<sup>212</sup> O que, de acordo com a OCDE, deve dispensar desta obrigação cerca de 85% a 90% dos grupos de empresas multinacionais.

<sup>213</sup> Onde se inclui o ficheiro principal, *master file*, o ficheiro local e o relatório por país.

<sup>214</sup> Com a redação que lhe foi dada pela Diretiva 2014/107/EU e pela Diretiva EU 2015/2376 do Conselho, disponível para consulta em [http://ec.europa.eu/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/index_en.htm).

## 7. Uma regra geral Antiabuso

É uma vontade europeia a criação de uma regra geral Antiabuso que se adapte às situações nacionais e transnacionais, vontade essa que não surgiu apenas com o Pacote Antielisão fiscal, tal como se pode concluir com a análise de vários documentos da UE<sup>215</sup>. Com a rápida evolução e surgimento de esquemas abusivos, cada vez mais complexos, levam a que a legislação que surge para os combater, nomeadamente em sede de medidas Antiabuso específicas, não seja suficiente para combater todos os esquemas que vão surgindo. Assim, de acordo com a proposta de Diretiva Antielisão Fiscal, torna-se necessária a criação de uma regra geral Antiabuso que permita contornar as práticas fiscais abusivas, mesmo quando não exista qualquer norma Antiabuso específica para a matéria que é contornada.

Com a sua criação<sup>216</sup> pretende-se combater as lacunas que possam advir do incessante aparecimento de esquemas abusivos e o não acompanhamento desse mesmo fluxo com o da criação de normas Antiabuso específicas nacionais para os combater. Assegurar-se-á a coerência e a eficácia num domínio em que as práticas de um EM variam consideravelmente.

Os EM não poderão deixar de garantir que as normas gerais Antiabuso se apliquem de forma uniforme, quer ao nível nacional, como europeu e internacional, de modo a que os resultados da sua aplicação não sejam diversos no contexto nacional, em comparação com os contextos transfronteiras. Um regra geral Antiabuso terá, aproximadamente, o conteúdo previsto na Proposta de Diretiva onde, “[a]s montagens fictícias ou uma série delas realizadas com o objetivo essencial de obter uma vantagem fiscal que anule o objeto ou a finalidade das disposições fiscais normalmente aplicáveis não são tomadas em consideração para efeitos do cálculo da carga fiscal das sociedades. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.”<sup>217</sup>

Mas será a criação de uma norma Antiabuso ao nível europeu viável? Quando temos uma CGAA ao nível interno com os problemas que anteriormente foram referidos e que resulta na sua praticamente inexistente eficácia prática, parece-nos que a

---

<sup>215</sup> Vide Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo; Bruxelas, 6.12.2012, C(2012)8806 final, pág.4, disponível para consulta em [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pt.pdf); Comunicado de Imprensa, 3238<sup>o</sup> reunião do Conselho, Assuntos Económicos e Financeiros, Bruxelas, 14 de Maio de 2013.

<sup>216</sup> Art.7<sup>o</sup> *Tributação à saída*, Cfr, Comissão Europeia, “*Proposta de Diretiva ...*, op cit., pág.21.

<sup>217</sup> Cfr. Art.7<sup>o</sup> *Tributação à saída*, Cfr, Comissão Europeia, “*Proposta de Diretiva ...*, op cit., pág.21.

criação de uma norma deste género a nível mundial também poderá estar condenada à partida. Até porque a eficácia de uma norma Antiabuso será aferida pela utilização que a mesma terá e, assim sendo, ou a sua redação envereda por um caminho distinto da CGAA portuguesa, ou parece-nos que será mais um mero instrumento preventivo previsto, mas que não cumpre os objetivos, que por sinal são cada vez mais importantes e necessários de tratar, para que foi criada. Assim, se alterações estruturais não forem implementadas, continuaremos a andar à volta do mesmo problema e a criar normas gerais Antiabuso, em diferentes planos, mas que continuam a encontrar as mesmas barreiras.

Não se poderá continuar num patamar em que apenas são lançados estudos sobre o tema, workshops, artigos de opinião, entre outros, sem passar para o plano das alterações de fundo.

A criação desta norma geral Antiabuso e a sua transposição levará a que a mesma seja incluída no regime da tributação das sociedades, quando atualmente a CGAA está prevista na LGT. De referir que ainda se encontra prevista a criação de uma norma geral Antiabuso na Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades – MCCCIS<sup>218</sup>, prevista no seu artigo 80.<sup>o219</sup>.

A criação desta norma Antiabuso poderá ser questionável, pois este art.º80 prevê que as transações simuladas que sejam realizadas com o único propósito de evitar a dupla tributação não devam ser consideradas para efeitos de cálculo da matéria coletável. Assim, a aplicação de tal norma Antiabuso, poderá apresentar dificuldades, na perspetiva da forma em que o abuso, tal como apresentado pela jurisprudência do TJUE, exige que sejam apresentadas provas da sua existência em cada caso em concreto.

---

<sup>218</sup>Disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52011PC0121&from=EN>.

<sup>219</sup> “Artigo 80.º Regra geral anti-abuso

As transacções simuladas realizadas com o único objectivo de evitar a tributação não são consideradas para efeitos de cálculo da matéria colectável.

O primeiro parágrafo não é aplicável a actividades comerciais realizadas de boa fé, podendo o contribuinte optar entre duas ou mais transacções que têm o mesmo resultado comercial mas que produzem montantes tributáveis diferentes.”

## 8. A extensão das normas Antiabuso europeias ao nível internacional

Na base do êxito do combate aos comportamentos fiscalmente abusivos não está, apenas, a coordenação em termos fiscais entre os EM e a UE, mas também entre a UE e países terceiros. Para tal, e na sequência do Pacote Antielisão Fiscal, surge uma Comunicação sobre uma estratégia externa, onde se complementa as medidas Antiabuso já previstas. Assim a UE estuda a forma mais eficaz de promover as normas internacionais de boa governação em matéria fiscal, sempre com o objetivo de que, a adesão a estas normas, por parte dos países terceiros, sejam um crescendo. Assim, “(...)a elisão fiscal das empresas é um fenómeno global e as medidas tomadas pela UE para o resolver não se devem restringir ao mercado único”<sup>220</sup>, devendo ser desenvolvida uma estratégia por parte da UE que permita conduzir a uma boa governação fiscal a nível internacional, respondendo eficazmente às ameaças externa provocadas por comportamentos abusivos, por forma a assegurar uma tributação justa das empresas dentro e fora da União.

Para tal é necessário atender a critérios atualizados de boa governação, critérios estes que devem ser claros, coerentes e, fundamentalmente, reconhecidos internacionalmente, para que sejam aplicados de forma sistemática em relação aos países terceiros. Tal como atender aos recentes desenvolvimentos a nível internacional, por forma a melhorar a utilização dos acordos internacionais da UE que têm em vista fomentar a boa governação fiscal. Um maior apoio aos países em desenvolvimento quanto à tributação das sociedades é um passo fundamental.

Os critérios que os EM devem lançar mão para avaliar os regimes fiscais dos países terceiros devem ser a transparência, o intercâmbio de informações e a concorrência leal ao nível fiscal. Também a criação de um novo processo para a UE avaliar e estabelecer listas de países terceiros para efeitos fiscais, bem como a criação de instrumentos que sejam eficazes e que permitam combater a recusa de alguns países terceiros em respeitarem e aplicarem as normas em matéria de boa governação fiscal se revelam passos fundamentais.

É de elevada importância que se garanta um maior nível de coerência entre as políticas da UE em geral, levando a que os países terceiros se comprometam a respeitar os princípios de boa governação na área fiscal, princípios esses que devem se encontrar

---

<sup>220</sup> Cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho *sobre uma estratégia externa para uma tributação efetiva*, Bruxelas, 28.1.2016, COM(2016) 24 final, *op cit.*, pág.14.

previstos em todos os acordos internacionais, havendo necessidade de determinar qual a melhor forma de assegurar o cumprimento, por partes dos países terceiros, das normas ajustadas a uma boa governação no âmbito fiscal. Pois, as medidas aplicadas ao nível europeu poderiam ter um impacto muito mais significativo se os países terceiros melhorassem as medidas equivalentes que têm em vigor.

Assim, urge melhorar a cooperação com as organizações internacionais, como forma de melhorar os interesses comuns e evitar duplicações de medidas, e até mesmo a criação de medidas que entrem em conflito.

## **9. A importância de uma atuação coordenada na UE**

Um mercado único, em que se encontre prevista e protegida a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, só conseguirá subsistir e cumprir os seus objetivos havendo uma tributação justa, eficiente e que conduza a uma evolução, sempre com o fundamento que as empresas deverão pagar os seus impostos no país gerador dos seus lucros. Este seria o quadro idílico, mas, tal como tem vindo a ser analisado ao longo de toda esta situação, os comportamentos abusivos que estas empresas praticam diariamente e que vão adquirindo contornos cada vez mais sofisticados, põe em causa todo este sistema que se pretende equilibrado, assim como todas as conquistas conseguidas pela UE no plano fiscal.

Quando existe uma diversidade de abordagens dos EM, sendo enviados sinais diferentes e mesmo contraditórios aos seus parceiros a nível internacional, sobre as expectativas da União, sobre o desenvolvimento da boa governação fiscal, o que levanta dúvidas acerca da adoção pelos EM dos mecanismos de defesa. Uma situação de desequilíbrio tal como nos encontramos neste momento, provocada por empresas incumpridoras, leva a que os EM se confrontem com perdas significativas de receitas e, em consequência, as empresas cumpridoras ou, pelo menos, mais cumpridoras, verão a sua carga fiscal mais sobrecarregada, num esquema de contribuição absolutamente desequilibrado e injusto, por não ser equitativo.

Assim, torna-se fundamental agir no plano da tributação, o que só poderá ser feito, de forma viável e satisfatória, através de uma atuação coordenada, só assim se conseguirá “(...) o êxito da união dos mercados de capitais, bem como (...) atrair o

investimento estrangeiro na UE<sup>221</sup>”. A Comissão defende assim a opção por um plano comum, aplicável na UE, ou a introdução de normas Antiabuso, gerais ou específicas na UE<sup>222</sup>, como forma de combate às condutas externas que afeta a base tributável.

Uma atuação individual dos EM não alcançará os efeitos desejados no combate aos comportamentos abusivos, podendo até ter o efeito inverso e aumentar e fomentar a sua prática e, conseqüentemente, levar a consequências mais gravosas, pois as normas adotadas por um EM podem prejudicar as de outros, e mesmo criar vazios normativos que sejam permissivos a esses comportamentos.

Mas não só por parte dos contribuintes se poderão retirar malefícios de uma atuação descoordenada, também ao nível dos EM que, ao terem de atuar apenas por si, se tornam menos responsivos e menos eficazes aos apelos e às necessidades nacionais, europeias e mesmo internacionais.

Os comportamentos abusivos, nos quais enquadrámos o planeamento fiscal agressivo, a evasão e a fraudes fiscais, são problemas globais, que afetam a generalidade dos países, atrevemo-nos mesmo a dizer todos. Assim sendo, apenas com soluções adotadas a nível europeu, internacional e nacional, mas em coordenação e tendo em atenção determinadas orientações, se poderá alcançar resultados satisfatórios, concretos e capazes de combater a longo prazo estes comportamentos, diminuindo também a incerteza e descrença de muitos contribuintes no sistema de tributação.

O Pacote antielisão fiscal prevê exatamente este tipo de atuação<sup>223</sup> coordenada, estabelecendo-a como passo fundamental a adotar no combate às práticas abusivas, tendo o Parlamento Europeu exigido que se acabe com estas práticas e para tal foi desenvolvida pela Comissão uma comunicação neste sentido, estabelecendo-se os passos que conduzirão a uma tributação mais eficaz e a um patamar mais satisfatório de transparência fiscal, no espaço europeu<sup>224</sup>.

De elevada importância neste domínio são também os recentes relatórios apresentados pela OCDE e pelo G20 em Outubro de 2015 e relativos ao Plano de Ação BEPS<sup>225</sup> e que implicam uma atuação dos EM, no sentido de implementar as medidas apresentadas nos relatórios, o que deve ser feito em acordo com o DUE. Uma

---

<sup>221</sup> Cfr. COM(2016) 23 final, *op cit.*, pág.2.

<sup>222</sup> Tendo em conta medidas internas dos EM e as ações comuns.

<sup>223</sup> Que é querida por grande parte dos EM, no entanto, há sempre determinados EM, e principalmente países terceiros, com mais relutância em aderir, pois pretendem ser preferenciais para as multinacionais continuarem a gerar lá os seus lucros e, para tal recorrem a esquemas em desacordo com o DUE, o que poderá ser colocado em causa com esta atuação coordenada.

<sup>224</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas ...*, *op cit.*,

<sup>225</sup> Matéria que será desenvolvida no capítulo relativo às normas Antiabuso ao nível internacional, mas que se refere aos 13 planos de ação apresentados e que abordam áreas distintas, um projeto OCDE/G20 sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros – BEPS.

implementação isolada por parte dos EM pode conduzir a disparidades na forma como as medidas são importadas dos planos de ação para o direito interno, e até mesmo de cada EM interpretar as recomendações de forma diferente, o que poderá colocar em causa a eficácia dos planos. Assim, também aqui se consegue facilmente determinar a elevada importância inerente a uma atuação coordenada de todos os agentes envolvidos.

A UE tem nas suas mãos a possibilidade de garantir que os EM atuem em conformidade e de forma coordenada, desenvolvendo normas Antiabuso comuns, pois pode lançar mão de instrumentos jurídicos para assegurar a aplicação dessas normas, por forma a garantir um conjunto de normas Antiabuso mínimas para o plano europeu<sup>226</sup>. Não se pode cair numa situação em que os EM utilizem os critérios que são recomendados de uma forma fragmentada ou, num cenário pior, que não os utilizem de todo. Uma atuação não coordenada não conduzirá aos efeitos desejados, sendo apenas um tratamento provisório para a questão.

---

<sup>226</sup> Não se poderá deixar de referir os casos em que a via normativa não será a mais adequada, como no caso das convenções fiscais, e aí, a Comissão poderá optar por emanar uma recomendação, como forma de orientação para o cumprimento do DUE; o Fórum Conjunto em matéria de Preços de Transferência, o Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas, bem como o Grupo da Plataforma para a boa governação fiscal são outros instrumentos de que a UE dispõe e que poderá recorrer, até para outros domínios onde as recomendações também não serão de aplicar.

## CAPÍTULO III – AS NOMAS ANTIABUSO NO PLANO INTERNACIONAL

### 1. A adoção de medidas Antiabuso em sede de tributação das pessoas coletivas a nível internacional

Em consequência da publicação do relatório “*Combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros*”, em 2013<sup>227</sup>, e do Plano de Ação BEPS<sup>228</sup>, aprovado pelos líderes do G20 em Setembro de 2013, a OCDE lançou mão de um período de dois anos de trabalho, de onde resultou a elaboração de 13 relatórios, que abordam áreas chave, e que foram aprovados em Novembro de 2015, onde são criadas normas internacionais ou previstas medidas que reforçam as já existentes. Em Outubro de 2015, para além do pacote final que inclui os relatórios, é também lançado um plano de acompanhamento e um calendário de execução.

Alguns países, a sua maioria de pequena dimensão e com necessidades financeiras limitadas, optam por uma tributação dos rendimentos por via de taxas reduzidas, ou não tributam de todo o rendimento, questões que se aplicam também às empresas. Nesse sentido, o plano de ação do G20 e da OCDE para o combate à erosão da base tributária e transferência de lucros visa resolver as lacunas que existem nos sistemas fiscais internos e que são exploradas por empresas com atividade internacional, que pretendem fugir ao pagamento dos impostos ou reduzir o montante sujeito a tributação.

Quando este tema é abordado reconduz-nos certamente para o conceito de paraíso fiscal. Estes territórios, muitas vezes também apelidados de “jurisdições não cooperantes” “(...)são, geralmente, considerados jurisdições capazes de financiar os seus serviços públicos sem impostos ou apenas com impostos sobre o rendimento nominal e que oferecem o seu território para ser utilizado por não residentes para escaparem à tributação no seu país de residência. A OCDE identificou três elementos característicos da existência de um paraíso fiscal: i) falta de troca efetiva de

---

<sup>227</sup> Disponível para consulta em [http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.1.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html).

<sup>228</sup> BEPS trata-se de um projeto contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros proporcionada pela existência de lacunas entre os diferentes regimes aplicados a nível interno, de que as empresas multinacionais se poderão aproveitar, com o objetivo de transferir benefícios para territórios de baixa ou nula tributação.



informações, ii) falta de transparência e iii) ausência da obrigação de realizar atividades significativas. Além disso, frequentemente concedem um tratamento fiscal preferencial a não residentes, a fim de atrair o investimento de outros países.<sup>229</sup>”

Para combater as consequências prejudiciais que daqui advêm, estão a ser adotadas regras quase universais, de elevado grau de exigência, em matéria de intercâmbio de informações e de transparência ao nível fiscal. Sempre sublinhando a importância da colaboração do maior número de países que seja possível, nomeadamente de países em desenvolvimento, por forma a garantir níveis de concorrência equitativos no âmbito da erosão da base tributável e da transferência de lucros.

## **2. A importância de combater os comportamentos abusivos ao nível internacional e a sua coordenação com o DUE**

O combate contra a fraude fiscal, evasão fiscal, planeamento fiscal agressivo e paraísos fiscais será mais facilmente alcançado com o recurso a uma abordagem comum, que deverá ser, no mínimo, uma estratégia ao nível internacional e não se ficando pelo nível da UE<sup>230</sup>. Os problemas fiscais a nível internacional nunca ocuparam um lugar tão cimeiro nas agendas políticas como nos tempos que correm, pois as normas atuais deixam em aberto diversos aspetos, que geram oportunidades para a erosão da base tributável, bem como para a transferência de lucros.

As perdas fiscais têm origem em diversas causas, como o sejam, as estratégias de planeamento fiscal agressivo que são adotadas por algumas empresas multinacionais e a falta de transparência e coordenação entre as administrações tributárias. A necessidade urgente de devolver a confiança na justiça tributária aos cidadãos, bem como a criação de normas uniformes a serem aplicadas aos negócios e a dotarem os países de ferramentas que assegurem a eficácia das políticas fiscais internacionais,

---

<sup>229</sup> *Cfr.* Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros; Bruxelas, 27.6.2012, COM (2012) 351 final, pág.13, disponível para consulta em [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf).

<sup>230</sup> No entanto, é de elevada importância referir o que foi dito ao longo de todo o capítulo anterior, onde a UE deverá implementar de forma eficaz as conclusões do projeto BEPS da OCDE, quando estas não se encontrem abrangidas pela legislação da UE. Sendo que, o instrumento preferencial para transpor as conclusões da OCDE sobre o BEPS para a UE são as Diretivas, por forma a garantir a segurança jurídica e a proporcionalidade ao nível da harmonização que é exigida pelo mercado único.

conduz à necessidade de uma atuação rápida, que se revela essencial para evitar que os países adotem medidas de forma unilateral e descoordenada, o que poderá colocar em causa os princípios fundamentais da fiscalidade internacional<sup>231</sup>.

Algumas mudanças poderão ter uma aplicação imediata, como as alterações relativas a Preços de Transferência, por outro lado, outras alterações, por implicarem mudanças mais difíceis nas legislações nacionais, poderão estar sujeitas a processo mais moroso, tal como acontece nas medidas que visam combater os efeitos provocados por instrumentos híbridos. Sobre os Estados está a responsabilidade de aplicar, de colocar em marcha, estas mudanças planeadas a nível internacional, sendo que as medidas podem ser implementadas de maneiras diversas, de acordo com as opções de cada Estado, tendo sempre de respeitar os compromissos jurídicos internacionais, pois o Projeto BEPS, até pela sua própria natureza, implica uma resposta coordenada, em especial nas medidas nacionais<sup>232</sup>.

Os Governos estão conscientes da importância decisiva na adoção destes desafios a nível internacional. As propostas encontram-se elaboradas com vista a serem adaptadas aos diferentes sistemas tributários, pelo que não devem conduzir a conflitos entre as legislações internas. Pelo contrário, por forma a obter uma implementação efetiva e coerente, os países da OCDE e do G20 decidiram continuar a trabalhar juntos no decorrer da aplicação do Projeto BEPS, tanto nos países membros como nos países terceiros.

Recentemente foi publicado, no âmbito europeu, pela Comissão Europeia, uma Comunicação<sup>233</sup> que já antevê como poderão ser implementadas as medidas BEPS dentro da UE, bem como as medidas previstas no Pacote Antielisão fiscal, lançado a 28 de Janeiro de 2016, publicações que têm como objetivo proporcionais uma atuação célere da UE. Para além de um acompanhamento na conclusão das ações que são propostas, a OCDE e o G20 comprometem-se na busca por uma maior clarificação e certeza na aplicação das normas, bem como o desempenho de um trabalho nas questões que vão surgindo ao longo da atuação do Plano BEPS.

---

<sup>231</sup> Que se consolidaram como um marco jurídico para os investimentos transfronteiras.

<sup>232</sup> Ao longo do processo de aplicação das medidas, têm surgido diversos desafios, como o facto de alguns países terem introduzido medidas unilaterais, ou, pelo facto de determinadas administrações fiscais se mostraram mais agressivas e alguns profissionais alertaram para a adoção de medidas que conduzem a cenários de insegurança jurídica, *Cfr.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports, Pág.11, disponível para consulta em <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.

<sup>233</sup> COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO, “*Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários*”, Bruxelas, 17.6.2015, COM(2015) 302 final, disponível para consulta em <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-302-PT-F1-1.PDF>.

### 3. O projeto da OCDE e do G20 sobre o BEPS

O pacote com 15 planos de ação incorpora normas internacionais novas, ou reforçadas, bem como medidas concretas para ajudar os países a combater o fenómeno do BEPS. Este projeto representa o resultado de um gigantesco esforço levado a cabo pelos países membros da OCDE e do G20<sup>234</sup>. Pela primeira vez, todos os países que fazem parte da OCDE e do G20 trabalharam em conjunto e em condições de igualdade, com o objetivo de estabelecer respostas comuns, impostas pelos desafios inerentes a uma tributação a nível internacional. Os níveis de participação neste projeto não têm comparação com nenhum outro desenvolvido anteriormente nesta matéria, pois aqui estiveram envolvidos, de forma direta, mais de 60 países, sendo que muitos outros contribuíram de uma forma indireta<sup>235</sup> para este resultado final, onde também diversas organizações fiscais<sup>236</sup> regionais, bem como as empresas e a própria sociedade civil contribuíram de forma significativa.

A partir desta vontade comum de combater os problemas BEPS, os governos lançaram um plano de ação. Estas medidas exigem uma ação coordenada, normas nacionais e tratados internacionais, bem como de medidas que serão reforçadas por um acompanhamento e uma transparência reforçada. Assim, é objetivo deste projeto da OCDE e do G20 combater as estruturas BEPS pelas suas causas de fundo e não apenas pelos seus sintomas e efeitos, pois só assim a questão será tratada a longo prazo.

A implementação do Plano de Ação BEPS melhorará a informação disponível para as Administrações Tributárias, de modo a que estas possam aplicar, com maior eficácia, no plano nacional, as medidas previstas no plano, assim como se prevê que melhore a resolução dos conflitos, diminuindo os casos de dupla tributação, e se criem mecanismos para apoiar e controlar a implementação das medidas. A criação deste pacote BEPS representa uma primeira alteração substancial no panorama internacional, esta mudança era fundamental, não só para combater a BEPS, como também para

---

<sup>234</sup> Que trabalharam juntos em pé de igualdade, trabalhado inclusivamente com países em desenvolvimento.

<sup>235</sup> Através de fóruns regionais. *Cfr.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports, *op cit.*, pág.6.

<sup>236</sup> Como o Fórum Africano de Administração Tributária (ATAF), o Centro de Encontros e Estudos de Dirigentes de Administrações Fiscais (CREDAF), o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), organizações que uniram esforços com organizações internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização das Nações Unidas (ONU)

garantir a sustentabilidade do atual quadro jurídico internacional, avaliando as atividades transfronteiriças.

Os países chegaram a acordo quanto a um pacote de medidas que abordam novas normas mínimas, medidas para uma revisão das que já estavam em vigor, estratégias comuns que facilitam a adoção de medidas a nível nacional, assim como orientações para o estabelecimento de melhores práticas. As normas mínimas surgem para abordar os problemas onde a inércia por partes de uns países poderia desencadear efeitos colaterais bastante gravosos noutros países.

Nesse sentido, espera-se que todos os países membros da OCDE e do G20 se comprometam a adotar medidas relativamente ao “*treaty shopping*”<sup>237</sup>, aos relatórios país por país, ao combate às práticas abusivas e adoção de medidas para resolução de conflitos, entre muitas outras medidas Antiabuso. Encontram-se preparadas normas modelo com vista a travar o abuso dos acordos, nomeadamente através do *treaty shopping*, que serão incorporadas nos instrumentos multilaterais, que os países poderão adotar aquando da transposição dos resultados do Plano de Ação BEPS relativos aos acordos bilaterais.

Também com o relatório país por país, bem como com outros documentos que passam a ser exigidos, as administrações fiscais passam a dispor de um enquadramento global que permitirá saber onde são declarados os benefícios, os impostos e as atividades económicas das empresas multinacionais. A possibilidade de usar a informação tornará possível uma avaliação dos riscos em matéria de preços de transferência e de outras práticas BEPS, por forma a destinar os recursos de inspeção onde estes sejam mais necessários e onde possam ser mais efetivos. Nesta matéria, as empresas declaram as suas receitas, os benefícios antes dos impostos, os impostos que incidem sobre as suas sociedades e que se encontram pagos, o número de trabalhadores, o capital declarado, os benefícios não distribuídos e ativos tangíveis em cada uma das jurisdições onde operam.

No pacote de implementação dos Planos de Ação BEPS encontramos um guia que garante um fornecimento pontual da informação, uma proteção da confidencialidade e um uso adequado da informação. Sendo que também se recomenda a exigência às empresas multinacionais de apresentação dos primeiros relatórios país

---

<sup>237</sup> Procura pelas normas, pela jurisdição mais favorável.

por país nos períodos de imposto que se iniciaram em 1 de Janeiro de 2016<sup>238</sup>. De referir que a simples publicação desta medida já começou a surtir efeitos, desincentivando o planeamento fiscal agressivo<sup>239</sup>.

Tendo este projeto surgido de um forte compromisso político internacional, pretende-se uma rápida e efetiva resolução de conflitos entre os países, recorrendo a um processo amigável, pois foi acordada uma norma de controlo mínimo, com vista a garantir os avanços das resoluções, o que melhorará também questões de interpretação e de aplicação dos acordos.

O projeto BEPS também procedeu a uma revisão das atuais normas internacionais relativas à eliminação da dupla tributação, com o objetivo de terminar com os abusos e as oportunidades que são criadas pela erosão da base tributável e pela transferência de lucros. Com a sua aplicação, os países membros da OCDE e do G20, bem como os países em desenvolvimento, têm por base um sistema moderno de fiscalidade internacional capaz de reagir eficazmente às necessidades atuais dos sistemas fiscais. Pretende-se também criar um marco que finalize toda uma época de *laissez-faire*, com uma nova intervenção por parte dos Estados, com a elevação do padrão de boas práticas que deverão ser implementadas pelas empresas em todas as suas atividades no domínio fiscal.

O projeto BEPS tem uma abordagem absolutamente específica, visando cada plano determinada matéria a ser tratada de forma individual, o que demonstra o que aqui foi defendido, aquando da exposição acerca das vantagens e benefícios das normas específicas Antiabuso e da CGAA, ou seja, que o caminho para um combate mais eficaz a este comportamentos se verifica através da implementação de medidas específicas Antiabuso, pois que, embora estas também apresentem desvantagens, quando é feito um trabalho de ponderação, as vantagens prevalecem. Por último, de referir que este projeto de ação BEPS pretende ser a mais substancial alteração das práticas de tributação internacional dos últimos tempos.

---

<sup>238</sup> Reconhecendo-se que algumas jurisdições podem de mais tempo para adotar estas medidas e para ajustar as normas nacionais já existentes, matéria que voltará a ser abordada aquando da análise dos Planos de Ação do BEPS.

<sup>239</sup> *Cfr.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports... *op cit.*, pág.8.

## **4. Planos de ação – As principais medidas Antiabuso a adotar**

### **4.1. Enfrentar os desafios da economia digital<sup>240</sup>**

O relatório da Ação 1 analisa os riscos do BEPS que se encontram agravados na economia digital<sup>241</sup>, bem como apresenta o possível impacto que as medidas previstas terão ao longo da aplicação do projeto BEPS. Concluindo não ser possível delimitar com precisão a economia digital, dado que hoje em dia a economia digital se converteu na economia propriamente dita, por isso, resultaria numa tarefa árdua, ou mesmo impossível, tentar delimitar e separar o raio de ação da economia digital do resto da economia em termos fiscais. Assim, encontram-se previstas e analisadas as diversas opções técnicas que permitam tratar os problemas fiscais que assombram a economia digital.

Quer os problemas, quer as suas possíveis soluções abordam pilares fundamentais dos regimes atuais sobre atividades transfronteiriças, o que exige um trabalho que vai além do alcance do BEPS, por isso, os países da OCDE e do G20 decidiram dar uma resposta a estas questões mesmo antes de os relatórios se tornarem públicos. De acordo com o trabalho de acompanhamento que irá ser desenvolvido, será analisada a necessidade de prosseguir os trabalhos sobre as medidas previstas. Esta opção terá como base a capacidade dos instrumentos internacionais vigentes para dar conta dos desafios que assombram o desenvolvimento da economia digital.

Esta primeira ação aborda os problemas do BEPS na economia digital, por esta ser uma matéria com características preocupantes, tais como a volatilidade e a desmaterialização das fronteiras, bem como pelo facto de não assentar, obrigatoriamente, numa presença física. O relatório final sobre a economia digital afirma que negócios neste domínio facilitam o deslocamento artificial de rendimentos e a fuga ao pagamento de impostos, pois, apesar da repartição de competências entre os Estados a nível fiscal ter como base uma conexão territorial, uma presença física, com a economia digital surgem distorções significativas na receitas dos Estados, o que obriga

---

<sup>240</sup> Plano de Ação 1 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1).

<sup>241</sup> A economia digital é o resultado de um processo de transformação desencadeado pelas tecnologias de informação e de comunicação, cuja revolução potenciou as tecnologias e, assim, a inovação em todos os sectores da economia.

a que as administrações fiscais se adaptem a estas novas realidades, identificando critérios de conexão entre a atividade desenvolvida e a jurisdição onde é prosseguida.

As questões relacionadas com a economia digital não podem ser separadas da economia como um todo<sup>242</sup> e, por isso, a análise deste plano de ação implica a sua coordenação com outros planos de ação, pois aqui não se trata apenas dos problemas do setor digital, mas de um economia que transita em massa para a era da digitalização, por tal, as restantes ações deverão sempre ter em atenção os assuntos relacionados com a economia digital.

Muitos modelos de negócio que envolvam a economia digital operam através de instalações físicas que se localizam em jurisdições mercado (como armazéns de e-commerce e servidores de computador), assim, espera-se uma conjugação desta ação com a ação 7<sup>243</sup>, por forma a trazer muitas dessas empresas para as jurisdições onde devam efetivamente ser tributadas, ou seja, nas jurisdições mercado. Para tal, é proposta uma alteração do conceito de estabelecimento estável, que se baseia no exercício de uma atividade económica em local fixo, passando a imputação de uma presença tributável a ser feita com base numa presença digital significativa em determinado mercado.

Por outro lado também se prevê uma coordenação com a revisão das orientações dos preços de transferência, Ação 8 a 10, onde as diretrizes adotadas que preveem a alocação de rendimentos entre sociedades relacionadas, tendo por base a remuneração de funções, riscos e ativos, deverá ser tida em conta a especificidade das matérias digitais, o que permitirá controlar riscos significativos.

Assim, em conjunto com uma definição mais ampla de base tributável, estas diretrizes deverão permitir que se submeta uma parte mais elevada dos lucros da economia digital na tributação do país de mercado.

A era digital coloca inúmeros desafios ao nível da conexão, informação e caracterização para efeitos de tributação em sede de rendimento sobre as pessoas coletivas. Não se poderá, no entanto, esquecer que esta evolução poderá levantar problemas sérios ao nível da dupla tributação dos lucros da economia digital, que poderão ser criados pela imposição de novos impostos à economia digital, tanto no país de residência, como no país de origem.

---

<sup>242</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports..., *op cit.*, pág.13.

<sup>243</sup> Ação 7, Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável – EE.

Apesar da pormenorização destas medidas, há que ter em conta que estas poderão sofrer alterações devido à constante evolução da economia digital, sendo necessário e imprescindível um trabalho contínuo para dar resposta a estes problemas, supervisionando sempre os avanços registados com o passar do tempo, devendo estes ser tornados públicos<sup>244</sup>.

#### 4.2. Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos<sup>245</sup>

Com o objetivo de intensificar a coerência inerente ao imposto que recai sobre as sociedades, a nível internacional, o Projeto BEPS da OCDE e do G20 formula recomendações relativas à criação de normas internas e ao desenvolvimento de disposições com o intuito de minimizar os efeitos provocados pelas disposições híbridas<sup>246</sup> e identificar a melhor forma de neutralizar o impacto fiscal, que surge com o recurso a mecanismos de desvio artificial de lucros, bem como apresenta uma proposta de alteração das medidas existentes, que assegura que as assimetrias híbridas não são indevidamente utilizadas<sup>247</sup>.

Os desvios artificiais de lucros são conseguidos através dos diferentes enquadramentos, que são concedidos pelas várias jurisdições, a instrumentos, ou mesmo entidades, que detenham uma natureza híbrida, o que leva a uma diferença no tratamento fiscal que é dado aos pagamentos transfronteiras inerentes a tais instrumentos ou entidades, podendo conduzir a situações de dupla dedução (dedução tanto na esfera da entidade pagadora como da beneficiária), bem como a situações em que existe uma dedução acompanhada de uma isenção (v.g. uma dedução na entidade pagadora e uma isenção na entidade beneficiária)<sup>248</sup>.

O plano de ação cria, numa primeira parte, regras de conexão, que terão de ser implementadas ao nível da legislação de cada país, por forma a serem reduzidas as diferenças existentes entre os diferentes regimes de tributação adotados pelos diferentes

---

<sup>244</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports ..., *op cit.*, pág. 5-8.

<sup>245</sup> Plano de Ação 2 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report\\_9789264241138-en#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page4).

<sup>246</sup> Mecanismos que recorrem às assimetrias e divergências existentes no tratamento fiscal de uma entidade ou de um instrumento financeiro relativamente a ordenamentos de duas ou mais jurisdições.

<sup>247</sup> O relatório final da ação 2 substitui o relatório provisório, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Shifting Project – Action 2 – 2014 Deliverable*, que surgiu em Setembro de 2014 como parte de uma primeira série de trabalhos sobre as distintas ações e objetivos relativos ao projeto BEPS. Disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements\\_9789264218819-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements_9789264218819-en#page1).

<sup>248</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports..., *op cit.*, pág.13.



países, assentando assim, esta primeira parte, na modificação de normas de Direito interno. Assim, um Estado deverá recusar a dedução de um pagamento, quando este não esteja sujeito a tributação no território da entidade que o recebe.

O relatório final reconhece a importância de coerência e da coordenação na implementação e aplicação das regras de incompatibilidade de instrumentos híbridos, por forma a garantir que as regras são eficazes, e que diminuem os custos administrativos, sempre evitando que conduzam a uma situação de dupla tributação. A principal recomendação no âmbito desta ação passa pela introdução de regras de incompatibilidade dos híbridos internos, domésticos.

Aqui, as regras recomendadas abarcam uma norma principal e uma norma secundária. A referida norma principal prevê que os países deneguem aos contribuintes a possibilidade de ser deduzido um pagamento, na medida em que este não foi incluído no rendimento ou no lucro tributável sujeito a imposto na jurisdição da contraparte, ou onde este rendimento ou lucro é dedutível nesta última jurisdição. A existência de uma norma secundária assegura que a incompatibilidade do imposto é eliminada, mesmo quando nem todas as jurisdições adotem estas medidas, sendo que a regra defensiva apenas será aplicada quando a outra jurisdição em questão não adotou as regras de incompatibilidade de híbrido ou, por algum fator, se encontra excluída a aplicação da norma principal<sup>249</sup>.

Na segunda parte, o relatório aborda as medidas da ação 2 que são destinadas a impedir a utilização das entidades e das estruturas híbridas, bem como as entidades com dupla residência, que se destinem a beneficiar indevidamente as disposições dos acordos fiscais, ou que visem assegurar que os acordos existentes não obstem à aplicação de modificações às normas internas previstas na primeira parte.

Com este relatório criou-se uma metodologia comum, a nível internacional, que facilitará a convergência das práticas internas e convencionais que visam combater estes instrumentos. Com este plano pretende-se combater e prevenir, como já foi referido, a dupla não tributação, o que se fará mediante a eliminação dos benefícios fiscais que resultam do recurso abusivo dos instrumentos híbridos, bem como por fim às deduções múltiplas, às deduções num país sem um efetivo pagamento noutra jurisdição, e aos múltiplos créditos que são gerados com um único imposto pago.

Ao neutralizar os efeitos fiscais maliciosos que resultam de um desajuste, sem interferir no uso dos instrumentos híbridos, faz com que estas medidas que são

---

<sup>249</sup>Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports..., *op cit.*, pág. 9-11.

introduzidas apenas se limitem a reprimir situações em que o uso destes mecanismos conduza a uma erosão da base tributável e transferência de lucros, pelo que não provocarão nenhum efeito adverso no comércio transfronteiras, apenas se cingindo a atuar na medida do necessário.

### **4.3. Reforçar as normas sobre transparência fiscal internacional – normas CFC<sup>250</sup>**

Um dos principais objetivos do plano BEPS passa por combater a concentração de lucros nas empresas controladas, cuja residência se situa em territórios de baixa tributação, por empresas com residência em jurisdições de elevada tributação, pois sem uma regulamentação deste tipo, as CFC representam autênticas oportunidades para a transferência de benefícios e para o diferimento a longo prazo dos tributos.

A ação 3 prevê o reforço das normas CFC<sup>251</sup>, que se caracterizam por serem normas Antiabuso onde os lucros obtidos por entidades controladas sujeitas a tributação em território com regime fiscal de baixa tributação, são imputados ao acionista, sujeitando-se esses lucros a tributação no território onde o acionista tem a sua residência, por forma a evitar que esses lucros não sejam tributados. Assim, ao tributar os rendimentos das entidades controladas não residentes na pessoa dos acionistas residentes, conduz a que as regras CFC consigam evitar que os grupos multinacionais criem filias não residentes em territórios de baixa tributação, com o objetivo de deslocarem os seus rendimentos para esses territórios.

O relatório formula recomendações que contribuem para a criação de normas CFC efetivas, reconhecendo também a possibilidade de cada jurisdição, em função das suas prioridades, conferir a estas normas objetivos políticos diferentes. As orientações previstas não impõem padrões mínimos, estando arquitetadas com vista a garantir que as jurisdições, quando as adotem, sejam capazes de impedir de forma eficaz que as empresas transfiram benefícios para filiais não residentes.

No relatório também se identificam os desafios que as normas CFC enfrentam atualmente, como os rendimentos móveis que sejam resultantes da propriedade

---

<sup>250</sup> Plano de Ação 3 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report\\_9789264241152-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1).

<sup>251</sup> Sociedades estrangeiras controladas. *Cfr.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 *Final Reports, op cit.*, pág.13.

intelectual, os serviços e transações digitais, incentivando os países a implementar as medidas que se mostrem mais adequadas nesta área<sup>252</sup>.

Na senda do previsto no projeto de discussão divulgado em 3 de Abril de 2015<sup>253</sup>, o relatório final da OCDE enumera seis áreas de trabalho: as regras para a definição de CFC, onde se inclui uma definição de controlo; as isenções relativas a CFC e a determinação de limites fiscais; definição de rendimento nas CFC; regras para determinação do rendimento; regras para atribuição do rendimento; e as regras para prevenir ou mesmo eliminar a dupla tributação.

As regras CFC deverão definir as entidades que se encontram abarcadas pelo conceito de CFC para que, além de serem incluídas as pessoas jurídicas, também se apliquem estas medidas a entidades transparentes e a estabelecimentos estáveis, quando estas obtiverem rendimentos que criem preocupações em sede de BEPS.

De entre as regras criadas pelo relatório são destacadas as seguintes: inclusão de uma norma que evite o contorno das regras CFC, sendo criada uma medida relativa à incompatibilidade dos instrumentos híbridos, exigindo um pagamento intragrupo a uma sociedade controlada, que será atendido no rendimento da sociedade controladora, quando o pagamento não está incluído no rendimento da sociedade controlada, ou quando o pagamento está incluído no rendimento da sociedade controlada se a jurisdição de origem tenha classificado as entidades e os regimes da mesma forma que a jurisdição beneficiária.

As regras CFC devem incluir também uma taxa de imposto que permita às empresas que se encontram sujeitas ao pagamento de uma quota, que em muito se assemelham a uma taxa de imposto, não se encontrem adstritas a uma tributação em sede de medidas CFC.

As medidas Antiabuso criadas no âmbito da ação 3 revelam-se de extrema importância no combate aos problemas de erosão da base tributável e transferência de lucros, pois procuram combater os desvios artificiais de lucros, emanando recomendações que fortalecem as regras de imputação dos lucros que se encontram atualmente em vigor nas legislações nacionais, dado que a maioria dos territórios com elevadas taxas de tributação já têm, na sua legislação interna, regras Antiabuso acerca

---

<sup>252</sup> *Cfr.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *2015 Final Reports Executive Summaries*, *op cit.*, pág. 13-15.

<sup>253</sup> Disponível para consulta em <http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>.

da presente matéria<sup>254</sup>. Destinando-se a permitir que os países onde não existam regras CFC as criem e as implementem, bem como a permitir que os países que já as tenham previsto na sua legislação as possam melhorar e tornas mais eficazes, atendendo às recomendações que são feitas.

#### **4.4. Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros rendimentos equivalentes**<sup>255</sup>

A ação 4 aborda a dedutibilidade fiscal de determinados encargos que decorrem de operações financeiras, como o pagamento de juros e de outras compensações<sup>256</sup>, situações em que a dedutibilidade destes pagamentos possa criar situações de dupla não tributação dos rendimentos. Nesse sentido são desenvolvidas recomendações para a criação de regras que limitam a dedutibilidade dos juros e outros pagamentos financeiros assumidos com terceiros e com partes relacionadas, onde o relatório final da ação 4 analisa as melhores práticas e recomenda a adoção de uma aproximação centrada especificamente riscos referidos.

Quando estamos perante o financiamento de uma entidade, com residência num território de baixa tributação, para com outra entidade com ela relacionada, e esta com residência num território com elevadas taxas de tributação, o pagamento dos juros pode conduzir a deduções de caráter excessivo na entidade pagadora, sendo que estes rendimentos não são incluídos nos valores da entidade recetora do pagamento<sup>257</sup>. Com esta ação formulam-se recomendações para elaboração de normas internacionais Antiabuso, que têm como objetivo combater a erosão da base tributável, que aqui é conseguida através da dedução de juros e de outras compensações financeiras, quando estes instrumentos são utilizados de forma indevida, ou seja, por forma a obter deduções excessivas ou como meio para financiar a produção de um rendimento isento ou cuja tributação é diferida<sup>258</sup>.

---

<sup>254</sup> As normas CFC entraram em vigor no ano de 1962 e, desde então, um número cada vez maior de jurisdições implementou estas regras, que atualmente estão disponíveis nos 30 países participantes no Projeto OCDE/G20, incluindo o CIRC Português, cuja previsão se encontra no seu art.66.º.

<sup>255</sup> Ação 4 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report\\_9789264241176-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report_9789264241176-en#page1).

<sup>256</sup> Como o sejam garantias financeiras e de execução, derivados, cativos,...

<sup>257</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports..., *op cit.*, pág.14.

<sup>258</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports Executive Summaries..., *op cit.*, pág. 17-19.

Este plano destaca três análises distintas para o combate à dedução excessiva de encargos com juros. Uma primeira análise, passa pela adoção de medidas Antiabuso com o objetivo de limitar a dedução dos juros num plano de grupo, ou seja, são limitadas as deduções efetuadas pelo grupo empresarial na sua globalidade ao valor dos juros que foram efetivamente pagos a entidades externas, estamos assim perante a regra a nível do grupo.

Uma segunda análise passa pela possibilidade de limitar o montante deduzido por cada entidade, tendo por base uma relação estável entre a receita, os ativos ou mesmo o capital, regra da proporção fixa. Por último, numa terceira análise, prevê-se a possibilidade de serem criadas medidas específicas com o objetivo de combater situações de abuso em casos concretos, combinação das duas regras anteriormente descritas. Estas diferentes análises foram destacadas em documento emitido a 18 de Dezembro de 2014<sup>259</sup>, sendo que no relatório final, a OCDE recomenda uma abordagem combinada, além disso, também complementa a abordagem com elementos adicionais e regras direcionadas.

A adoção de uma metodologia comum pretende facilitar a convergência de normas internas de dedutibilidade de interesses. O combate contra as deduções excessivas de interesses, incluindo aqueles que geram rendimentos isentos ou diferidos, deve ser feita de uma maneira coordenada dada a importância de ter em conta os riscos relacionados com a competência e, ao mesmo tempo, garantir que as limitações à dedutibilidade de interesses não geram dupla tributação.

As medidas adotadas neste plano de ação pretendem assegurar que as dedutibilidades de interesses líquidos de uma entidade estão diretamente vinculadas a um rendimento tributável gerado pelas suas atividades económicas, bem como uma promoção de uma maior coordenação com as normas nacionais existentes neste âmbito.

A ação 4 constitui, assim, uma mudança significativa para os países que têm regras de prescrição de juros com base em índices de dívida, capital próprio. Com experiências feitas em países onde são adotadas as regras agora referidas mostra claramente a ameaça que podem significar nos tempos atuais. Apesar de o relatório final relativo à ação 4 se revelar em forma de recomendação e, assim, os membros da OCDE não se encontram obrigados a adotar as recomendações, há uma franca expectativa de que os países membros sigam estas recomendações.

---

<sup>259</sup> Documento disponível para consulta em <http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-action-4-interest-deductions.pdf>.

Uma implementação coordenada terá impacto na possibilidade de os grupos multinacionais atingirem determinados níveis de entendimento e de se assegurar que as medidas previstas se revelam eficazes no combate às práticas BEPS, sendo supervisionada a aplicação das mesmas e o seu impacto, para que as medidas possam ser revistas, quando e se necessário.

#### **4.5. Combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância**<sup>260</sup>

As preocupações que atualmente se verificam, relativas a práticas tributárias abusivas, centram-se, em grande parte, nos regimes preferenciais<sup>261</sup> que se podem utilizar como meio para transferência artificial de benefícios e na falta de transparência de determinados *tax rulings*<sup>262</sup>.

A ação 5 do Plano BEPS visa, assim, combater as práticas fiscais abusivas que suscitem, num plano internacional, uma aplicação de taxas de tributação que sejam concorrenciais a certos tipos de rendimentos, em diversas jurisdições<sup>263</sup>. Aqui é dada prioridade ao aumento da transparência, onde se procura criar recomendações que tornem obrigatória a troca de informações acerca das *tax rulings*, entre as administrações fiscais dos países, quando estas concedam ao sujeito passivo um tratamento fiscal mais favorável, aqui se incluindo também os acordos prévios em matéria de preços de transferência. Bem como também é dado um tratamento prioritário aos requisitos relativos à substância económica que se mostrem obrigatórios para que haja o benefício de determinado regime fiscal mais favorável, onde o relatório evidencia a definição de “atividade substancial”, aqui em contexto dos regimes de propriedade intelectual, assim, nesta matéria, encontra-se prevista uma limitação à aplicação de um regime mais favorável quando haja um nexo causal com os encargos suportados pela entidade no desenvolvimento do ativo subjacente<sup>264</sup>.

O relatório final da Ação 5 cria um patamar mínimo que se baseia numa metodologia que permite avaliar se existe uma atividade substancial num regime

---

<sup>260</sup> Ação 5 disponível para consulta em <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm>.

<sup>261</sup> Atualmente já se encontram identificados 43 regimes, dos quais 13 são regimes de propriedade intelectual.

<sup>262</sup> Decisões administrativas relativas a contribuintes concretos.

<sup>263</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, *op cit.*, pág.14.

<sup>264</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *2015 Final Reports Executive Summaries*, pág. 21-23, disponível para consulta em <https://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-executive-summaries.pdf>.

preferencial, através do critério de atividade substancial nos regimes preferenciais. No contexto dos regimes de propriedade intelectual alcança-se um consenso em torno de uma abordagem nexa, que utiliza os gastos no país como um indicador de atividade substancial, e garantia de que os contribuintes que são beneficiários destes regimes se encontram a desenvolver, efetivamente atividades de investigação e desenvolvimento e que têm gastos que financiem as atividades.

Os regimes relativos à propriedade intelectual existentes deverão ser alterados por forma a alterar a abordagem nexa, além disso, foi aprovada pelo Conselho da UE, em 9 de Dezembro de 2014, a monitorização por parte da OCDE, dos países membros da OCDE, da implementação destas medidas.

A ação 5 prevê ainda, relativamente à transparência, um quadro ao abrigo do qual se incluem todas as decisões administrativas em relação a contribuintes específicos que podem dar lugar a práticas BEPS, perante a falta de um intercâmbio espontâneo de informação relevante com carácter obrigatório.

A previsão deste quadro contempla seis categorias de acordos ou decisões administrativas: acordos relativos à aplicação de regimes fiscais preferenciais; acordos prévios sobre valoração de preços de transferência de caráter universal e transfronteiriço, ou outros acordos fiscais unilaterais no mesmo âmbito; acordos concedendo um ajuste à quebra de benefícios; acordos relativos a estabelecimentos permanentes; acordos em matéria de sociedades “canalizadoras de rendimentos”; qualquer outro tipo de acordos que se considerem representativos de risco de práticas abusivas quando não haja um intercâmbio de informações.

#### **4.6. Prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação<sup>265</sup>**

A ação 6 tem por base o combate à utilização abusiva dos acordos fiscais e, em particular, a procura pelo acordo mais favorável, *treaty shopping*, pois esta é uma das principais causas de erosão da base tributável e transferência de lucros, traduzindo-se num problema de grande escala.

---

<sup>265</sup> Ação 6 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report\\_9789264241190-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#page1).

Os contribuintes que incorrem em práticas constitutivas de *treaty shopping* ou outras estratégias que visem o uso abusivo dos acordos fiscais, afetam a soberania tributária dos Estados que são afetados, pois reclamam indevidamente as vantagens derivadas da aplicação de um acordo em circunstâncias em que estas não seriam aplicadas. Assim, para evitar a dupla tributação pelos agentes económicos, procura-se identificar as condutas que se mostram necessárias para evitar uma utilização errónea dos ADTs, recorrendo à criação de um padrão mínimo para prevenir o abuso, assim como a criação de novas normas que criam cláusulas de salvaguarda para prevenir o abuso dos tratados mas, ainda assim, oferecendo um determinado grau de flexibilidade sobre o modo de o fazer.

Estas medidas deverão ser adotadas quer a nível interno, na legislação nacional dos territórios, quer através de medidas relativas à redação dos tratados, o que aqui implica uma alteração da Convenção Modelo da OCDE<sup>266</sup>. Uma utilização abusiva dos ADTs materializa-se, fundamentalmente, na prática do *treaty shopping*<sup>267</sup> pelos sujeitos passivos residentes em território que, à partida, não estaria incluído entre os beneficiários, pelo que, o acesso é assim conseguido através da interposição de uma entidade que seja residente num dos territórios que fazem parte do tratado<sup>268</sup>.

No que diz respeito às alterações à Convenção Modelo da OCDE, é reconhecida a dificuldade inerente a uma tentativa de abordagem comum para todos os países, sendo por isso, sugerida a adoção de um padrão mínimo de proteção que combata e previna tais abusos, o que poderá se manifestar na criação de uma cláusula de limitação dos benefícios que limite o acesso ao previsto no ADTs, quando perante determinadas circunstâncias que se considerem abusivas. Na Convenção deverá ainda ser introduzida uma norma que preveja claramente que os ADTs não têm como objetivo serem utilizados para fins de dupla não tributação ou tributação manifestamente reduzida, formulando recomendações em relação aos parâmetros que deverão ser atendidos pelos países antes de concluírem ADTs<sup>269</sup>.

Como acima foi referido, estas novas normas Antiabuso incluídas no relatório final combatem o *treaty shopping*, assim como criam uma série de outras normas, estas já mais específicas e que se encontram previstas com o objetivo de abordar outras

---

<sup>266</sup> Com o objetivo de prevenir que os acordos suponham, mesmo que não intencional, um obstáculo à aplicação de normas Antiabuso nacionais.

<sup>267</sup> Que se manifesta na criação de operações a nível internacional cujo objetivo principal passa pelo acesso aos benefícios que decorrem de determinado Tratado, ou seja, uma busca pelo acordo mais favorável.

<sup>268</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *2015 Final Reports Executive Summaries, op cit.*, pág. 25-26.

<sup>269</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, *op cit.*, pág.14.



formas de abuso prosseguidas através dos tratados. O relatório final ainda inclui considerações políticas que deverão ser tidas em conta no momento de assumir acordos fiscais com jurisdições de baixa ou nula tributação<sup>270</sup>.

#### **4.7. Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável – EE<sup>271</sup>**

Em regra, as convenções fiscais estabelecem que os benefícios empresariais das empresas estrangeiras são suscetíveis de constituírem agravamentos num determinado Estado quando a empresa em questão contar com um EE localizado nesse mesmo território, onde resultem imputados os referidos benefícios. Como consequência, a definição do conceito de EE nas convenções é de extrema importância, pois determina se os valores obtidos por uma empresa não residente irão ser tributados ou não em outro território.

As convenções fiscais preveem, de uma forma geral, que os benefícios empresariais de uma entidade que não seja residente sejam agravados num país, só na medida em que a referida entidade tenha um estabelecimento estável nesse país a que se possam atribuir benefícios. Assim, a definição de estabelecimento<sup>272</sup> estável, nos acordos e nos tratados, revela-se fundamental no momento de determinar se a entidade residente deve ser tributada ou não em determinado Estado.

O relatório final prevê alterações à definição de estabelecimento estável prevista no art.5.º da Convenção Modelo da OCDE<sup>273</sup>, artigo que é muito utilizado como ponto de partida nas negociações dos acordos fiscais. Estas alterações pretendem combater as técnicas utilizadas pelas empresas para fugirem à tributação, recorrendo a técnicas como a fragmentação artificial de atividades, os acordos de comissionista e as exceções que decorrem de atividades específicas.

Nas estruturas comissionistas, que se caracterizam por serem um modelo de negócio onde uma empresa vende, em seu nome, bens ou serviços em certa jurisdição,

---

<sup>270</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports, *op cit.*, pág.15.

<sup>271</sup>Relatório final da ação 7 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1).

<sup>272</sup> O conceito de estabelecimento estável traduz-se no nível mínimo de presença que é exigida, de acordo com a Convenção Modelo da OCDE, para que um território contratante tenha permissão para tributar os lucros aí obtidos e que sejam resultado do desenvolvimento de uma atividade por uma entidade com residência noutro território.

<sup>273</sup> Atual art.º5 n.º1 da Convenção Modelo da OCDE, “1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão “estabelecimento estável” significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.”

por conta de entidade terceira com residência em jurisdição distinta, a presente ação deixa claro que a opção por uma entidade com perfil funcional e de riscos limitados, poderá ser um ponto de partida para a transferência de lucros para fora do território onde são realizadas as vendas, sem que haja uma alteração substancial das funções, assim, prevê-se o alargamento do âmbito de aplicação do conceito de estabelecimento estável, por forma a incluir a figura do comissionista<sup>274</sup>.

Já no que diz respeito à fragmentação dos contratos, onde existe o recurso ao fracionamento artificial dos contratos entre partes que se encontram relacionadas, com o objetivo de evitar o requisito de tempo que está associado à existência de um estabelecimento estável<sup>275</sup>, assim, pretende-se associar, ao cálculo do requisito temporal, o tempo despendido no projeto por cada uma das entidades relacionadas.

#### **4.8. Preços de transferência**<sup>276</sup>

As transações comerciais entre empresas do mesmo grupo manifestou-se de forma significativa durante as últimas décadas, acompanhadas de uma rápida globalização da atividade económica.

As normas de determinação de preços de transferência têm por objetivo estabelecer condições, incluindo acerca do preço, aplicáveis a transações efetuadas a uma empresa multinacional e que determinam a distribuição e alocação de benefícios das empresas do grupo instaladas em diferentes países. A incidência das normas aumentou à medida que aumentou o volume e o valor dos intercâmbios entre empresas do mesmo grupo, sendo que o próprio plano de ação BEPS, bem como as normas internacionais já vigentes, em matéria de preços de transferência, podem ser objeto de uma aplicação errada a fim de obter resultados não desejados, onde a atribuição de benefícios não está num plano de igualdade com a atividade económica que os gera.

O relatório final relativo à ação 8 a 10 objetivou uma resposta a este problema, por forma a garantir que os resultados dos preços de transferência estão em linha com a criação de valor. As normas relativas a preços de transferência determinam, atendendo

---

<sup>274</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *2015 Final Reports Executive Summaries*, *op cit.*, pág. 27-30.

<sup>275</sup> Que poderá ser de 6 ou 12 meses, dependendo da atividade desenvolvida.

<sup>276</sup> Relatório final relativos a ação 8-10 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports\\_9789264241244-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page1).

ao princípio da plena concorrência, as condições, incluindo o preço, das transações dentro de um grupo multinacional. São reforçados e clarificados os padrões atuais nesta matéria, incluindo relativamente ao princípio da plena concorrência e à criação de uma metodologia que garanta a determinação de preços adequados aos intangíveis de difícil valoração. O relatório final destaca três áreas principais nesta matéria, previstas nas ações 8, 9 e 10, sobre temas estritamente relacionados.

A ação 8, alinhar os preços de transferência com a criação de valor dos intangíveis, examina as questões relativas a preços de transferência nas operações vinculadas relativas a ativos intangíveis, porquanto estes ativos são, por definição, móveis e de difícil valoração, onde uma distribuição inadequada destes benefícios criados por intangíveis de elevado valor contribui, em grande escala, para a erosão da base tributável e para a transferência de lucros. Aqui, o objetivo passa pela criação de normas que resolvam a erosão da base tributária e o desvio de lucros relacionados com a detenção, com a exploração ou com a venda de intangíveis por parte das entidades.

Para levar a cabo estas condutas, é clarificada a definição de intangíveis, afastando-se de uma definição contabilística e normativa, fornecendo informações, tanto na identificação das operações vinculadas inerentes aos intangíveis, como na determinação do cumprimento do princípio da plena concorrência na valoração dos intangíveis. Com esta ação é reforçada a indicação de que todos os cinco métodos de preços de transferência são métodos capazes de uma avaliação satisfatória, mas, por outro lado, o uso destes métodos por si só não será suficiente, tendo de haver uma análise detalhada dos pressupostos que são adotados<sup>277</sup>.

A ação 9, alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital, trata da atribuição contratual de riscos, onde o relatório conclui que apenas sejam respeitados quando as atribuições correspondam efetivamente com a tomada de decisões, bem como com a existência de um controlo efetivo dos riscos. As medidas previstas pelo relatório, acerca da definição das regras para combater os comportamentos abusivos, que tenha por base a transferência de riscos entre as sociedades ou afetação excessiva de valores a partes relacionadas, preveem alterações na Convenção Modelo da OCDE nesta matéria, bem como nas *Guidelines* sobre Preços de Transferência que são emanadas pela OCDE.

---

<sup>277</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 *Final Reports Executive Summaries*, op cit., pág. 31-33.

Um dos objetivos desta ação passa por assegurar que possíveis prejuízos não se adjudiquem a uma única entidade, só porque esta se encontra obrigada contratualmente a assumir os riscos ou com capacidade para dispor de capital, objetivando que as remunerações sejam atribuídas em conformidade com a criação de valor ao longo da cadeia de valor do grupo.

A ação 10, alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação a outras transações de maior risco, aborda diferentes áreas de alto risco, tais como a atribuição de benefícios que resulta de operações vinculadas que necessitem de uma lógica comercial, de um recurso a métodos de preços de transferência com o objetivo de desviar os benefícios que derivem das atividades que sejam economicamente mais importantes para o grupo, assim como a utilização de pagamentos entre membros do grupo, com o intuito de fugir à tributação, não havendo uma correspondente criação de valor.

Criam-se, assim, novas medidas para as transações, que apenas excepcionalmente se realizariam, entre entidades independentes. Com esta ação pretende-se um equilíbrio entre o valor que é pago pelas entidades subsidiárias de um determinado grupo, no âmbito de serviços que são prestados pelas entidades mãe, e as despesas efetivamente tidas pelas entidades mãe na gestão e apoio fornecidos às entidades subsidiárias. Tal como na ação 9, também nesta matéria em específico se prevê uma alteração da Convenção Modelo da OCDE e das *Guidelines* de Preços de Transferência<sup>278</sup>.

Este relatório pretende garantir que as medidas Antiabuso sobre preços de transferência conduzam a resultados que conjuguem da melhor forma os benefícios das operações e as atividades económicas que os geram.

O relatório final também contém medidas que abordam as transações transfronteiras que envolvam matérias-primas e/ou serviços intragrupo de baixo valor, apelando-se para que os países em desenvolvimento valorem estas práticas e as sujeitam à aplicação de normas de preços de transferência, bem como para prevenir a erosão da base tributável. Por último, uma interação com a ação 14 sobre a resolução de conflitos servirá para assegurar que as medidas adotadas em matéria de preços de transferência não gerem situações de dupla tributação.

---

<sup>278</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports, *op cit.*, pág.15.

#### **4.9. Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate**<sup>279</sup>

Desde o início que o Projeto BEPS se centrou nos efeitos adversos, tanto numa perspetiva fiscal como económica, da erosão da base tributável e transferência de lucros, que se sabem ser gravosos.

Os resultados dos trabalhos desenvolvidos desde o início do projeto permitem quantificar a magnitude do problema, registando-se perdas globais, no imposto sobre as sociedades, entre 4% a 10%, o que representa valores na ordem dos 100 a 240 mil milhões de dólares por ano. Além das quantias elevadas em que se estimam as perdas, as práticas abusivas BEPS causam muitos outros efeitos económicos adversos, tais como potenciar as assimetrias no tratamento fiscal da dívida, entre outros.

O relatório final da ação 11 estabelece metodologias para recolher e analisar dados sobre as questões BEPS e as ações para o seu combate, concluindo pela existência de diversas limitações significativas que comprometem seriamente as análises económicas sobre a escala e o impacto económico dos comportamentos de erosão da base tributável e transferência de lucros<sup>280</sup>. Revela-se urgente a necessidade de melhorar o acesso aos dados e às metodologias adotadas, no entanto, tendo em atenção as dificuldades em aceder aos mesmos, cria-se uma tabela de seis indicadores BEPS, que se apoia em diferentes fontes de informação e na avaliação das diferentes condutas normalmente adotadas, os indicadores revelam ainda sinais claros que advertem para a existência de práticas de BEPS, contemplando ainda dois indicadores adicionais, que podem ser adotados no futuro, com o recurso a melhores dados<sup>281</sup>.

Assim, desenvolver-se-á uma análise económica da escala e do impacto BEPS (incluindo efeitos de repercussão entre países) e ações para o combater, envolvendo também a avaliação de uma variedade de fontes de dados existentes e uma identificação de novos tipos de dados que deverão ser recolhidos. Embora este relatório não sugira quaisquer alterações às legislações nacionais, delinea um conjunto de práticas

---

<sup>279</sup>Relatório final da ação 11 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report\\_9789264241343-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1).

<sup>280</sup>Estudos da OCDE estimam, ao reconhecer a complexidade de BEPS e as limitações indicadas, que a perda de receita global de imposto sobre as sociedades pode estimar-se entre os 100 e os 240 mil milhões de dólares americanos. *Cfr.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports, *op cit.*, pág.16.

<sup>281</sup>*Cfr.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports Executive Summaries, *op cit.*, pág. 37-39.

melhoradas nas áreas de recolha e análise de dados e oferece determinadas recomendações específicas para uma melhor avaliação futura.

O relatório recomenda que a OCDE reúna esforços e trabalhe de forma conjunta com os governos na análise de uma maior quantidade de dados estatísticos relativos ao imposto sobre as sociedades, com o objetivo de proporcionar dados internacionalmente comparáveis e coerentes, como a análise estatística dos dados incluídos nos relatórios país por país, que podem ajudar a melhorar significativamente as análises económicas do plano BEPS.

O acesso a dados mais completos e melhorados permitirá a realização de estimativas diretas e mais precisas de BEPS no futuro, assim como também da eficácia das correspondentes medidas Antiabuso, conduzindo assim a uma atitude preventiva.

#### **4.10. Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo**<sup>282</sup>

Um dos problemas que as administrações fiscais de todo o mundo enfrentam, nos dias de hoje, prende-se com a falta de uma informação pontual e completa sobre as estratégias de planeamento fiscal agressivo. Porquanto, um acesso rápido e tempestivo a este tipo de informações permitiria responder prontamente a eventuais riscos fiscais, avaliando adequadamente os riscos, realizando inspeções tributárias e alterando as legislações aplicáveis.

Assim, a presente ação 12 desenvolve orientações para a criação de regimes nacionais, que consagrem medidas de comunicação, informação e esclarecimentos às administrações fiscais sobre os esquemas de planeamento fiscal agressivos, pois um acesso prévio a estas informações oferecerá a possibilidade de uma resposta rápida aos riscos fiscais, que é conseguida através de uma avaliação dos riscos, de procedimentos de inspeção e de alterações na legislação.

A ação deve criar guias de atuação baseados em boas práticas para o uso dos planos de informação, a ser utilizados pelos países que carecem de normas de declaração obrigatória e que pretendam criar um regime que satisfaça as suas necessidades de obter uma informação antecipada relativa às atuações que

---

<sup>282</sup>Relatório final da ação 12 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report\\_9789264241442-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1).

consubstanciem uma situação de planeamento fiscal agressivo, sendo que a presente ação também se aplica aos países que já tenham normas neste sentido e que as pretendam melhorar.

As recomendações que resultam do relatório final são dotadas da flexibilidade e equilíbrio necessários por modo a conjugarem as necessidades dos países de obterem a informação que necessitam e os custos do cumprimento das medidas para os contribuintes, prevendo o recurso a um modelo previamente definido que também contenha os padrões mínimos de informação à administração fiscal<sup>283</sup> dos mecanismos de planeamento fiscal agressivo por consultoras fiscais e pelos contribuintes.

As regras previstas devem incluir características específicas e genéricas, tais como uma cláusula de confidencialidade e um sistema de taxas, por forma a determinar se um sistema é considerado agressivo e, nesse sentido, reportável, tais como se prevê a criação de sanções, nomeadamente pecuniárias, para as situações de incumprimento<sup>284</sup>.

De ressaltar, que as recomendações constantes do relatório final relativo à ação 12, têm uma natureza genérica, pelo que não representam um padrão mínimo e deixam os países livres para escolherem se querem ou não a introdução de um regime de divulgação obrigatória<sup>285</sup>. O relatório destaca que tanto a divulgação obrigatória, como o respeito por determinados parâmetros, se destinam a melhorar a transparência, a avaliação do risco e o cumprimento destas medidas por parte dos contribuintes, bem como uma constante avaliação relativa ao equilíbrio necessário entre a proporcionalidade e a eficácia para os contribuintes e para as administrações fiscais.

Reconhece-se as vantagens que advêm das ferramentas que são criadas para implementar a circulação de informação sobre os riscos fiscais para as administrações tributárias, através da formulação de recomendações relativas à planificação de normas de declaração obrigatória para transações ou estruturas agressivas ou abusivas, sempre tendo em atenção os custos administrativos para as administrações tributárias e para as empresas, aproveitando as experiências dos países que já têm normas neste sentido integradas nos seus sistemas fiscais.

---

<sup>283</sup> Países como o Portugal já adotaram regimes de comunicação e informação à administração fiscal, mesmo antes da publicação do relatório BEPS, Decreto-lei 29/2008 de 25 de Fevereiro.

<sup>284</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports, *op cit.*, pág.16.

<sup>285</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports Executive Summaries, *op cit.*, pág. 41-43.

#### 4.11. Documentação Preços de Transferência e os Relatórios por país<sup>286</sup>

O relatório final relativo à ação 13<sup>287</sup> procede a uma revisão das estruturas de documentação que passarão a ser apresentadas em matéria de preços de transferência pelas empresas multinacionais.

Nesta ação o objetivo é o aumento da transparência nas questões tributárias e a divulgação de informação útil que permita aferir os riscos em sede de preços de transferência, levando, assim, a uma eficácia e eficiência nas inspeções tributárias, o que é conseguido com o recurso a três instrumentos chave, que o são, uma documentação *local file*, um *masterfile* e um *Country-by-Country Report*<sup>288</sup>.

No caso do *Cbc Report*, os relatórios por país, os países deverão seguir as orientações da OCDE, assim, as informações deverão ser fornecidas às Administrações tributárias com o recurso a este mecanismo de troca de informações entre os países aderentes. Esta medida prevê-se que seja implementada nas operações realizadas já a partir de 2016, e onde se abarcam os grupos multinacionais cuja receita anual consolidada seja igual ou superior a 750 milhões de euros, recaindo a obrigatoriedade de reporte, por norma, sobre a casa-mãe do grupo, e ainda existindo instrumentos de troca dos próprios *CbC Report* pelas administrações fiscais dos diversos Estados, com base em instrumentos bilaterais ou multilaterais e também com base na implementação de uma plataforma de suporte para manobrar a troca eletrónica dos relatórios<sup>289</sup>.

Uma documentação dos preços de transferência mais coordenada leva a uma maior qualidade sobre a informação prestada às administrações fiscais, reduzindo os custos do cumprimento para as próprias empresas.

Quanto aos três instrumentos chave, em primeiro, as orientações relacionadas com a documentação sobre preços de transferência necessitam que as empresas multinacionais forneçam às administrações tributárias informações de alto nível acerca das suas operações e políticas nesta matéria num *master file*, documento este que se

---

<sup>286</sup>Relatório final da ação 13 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report\\_9789264241480-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#page1).

<sup>287</sup> A ação 13 foi apresentada em Setembro de 2014, tendo sido publicados, posteriormente, relatórios de clarificação, como o *Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting Proposals*, publicado em Fevereiro de 2015, bem como o *Country-by-Country Reporting Implementation Package*, em Junho de 2015, ou seja, todos anteriores ao relatório final apresentado no final de 2015.

<sup>288</sup> Mais precisamente a medida dos relatórios país por país, que já está a ser prosseguida em Portugal.

<sup>289</sup> *Cfr.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *2015 Final Reports Executive Summaries, op cit.*, pág. 45-47.



encontraria à disposição de todas as administrações fiscais dos países interessados em obter informações.

Em segundo, também se cria um sistema de documentação local, *local file*, onde se encontrará uma documentação pormenorizada sobre os preços de transferência relativa às transações de cada país, onde são identificadas determinadas transações concretas com entidades relacionadas, tal como o valor das transações e uma análise do método de determinação dos preços de transferência.

Por último, também as grandes empresas multinacionais se encontram adstritas à apresentação do relatório país por país, onde declaram, todos os anos, e por cada jurisdição em que operam, os valores transacionados e os benefícios antes do imposto sobre as sociedades, bem como o valor do imposto sobre as sociedades que pagam e o valor acumulado<sup>290</sup>.

Estes três instrumentos levam os contribuintes a adotar uma atuação coerente em matéria de preços de transferência, pois permitem às administrações tributárias o acesso a informações úteis para uma avaliação dos preços de transferência, o que conduz a uma otimização dos recursos inspetivos, inclusive em caso de procedimentos de inspeção, onde serão uma fonte importante de informação, tanto para abertura do referido procedimento, como para a sua orientação.

#### **4.12. Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes**

291

Com o objetivo de criar um sistema tributário internacional que conduza ao crescimento económico, revela-se indispensável combater o abuso e a evasão fiscal transfronteiriça, assim como erradicar, de forma eficaz, a dupla tributação.

Os países concordam que a adoção de medidas desenvolvidas para enfrentar a erosão da base tributável e a transferência de lucros, atendendo às estratégias e recomendações do Plano de Ação BEPS não devem criar situações de insegurança aos contribuintes que cumprem as suas obrigações, e muito menos conduzir a situações de dupla tributação involuntária.

---

<sup>290</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports, *op cit.*, pág.17.

<sup>291</sup>Relatório final da ação 14 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report\\_](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_).

Porquanto, a aposta no aperfeiçoamento dos mecanismos de resolução dos problemas que surgem com a aplicação das medidas desenvolvidas revela-se uma parte fundamental dos trabalhos relativos ao Plano BEPS.

O relatório final da ação 14 reflete um compromisso de todos os países na adesão a um padrão mínimo para a resolução de conflitos que surgem em tratados, e estabelece a submissão a um mecanismo de acompanhamento para garantir que os compromissos incorporados nos padrões mínimos são cumpridos. As alterações que advêm da implementação do Projeto BEPS poderão conduzir a situações de incerteza e de insegurança jurídica, as quais, se não forem tidas em atenção, levarão, com grande certeza, a situações de dupla tributação, bem como a diversos conflitos entre jurisdições.

Para evitar tais situações, os países, que reconhecem estas possibilidades e as pretendem resolver previamente, comprometem-se com a criação de padrões mínimos em relação à resolução dos conflitos que advenham das convenções, com vista a uma resolução rápida e efetiva, por forma a garantir que os padrões são cumpridos e os problemas contornados nas disputas através de procedimentos amigáveis<sup>292</sup>. Consubstanciando-se, assim, num complemento importante aos trabalhos de combate à erosão da base tributável e transferência de lucros, pois torna mais eficazes os mecanismos de resolução dos conflitos que surjam entre os Estados intervenientes em relação aos acordos para evitar a dupla tributação<sup>293</sup>.

No que diz respeito aos procedimentos amigáveis, a presente ação reconhece a sua complexidade, a falta de transparência inerente ao acesso ao procedimento, bem como a possibilidade de ser recusado o acesso de forma unilateral, e ainda a possível interferência com os mecanismos de resolução que se encontram previstos nas legislações internas e ao prazo que se encontra definido para o início do procedimento. A ação ainda prevê a criação de uma cláusula de arbitragem obrigatória e vinculativa no procedimento amigável, com o objetivo de assumir a resolução de disputas que não se encontrem resolvidas com o recurso a um acordo amigável entre os Estados parte.

As normas mínimas e as boas práticas que se encontram identificadas no relatório são acompanhadas por três objetivos gerais. Em primeiro, as obrigações do tratado são aplicadas de boa-fé e de casos resolvidos com celeridade, em segundo, os processos administrativos têm como objetivo evitar litígios e a promoção de uma

---

<sup>292</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *2015 Final Reports Executive Summaries*, *op cit.*, pág. 49-50.

<sup>293</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, *2015 Final Reports*, *op cit.*, pág.17.

resolução atempadas e, em terceiro, os contribuintes podem aceder ao procedimento de acordo mútuo.

O relatório final apresenta ainda 17 medidas específicas relativas a um padrão mínimo e 11 medidas de boas práticas, onde as boas práticas não se encontram consideradas na norma mínima, pois são dotadas de um carácter subjetivo ou qualitativo que não é facilmente avaliado.

#### **4.13. Desenvolver um instrumento multilateral<sup>294</sup>**

A aprovação do Plano de Ação BEPS revelou-se um apoio político sem precedentes para a adaptação do sistema tributário internacional em vigor, perante os desafios que advêm da globalização.

Os acordos fiscais compõem-se por uma série de princípios comuns, que são concebidos para por fim a situações de dupla tributação, podendo afetar o comércio e os investimentos transfronteiras. A globalização amplificou os efeitos de diversas discrepâncias inerentes aos sistemas tributários de diferentes países, pelo que é necessário reexaminar determinadas características do atual sistema de acordos fiscais bilaterais, que facilitam a erosão da base tributável e a transferência de lucros.

O relatório final da ação 15 pretende criar um instrumento multilateral que permite aos países contratantes modificar, de uma forma eficiente, os acordos para evitar a dupla tributação, com o intuito de ser possível implementar as medidas Antiabuso que foram criadas e propostas em todos os trabalhos das diversas ações do Plano BEPS.

Este instrumento bilateral não irá substituir, nem alterar os ADT's que existem atualmente, apenas os irá complementar, respeitando a sua natureza bilateral e ainda a soberania dos países contratantes<sup>295</sup>. Assim, é explorada a viabilidade técnica de um instrumento multilateral, com vista a implementar as medidas convencionais de BEPS através de uma emenda aos atuais acordos fiscais bilaterais.

Conclui que devem ser convocadas, sem demora, as negociações do referido instrumento e, a partir da análise que foi feita, se desenrolou um mandato de criação de

---

<sup>294</sup>Relatório final da ação 15 disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report\\_9789264241688-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1).

<sup>295</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *2015 Final Reports Executive Summaries, op cit.*, pág. 51-52.

um grupo *ad-hoc*, que permite a participação de todos os países, por forma a criar o instrumento bilateral e o colocar em prática em 2016<sup>296</sup>.

## 5. O risco das duplas deduções e das duplas não tributações

Se, por um lado, encontramos-nos perante uma situação de dupla dedução quando a mesma perda é deduzida quer no território fonte quer no território de residência, por outro, numa situação de dupla não tributação, os rendimentos que são isentos de tributação no território de residência também não são tributados no Estado fonte.

Surgem ainda as questões de dupla tributação que resultam, de forma generalizada, de conflitos relativos à residência fiscal, limitações nos valores de crédito disponível nos tratados bilaterais de dupla tributação, e a não existência de tratados bilaterais de dupla tributação em determinados casos. No entanto, para atender a esta preocupação, os países, muitas vezes, recorrem a convenções/acordos em matéria de dupla tributação, comprometendo-se pela não tributação de determinados aspetos do rendimento.

Estas convenções/acordos podem é conduzir às situações acima descritas, pois os países podem não ter em atenção se os referidos aspetos serão ou não sujeitos a tributação pelo outro território interveniente na convenção em questão, podendo, assim, enveredar por um sistema de dupla não tributação. Posto isto, devem ser estabelecidas, de forma concreta, medidas de em convenções em matéria de dupla tributação<sup>297</sup>.

Deve ser incluída uma norma nas convenções adotadas em matéria de dupla tributação, sejam estas celebradas entre os EM da UE ou com países terceiros, ou mesmo entre países terceiros, por forma a resolver as questões de dupla não tributação<sup>298</sup>, para que, quando se comprometerem a não tributar determinado aspeto do rendimento também se comprometam a garantir que só será aplicada essa isenção se houver tributação pela outra parte interveniente dessa convenção.

---

<sup>296</sup> Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports, *op cit.*, pág.18.

<sup>297</sup> Sempre respeitando a competência dos EM para negociarem, de forma bilateral, convenções em matéria de dupla tributação, bem como respeitando sempre o princípio da subsidiariedade.

<sup>298</sup> A proposta de Diretiva Antielisão Fiscal inclui uma medida anti abuso que tem como objetivo travar estas situações, com a epígrafe “*Assimetrias híbridas*”, questão que será abordada na presente dissertação.

## **6. A imprescindibilidade de uma atuação coordenada**

Na atualidade, e numa época globalizada como a que se vive, não poderá prevalecer o Estado enquanto cobrador de tributos, na ótica da arrecadação de receitas, mas prevalecer sim um Estado direcionado para uma ótica de proteção do contribuinte, onde esteja presente a máxima do princípio da igualdade tributária, ou o princípio da capacidade contributiva. Porquanto, o interesse público não será um argumento ligado à obtenção de receitas, mas ligado ao princípio da justiça, na vertente da capacidade contributiva. Não obstante esta proteção do contribuinte, simples também se torna concluir que, facilmente esta proteção do contribuinte poderá conduzir a situações em que o mesmo se faça valer dos mecanismos que são previstos na lei, mas para prossecução de diferentes objetivos, ou mesmo violando claramente os normativos.

Pelo que a necessidade de criar normas limitativas, ou seja, as normas e as medidas Antiabuso que foram referidas ao longo de toda a dissertação, se tornou cada vez mais proeminente, não sendo eficaz apenas uma atuação ao nível interno, mas sendo necessária uma intervenção também a nível da União Europeia e ao nível internacional, pois a realidade a ser tratada e combatida também não se cinge aos planos internos, mas afeta a generalidade dos países a nível mundial e advém, em grande parte, da interação entre estes.

Para uma economia competitiva e favorável ao crescimento terá de existir uma atuação rápida. Quanto maior for a espera, maiores serão os problemas a combater, pois o mercado único ficará em causa. Neste momento, encontram-se disponíveis todos os elementos (relatórios, diretivas, alterações legislativas a nível nacional), pelo que, a inércia poderá ser uma opção muito perigosa. É imperativa a existência de sistemas capazes de aplicar as normas previstas e organismos especializados na matéria, por forma a conseguir detetar e combater, de forma rápida e eficaz, estes comportamentos.

Como foi referido, os comportamentos abusivos e evasivos podem ser combatidos com o recurso a normas Antiabuso, onde, não existindo restrições quanto à aplicação de uma norma geral Antiabuso, a aplicação de normas específicas Antiabuso só poderia ser facilmente substituída por uma norma geral Antiabuso. No entanto, as

normas específicas Antiabuso, principalmente as que contêm presunções inilidíveis ou ficções legais, contribuem para reduzir ou até eliminar a discricionariedade na aplicação das normas, sendo, nesse sentido, um passo importante para segurança jurídica.

Assim, normas Antiabuso específicas revelam-se mais capazes de serem aplicadas, levantando menos restrições que uma norma geral Antiabuso, não obstante o facto de que uma norma geral anti abuso deverá sempre existir, pois a evolução legislativa, muitas vezes não consegue acompanhar a evolução dos mecanismos adotados, requerendo-se também aqui, uma aplicação coordenada da legislação.

A fase atual é de criação normativa, em sede de normas Antiabuso, bem como o desenvolvimento de medidas de combate aos comportamentos abusivos, tal como foi explanado ao longo da dissertação, tais como a Plano Estratégico de Combate à Evasão e Fraude Fiscais adotado pelo Governo Português, o Pacote Antielisão Fiscal, o Plano de Ação BEPS da OCDE e do G20, onde se encontram previstas inúmeras alterações que, ou já foram adotadas, ou que terão de ser adotadas muito brevemente, o que implica um esforço e um cuidado redobrados.

“Cabe aos Estados-Membros aproveitar esta oportunidade para separar as suas divergências e ajudar a criar um sistema fiscal mais justo e mais eficiente na UE”<sup>299</sup> Os acordos feitos entre a EU e os países terceiros poderão ser favoráveis para assegurar condições de concorrência equitativas. É ainda fundamental apoiar os países em desenvolvimento no cumprimento das normas em matéria de boa governação fiscal, ajudando-os a melhorar os mecanismos de tributação que possuem, como caminho para um crescimento inclusivo, sustentável e sem erradicar na pobreza, o que limitará as oportunidades para a erosão da base tributável e para a transferência de lucros. Necessário também é estabelecer um diálogo frequente entre as Administrações Fiscais e os EM acerca de possíveis soluções que poderão ser estudadas e criadas para ultrapassar os obstáculos fiscais transfronteiras que os cidadãos da UE enfrentam. Bem como sensibilizar os contribuintes para as regras fiscais da UE e dos EM, o que os levaria a cumprir mais facilmente as suas obrigações fiscais.

Grande parte dos EM comprometeram-se a adotar as 15 ações do Plano BEPS, cujos relatórios se tornaram públicos a 5 de Outubro de 2015, e aprovados pelos líderes do G20 em Novembro de 2015. Assim, os EM, cumprindo aquilo a que se comprometeram, devem aplicar, no mínimo, os compromissos que advêm do plano

---

<sup>299</sup> Bruxelas, 28.1.2016; COM (2016), 23 final; pág.10, disponível para consulta em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-23-PT-F1-1.PDF>.

BEPS, bem como adotar normas/medidas que desincentivem as práticas abusivas, por forma a preservar o bom funcionamento do mercado único. Apenas uma atuação coordenada e coerente poderá evitar uma divisão do mercado interno, acabando com as diferenças e distorções do mercado pois, melhorar o desempenho do mercado interno no combate a comportamentos abusivos transfronteiras torna-se absolutamente insuficiente quando este objetivo é prosseguido com uma atuação isolada dos EM.

Uma abordagem única é, assim, impraticável, dado que, poderia conduzir a uma fragmentação do mercado único, levando a colisões entre as políticas internas, criando distorções e obstáculos, ao nível fiscal, para as empresas da EU. Torna-se necessária a criação de regras que reforcem o nível médio de proteção e que combatam os comportamentos abusivos, bem como uma adoção coerente e coordenadas das medidas BEPS da OCDE.

A nível internacional, a implementação do pacote de medidas do Projeto BEPS em diferentes sistemas tributários não deveria criar conflitos entre os sistemas normativos internos, assim como a interpretação de novas normas não deverá se traduzir no incremento de controvérsias, nem agravar as já existentes. Na luta contra a evasão fiscal, é prioritário garantir uma atuação em igualdade de condições entre países e jurisdições e, em consequência, contribuir para uma implementação eficaz e coerente. Para tal, os países da OCDE e do G20 deverão trabalhar conjuntamente na aplicação do pacote de medidas e elaborar normas conexas aos restantes problemas de erosão da base tributária e à transferência de lucros. Quando falamos de normas/medidas Antiabuso internacionais, transfronteiras, é essencial que estas atendam aos interesses distintos no âmbito do mercado interno, por forma a ter em atenção a situação tratada como um todo, com o objetivo de encontrar objetivos e soluções comuns e coordenadas.

A fraude e a evasão fiscais têm uma dimensão universal que não se pode ignorar, pelo que os países só poderão resolver verdadeiramente este problema através da realização de um trabalho conjunto. Melhorar a cooperação administrativa entre as administrações fiscais dos EM da EU e com os países terceiros, nomeadamente com os países em desenvolvimento, é, por conseguinte, um dos pontos estratégicos principais a adotar neste domínio.

No atual contexto económico e político internacional, torna-se necessário garantir que o imposto seja pago no país onde os valores tributáveis e os lucros são gerados. É urgente devolver a confiança na igualdade dos sistemas fiscais, permitindo que os EM possam aplicar eficazmente as suas medidas Antiabuso.

## 7. Os limites da Ações BEPS

A erosão da base tributável e a transferência de lucros implicam uma redução na arrecadação de imposto sobre o rendimento pelos países que se consideram legítimos titulares desses rendimentos, pois entendem que nele são exercidas as atividades económicas sujeitas a tributação. O Plano BEPS caracteriza-se pela inclusão de medidas que visam limitar os direitos previstos em leis, ou mesmo em tratados internacionais, com o objetivo de combater os comportamentos das empresas multinacionais e que impliquem uma redução da carga tributária e que, assim, através dessa componente limitativa ou restritiva dos direitos, necessitam de ser analisadas com uma atenção e uma cautela superior, aquando da sua transposição para o direito interno.

Cumprir referir mais uma vez que as recomendações da OCDE não são leis, mas sim sugestões resultantes de um relatório elaborado pelos representantes das AT's, a pedidos dos ministros dos países que compõem o G20. Assim sendo, estas recomendações não podem ultrapassar nem mesmo modificar ou diminuir as medidas existentes nos planos internos, pois não são fonte de Direito em matéria tributária e os Estados encontram-se subordinados ao princípio da legalidade da tributação.

Por outro lado, as recomendações não poderão ser aplicadas indiscriminadamente em todos os OJ, pois as diferentes constituições dos Estados poderão conter normas e regras que permitam ou recusem a adoção de determinadas medidas que são sugeridas. Nesses termos, as AT's não podem adotar livremente as recomendações do plano BEPS sem antes ser efetuado um teste de adequação destas recomendações às normas constitucionais e fiscais vigentes.

Determinadas medidas encontram-se inter-relacionadas, não podendo ser adotadas pelos Estados de forma isolada, não podendo ser adotada apenas uma dessas normas apenas porque seria conveniente para determinada AT e afastando assim a outra norma que serviria para equilibrar a introdução das normas, isto é o que sucede nas regras de atribuição dos lucros aos EE e em matéria de Preços de Transferência.

Há ainda que ter muita atenção com possíveis distorções e excessos que resultem da implementação das recomendações, que possam conduzir a violações do princípio da legalidade. Assim, torna-se fundamental que se adote uma posição crítica e



isenta, relativamente ao alcance e à relevância das medidas que são propostas pelos diversos planos de ação do Plano BEPS da OCDE. As medidas que neles se encontram previstas não podem ser importadas e adotadas de forma automática, como se fossem uma invenção perfeita e que apenas tem de ser adotada sem qualquer alteração e sem atender às especificidades de cada OJ.

Os Planos de Ação BEPS necessitam de uma abordagem consistente e que recorra às melhores práticas recomendadas pela OCDE, pois uma conduta nesse sentido permitiria que os grupos estruturassem as suas operações com uma maior segurança ao nível jurídico, para além de simplificar o controlo e a redução dos custos. Aqui, a implementação destas medidas apenas por alguns países poderá limitar os resultados obtidos, tornando a aplicação dos planos ineficiente.

Esta implementação apenas por alguns países poderá também resultar em casos de dupla tributação, situação que a OCDE tenta evitar, por forma a garantir a livre circulação dos investimentos entre países. Um caso de dupla tributação pode ainda surgir se os países adotarem apenas as recomendações dos planos que entenderem ser benéficas para prosseguir os seus interesses, em prejuízo dos restantes países e dos contribuintes.

Uma outra questão, que poderá ser contraditória, passa pelo facto de determinados países da OCDE, com os Planos BEPS já tornados públicos, continuam a fomentar as situações prejudiciais. Nomeadamente com a manutenção dos regimes fiscais privilegiados, com a continuação dos tratados com cláusulas de imposto presumido e ainda com os mecanismos que permitem ao SPI escolher em que entidade pretende ser tributado. Ao mesmo tempo, pretendem estes mesmos países, no seguimento do previsto pela OCDE, estimular que os países em desenvolvimento apliquem as recomendações BEPS, abolindo dos seus OJ os mecanismos que utilizam para atrair o investimento das entidades estrangeiras.

Não obstante o facto de o trabalho desenvolvido pela OCDE merecer um reconhecimento notável, o certo é que não significa que seja isento de críticas ou de chamadas de atenção, pois se não for aplicado da melhor forma poderá ter um efeito diferente daquele para que foi criado. Assim, torna-se difícil antever o futuro do Projeto BEPS, pois este poderá não atingir os efeitos desejados, pelos motivos que foram expostos.



## CONCLUSÃO

Os comportamentos abusivos limitam a atuação dos EM, afetando as suas receitas e a aplicação das suas políticas económicas, tornando a direção da política orçamental ainda mais dificultada, assim, é fulcral a criação de meios concretos que tenham em vista resolver a problemática que surge com estes comportamentos, não só a nível nacional, como europeu e internacional. As atuações devem, num primeiro plano, ser melhoradas em cada EM para uma cobrança de impostos que se revele mais eficaz. Num segundo plano, é essencial trabalhar a cooperação transfronteiras entre as administrações fiscais dos EM, por último, deverá ser desenvolvido, nomeadamente ao nível da UE, uma política coerente em relação aos países terceiros, por forma a promover normas com aplicação a nível internacional e assegurando condições de concorrência que sejam equitativas.

É fundamental o desenvolvimento e a partilha de instrumentos, de métodos de trabalho que detetem as tendências em matéria de planeamento fiscal abusivo, fraude e evasão fiscais, bem como detetem os cidadãos infratores, num contexto transfronteiras.

SALDANHA SANCHES<sup>300</sup> identifica a existência de uma norma Antiabuso, em Alvarás, no ordenamento jurídico português à data de 1774. Assim se identifica que, apesar de as normas Antiabuso apresentarem a sua propagação acentuada na última década, a verdade é que desde há muito se mostraram necessárias e pensadas pelo legislador.

A recente difusão das normas Antiabuso, como forma de impedir comportamentos abusivos a nível fiscal, não se circunscreve ao plano nacional, atravessando também o plano comunitário e ainda, em grande parte devido à mobilidade de indivíduos e capitais e à internacionalização das empresas, ao nível internacional.

A par das normas Antiabuso genéricas, surgem, em grande número, mecanismos de reação normativa específica contra os comportamentos fiscalmente abusivos, as chamadas normas Antiabuso específicas, que visam combater as situações em que as normas gerais Antiabuso<sup>301</sup> não conduzem a uma resposta satisfatória. O desenvolvimento da norma geral Antiabuso acompanhado da proliferação das normas específicas conduziu a uma legislação fiscal cada vez mais complexa, que se revela não só a nível nacional, como também na UE, onde os EM enfrentam inúmeros obstáculos,

---

<sup>300</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites... op cit.*, pág.9.

<sup>301</sup> V. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites... op cit.*, Pág.199.

inúmeras dificuldades na prática das suas atividades transfronteiras, realizadas no mercado único.

Com o panorama económico e financeiro dos últimos anos, a nível mundial, levou a uma sensibilização dos contribuintes para a necessidade de garantir que todos os sujeitos passivos de imposto paguem a parte de impostos que lhes compete, o que deveria conduzir a um aumento das receitas fiscais, uma redução dos défices do setor público, entre outros benefícios. Para que se atinga tal objetivo, nos tempos em que nos encontramos, e mais que nunca, é absolutamente fulcral a cooperação entre as Administrações Fiscais dos EM para combater os comportamentos abusivos nas suas diferentes variantes, planeamento fiscal agressivo, abuso e fraude fiscais.

Ao nível internacional, em Novembro de 2015, foi aprovado pelos líderes do G20, um pacote da OCDE em matéria do BEPS, erosão da base tributável e transferência de lucros. Com este pacote BEPS são criadas normas a nível mundial para a tributação das sociedades, sendo propostas medidas que devem ser aplicadas pelos EM como forma de combater os comportamentos abusivos das empresas, assegurando a concorrência fiscal justa a nível mundial. A UE, com os países que a integram, já iniciou os trabalhos para que estes compromissos possam ser cumpridos de forma célere e eficaz, com vista a preservar o mercado único, proteger as liberdades consagradas no TFUE, bem como com o objetivo de reforçar a competitividade dentro da União.

A UE criou uma legislação apta a combater estes comportamentos abusivos, mas, para tal, prevê também uma cooperação entre as Administrações Fiscais dos EM estabelecendo instrumentos que os ajudem a recuperar as receitas, cooperação que a UE tem vindo a reforçar, por forma a assegurar um bom funcionamento do mercado interno. De ressaltar também a necessidade de respeitar as ações que já se encontram em vigor, num objetivo de compatibilização com os desenvolvimentos que surgiram com os recentes trabalhos desenvolvidos na matéria, otimizando os mecanismos já previstos.

É necessário estabelecer um clima confiança e solidariedade entre os EM, pois os comportamentos abusivos constituem um problema que necessita de uma resposta coordenada e múltipla. Encontramo-nos perante desafios com uma escala a nível mundial, onde nenhum EM poderá agir, de forma satisfatória, sozinho.

É fundamental criar sistemas fiscais que sejam eficientes e tendentes ao crescimento, dotados de sistemas de aplicação legislativa que sejam eficientes, onde haja um aumento da transparência e uma cooperação entre as administrações fiscais

nacionais, o que se consegue através de uma simplificação da legislação na EU e na redução do número de regras existentes.

Os países da OCDE e do G20 adotaram medidas em conjunto com o objetivo de ultrapassar os problemas do sistema tributário internacional, sendo que estes problemas fomentam as práticas de erosão da base tributária e a transferência de lucros. Para tal, desenvolveu-se um pacote de medidas que abordam diversas questões que necessitam de intervenção. Aos países envolvidos é pedido que desenvolvam esforços por forma a implementar, de uma forma aberta e sistemática, o pacote de medidas apresentado e criando normas e medidas que permitam abordar os problemas BEPS em igualdade de condições.

O projeto conta com a colaboração de mais de 80 países, onde se incluem 34 membros da OCDE, todos os membros do G20 e ainda mais de 40 países em desenvolvimento. Estes países, juntos, trabalharam nas soluções para dar resposta a um desafio comum, combater as lacunas existentes nas normas tributárias internacionais que permitem às sociedades multinacionais transferir os benefícios, com recurso a esquemas artificiosos, para jurisdições de baixa ou nula tributação.

Na atual abordagem de combate aos comportamentos abusivos, desde o plano interno ao internacional, facilmente se conclui pela preferência e tendência para que os combates a esses comportamentos seja prosseguido através do recurso a medidas específicas, por se revelar a forma mais eficaz e capaz de salvaguardar os princípios, como o sejam a segurança jurídica e a justa repartição dos encargos fiscais. Ainda haverá um longo caminho a percorrer no que toca ao aumento da eficácia das normas Antiabuso, no entanto, atualmente, todos os esforços estão a ser feitos para que brevemente o panorama atual se altere de forma significativa e positiva.

Neste momento não temos uma insuficiência de medidas, temos é poucas medidas com uma eficácia real e verdadeiramente aplicadas e implementadas, pelo que, haverá um longo trabalho a desenvolver.

## BIBLIOGRAFIA

\_\_\_\_\_, *A aplicação de medidas Antiabuso na área da tributação direta – na EU e em relação a países terceiros*, Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, COM (2007) 785 final, disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52007DC0785&from=PT> [09.12.2015].

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Do abuso de Direito*, Lisboa, Almedina, 1999.

\_\_\_\_\_, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1: 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1) [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Action 8-10, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports\\_9789264241244-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page1) [10.01.2016].

AMORIM, José Campos et al., *Planeamento e Evasão Fiscal*, Vida Económica, 2010.

\_\_\_\_\_, *Anti Tax Avoidance Package*, Bruxelas, 28.1.2016; COM (2016) 23 final; disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN> [12.02.2016].

ANDRADE, Manuel Costa, *A Fraude Fiscal – Dez anos depois, ainda o crime de resultado cortado?*, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 135.º N.º 3939 JULHO-AGOSTO 2006.

ARAMAYO, Silvia Velarde, *A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth*, Ec Tax Review, 2016.

\_\_\_\_\_, *A Tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais no Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária*, Coimbra, Almedina, 2004.

BRÁS, Américo Fernando, *Imposto, Teoria Geral*, Almedina, 3ª edição, Coimbra, Setembro 2010.

BOZZA, Fábio Piovesan, *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário – Quarter Latin, 2001.

CAMPOS, Diogo Leite, e ANDADRE, João Costa, *Autonomia Contratual e Direito Tributário, A Norma Geral Anti-Elisão*, Almedina, Coimbra, 2008.

CAMPOS, Diogo Leite, e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, “Teoria da Evasão e da Elisão em matéria tributária”, in *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_, *Combate à Fraude e Evasão Aduaneiras*, Plano Estratégico 2015-2017, Janeiro 2015, Governo de Portugal, texto disponível para consulta em <http://www.portugal.gov.pt/pt/o-governo/arquivo-historico/governos-constitucionais/gc19/os-ministerios/mf/documentos-oficiais/20150129-mf-plano-combate-fraude-fiscal.aspx> [14.02.2016].

\_\_\_\_\_, *Combater a erosão da base tributável e a transferência de lucros*, OCDE, 2013, disponível para consulta em [http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.1.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html) [21.12.2015].

\_\_\_\_\_, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre os meios concretos para reforçar a luta contra a fraude fiscal e a evasão fiscal, incluindo em relação a países terceiros*, Bruxelas, 27.6.2012, COM (2012) 351 final, disponível para consulta em [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf) [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre uma estratégia para uma tributação efetiva*, Bruxelas, 28.1.2016; COM (2016) 24 final; disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0024&from=EN> [10.02.2016].

\_\_\_\_\_, *Conclusões do Conselho sobre a tributação das sociedades – erosão da base tributável e transferência de lucros (BEPS)*, Comunicado de Imprensa, 910/15, 08/12/2015, disponível para consulta em <http://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-conclusions-corporate-taxation/>. [20.01.2016]

COSTA, B. Moita da, *O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, CEFA, Coimbra, 1997.

COSTA, José Faria, GODINHO, Inês Fernandes e SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes de fraude e a corrupção no espaço europeu*, Coimbra Editora, 2014.

\_\_\_\_\_, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm> [10.01.2016].

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 2009.

COURINHA, Gustavo Lopes, *Evasão, Elisão e Planeamento. As normas anti-abuso*, II Congresso Direito Fiscal, Almedina, 11 Outubro 2011.

COURINHA, Gustavo Lopes, “O artigo 23.º, n.º7, do CIRC, a constituição e o regime de preços de transferência das convenções sobre dupla tributação”, in J. L. Saldanha Sanches (dir.), *Reestruturação de empresas e limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, 2009.

\_\_\_\_\_, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em <http://www.keepeek.com/Digital->



[Asset-Management/oe.cd/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report\\_9789264241152-en#page1](http://www.oecd.org/asset-management/asset-management/oe.cd/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1) [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em <http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm> [10.01.2016].

DIAS, Jorge Figueiredo, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001.

DIAS, Figueiredo, e ANDRADE, Costa, “O Crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português”, in *RPSC*, Ano 6 (1996) n.º1.

\_\_\_\_\_, *Direito Tributário Internacional*, 2ªEdição, Coimbra, 2007.

DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Direita*, Coimbra Editora, 2010.

DOURADO, Ana Paula - *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa, Fisco, 2003, ISBN 972-8634-20-X.

\_\_\_\_\_, *Final Reports*, Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, OECD/G20, 2015, disponível para consulta em <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Final Reports Executive Summaries*, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD/G20, 2015, disponível para consulta em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf> [10.013.2016].

GAMA, Tabor da, “Acto elisivo, acto lesivo – notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa XL*, n.º1 e 2, 1999.

GOMES, Nuno Sá – *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*, Lisboa, Rei dos Livros, 2000.

GOMES, Nuno Sá, *As garantias dos contribuintes*, in “Ciência Técnica e Fiscal”, n.º371, pág.127 e ss.

GOUVEIA, Jorge Bacelar, “A evasão fiscal na integração da lei fiscal”, in “CTF”, Lisboa, n.º373, 1994.

LAMORLETTE, Thierry e RASSAT, Patrick, *Stratégie Fiscale Internationale*, 3ªEdição, Maxima – Laurent du Mesnil, Paris, 1997.

LEITÃO, V. L. M. T. de Menezes, “Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a Evasão Fiscal”, in *Fisco*, n.º107/108, Ano XIV, Lisboa, LEX, 2003.

LEITÃO, V. L. M. T. de Menezes, *Evasão e Fraude Fiscal Internacional*, Estudos de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 1999.

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

\_\_\_\_\_, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Action 4, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report\\_9789264241176-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report_9789264241176-en#page1) [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Mandatory Disclosure Rules*, Action 12, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm> [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, Action 14, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em <http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm> [10.01.2016].

MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, Lisboa, Almedina, 2003.

MARTINS, Alexandra Coelho – *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra, Almedina, 2009.

MARTINS, João Pedro, *Revelações: os paraísos fiscais, a injustiça dos sistemas de tributação e o mundo dos pobres*, Smart Book, Lisboa, 2010.

\_\_\_\_\_, *Measuring and Monitoring BEPS*, Action 11, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em <http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm> [10.01.2016].

MIRANDA, António, *A fraude e Evasão Fiscal – o que é, e quais são os meios para o seu combate*, Porto, 2013.

MONTEIRO, Conde, *Apontamentos de Direito Penal I*, Prof. Doutor Conde Monteiro, (ficheiro fornecido pelo professor no âmbito da Unidade Curricular de Direito Penal I, ano letivo 2012/2013).

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Novembro 2009.

MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005.

MORAIS, Rui Duarte, *Preços de Transferência. O Sistema Fiscal no fio da navalha*, Coimbra, Almedina, 2010.

MORAIS, Rui Duarte, “Sobre a Noção de “Cláusulas Antiabuso”, in *Direito Fiscal*, Estudos Jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, volume III, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, Março 2009.

NABAIS, José Casalta, “Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos seus Problemas”, in *Boletim de Ciências Económicas* – volume de homenagem, 2002.

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2015.

NEVES, António e LOBO, Carlos et al., *O Novo IRC*, Almedina, 2013.

\_\_\_\_\_, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, Action 2, 2015 Final Report, disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report\\_9789264241138-en#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page4) [10.01.2016].

NUNES, Gonçalo Avelãs, “A cláusula geral antibuso de direito em sede fiscal - art. 38º, nº 2 da Lei Geral Tributária à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal”, in *Revista Fiscalidade*, nº 3, Julho/2000.

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

\_\_\_\_\_, *Pacote Antielisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na EU*, Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao conselho, Bruxelas, 28.1.2016, COM (2016) 23 final, disponível para consulta em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0023&from=PT> [10.02.2016].

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2009.

PEREIRA, Paula Rosado, *A Tributação das Sociedades na União Europeia - Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias da Actuação Comunitária*, Almedina, 2004.

PEREIRA, Paula Rosado, *O novo regime dos preços de transferência*, in “Fiscalidade”, n.º5, Janeiro 2001.

PINTO, António Tolda, e BRAVO, Jorge Manuel, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

PINTO, Rui Pereira, *O Crime de Fraude Fiscal – O impacto na receita pública do Estado*, Porto, 2013.

\_\_\_\_\_, *Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais*, Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho,

COM(2012)722final, Bruxelas, 11 de Dezembro de 2012 (13.12), 17637/12, disponível para consulta em <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=PT&f=ST%2017637%202012%20INIT> [14.02.2016].

\_\_\_\_\_, *Plano Estratégico – Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, Governo de Portugal, 2015-2017, Janeiro de 2015, disponível para consulta em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/e245bdae-d856-4186-a950-f0be649869df/0/plano\\_estrategico\\_combate\\_fraude\\_fiscal\\_aduaneira\\_2015\\_2017.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/e245bdae-d856-4186-a950-f0be649869df/0/plano_estrategico_combate_fraude_fiscal_aduaneira_2015_2017.pdf) [22.12.2015].

\_\_\_\_\_, *Por Um Sistema Fiscal 33Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005.

\_\_\_\_\_, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1) [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report\\_9789264241695-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1) [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, OCDE, 2001, disponível para consulta em <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9789264192218-sum-pt.pdf?expires=1461658757&id=id&accname=guest&checksum=98BC7B03324665B7003CF9AD15AA4F4B>. [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/EU no que toca à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade*, Bruxelas, 28.1.2016, COM (2016) 25 final, 2016/0010 (CNS; disponível para consulta

em <http://eurlex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0025&from=EN>. [10.02.2016].

\_\_\_\_\_, *Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece as regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno*, Bruxelas, 28.1.2016; COM (2016) 26 final; 2016/0011 (CNS); disponível para consulta em <http://eurlex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN> [10.02.2016].

\_\_\_\_\_, *Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo*, Bruxelas, 6.12.2012, C(2012)8806 final, disponível para consulta em [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pt.pdf) [5.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Relatório Anual sobre a Fiscalidade*, Resolução do Parlamento Europeu, de 25 de Março de 2015, (2014/2144(INI)), disponível para consulta em <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2015-0040+0+DOC+XML+V0//PT> [19.10.2015].

RICARDO, J. F. *Direito Tributário - Colectânea de Legislação - Notas e remissões* (6ª ed.), Porto, Vida Económica, 2008.

ROCHA, Joaquim Freitas da, “Direito Fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Edwald Horster*, Coimbra, Almedina, 2012.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites*, in “Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal, n.º398, 2000.

SANCHES, J. L. Saldanha, *A internacionalização da lei fiscal e o abuso de direito – anotação ao ACTC de 21/06/1995*, in “Fisco”, n.º76-77, 1996.

SANCHES, J. L. Saldanha, e GAMA, João Taborda, “Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso”, in *GRECO*, Marco Aurélio, GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.), *Solidariedade Social e Tributação*, 2005.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007,

SANCHES, J. L. Saldanha, “Normas Anti-abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: as Provisões no Balanço Fiscal”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Associação Portuguesa de Consultores Fiscais, Lisboa, FISCO, 2003.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal- substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

SANTOS, António Carlos dos et al., *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal: Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Fevereiro 2009.

SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, cadernos do IDEFF, nº5, 3ª edição, Almedina.

SOARES, Sofia Isabel Ferreira, *Simulação e Fraude no Direito Tributário Português*, Porto, 2012.

SOUSA, A. J. e PAIXÃO, J. d., *Código de Processo Tributário - Comentado e Anotado*, Coimbra, Almedina, 1998.

SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais*, Coimbra, Coimbra Editora.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado*, Volume I, Áreas, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de e SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infrações Tributárias – Anotado*, Áreas, 4ª edição, 2010.

SOUSA, Luís dos Milagres e – *As fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, Coimbra, Almedina, 2010.

\_\_\_\_\_, *Tax Reforms in EU Member States 2015*, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability, European Commission, September 2015, disponível para consulta em [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/eeip/pdf/ip008\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eeip/pdf/ip008_en.pdf) [28.02.2016].

TEIXEIRA, V. Glória, *A tributação do rendimento – Perspetiva nacional e internacional*, Coimbra, Almedina, 2000.

TEIXEIRA, Glória e BARROS, Duarte, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Vida Económica, Porto, 2004.

\_\_\_\_\_, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-country Reporting*, Action 13, 2015 Final Report, OCDE, disponível para consulta em <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015> [10.01.2016].

\_\_\_\_\_, *Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritário*, Bruxelas, 17.6.2015, COM(2015) 302 final, disponível para consulta em <http://ptdocz.com/doc/1300337/comiss%C3%A3o-europeia-bruxelas--17.6.2015-com-2015--302> [29.10.2015].

VASQUES, Sérgio, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, *in Fiscalidade*, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, n.º23, 2005.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional: tributação das operações internacionais*, Coimbra, Almedina, 2014, ISBN 9789724030487.

ZALASINSKI, Adam, *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, Nicholas Copernicus University and European Commission, 2007.



## Listagem de Jurisprudência

### Jurisprudência Nacional

Acórdão TC, de 10.05.2005, relator Conselheiro Benjamim Rodrigues, Processo 252/2005, disponível para consulta em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20050252.html> [07.01.2016]

Acórdão STA, de 18.02.2010, relator Brandão de Pinho, Processo 0573/07, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/41da9917ba8691c5802576d2005580b2?OpenDocument&ExpandSection=1> [28.12.2015].

Acórdão TCAS, de 15.02.2011, relator José Correia, Processo 04255/10, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument> [3.01.2016]

Acórdão do TCAS, de 20.11.2012, relator Pedro Vergueiro, Processo 03877/10, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2cc2c8eb28538fc080257ac2005644f9?OpenDocument> [07.01.2016]

Acórdão do TRC, de 02.10.2013, relator Jorge Dias, Processo 105/11.2IDCBR.C1, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument> [20.02.2016].

Decisão CAAD, de 06.02.2015, Processo 285/2013-T, disponível para consulta em [https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s\\_processo=285&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=1565](https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=285&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1565) [10.02.2016].

Acórdão STA, de 11.03.2015, relator Isabel Marques da Silva, Processo 0145/14, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8a8d49294272d82780257e0b004c69f0?OpenDocument&ExpandSection=1> [07.01.2016].

Acórdão STA, de 14.05.2015, relator Casimiro Gonçalves, Processo 0833/13, disponível para consulta em [http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cb0ac5dafee70db580257e4c00364679?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cb0ac5dafee70db580257e4c00364679?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1) [28.12.2015]

Acórdão do STJ, de 26.01.2016, relator Gabriel Catarino, Processo 876/12.9TVLSB.L1.S1, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/f5262663296f7da480257f480034d5b9?OpenDocument> [03.01.2016]

Acórdão do STJ, de 10.03.2016, relator Oliveira Vasconcelos, Processo 206/13.2TVLSB.L1.S1, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/0b191ece8a5a0fb480257f7e00655c91?OpenDocument> [23.01.2016].

### **Jurisprudência TJUE**

Acórdão Cassis de Dijon, Processo C-120/78, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90055&pageIndex=0&doclang=PT&> [15.12.2015].

Acórdão ICI, Processo C-264/96, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30ddf6ab97f43842e8b538de27a931fc6c.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxqTbN10?text=&docid=44008&pageIndex=0&doclang=PT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=598675> [15.12.2015].

Acórdão Eurowing, Processo C-294/97, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db01a051d99bbb43d19acbf489a48c3e34.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKbhb0?text=&docid=101433&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=317361> [16.12.2015].

Acórdão Emsland-Starke, Processo C-110/99, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d6520ede22a04e4857bcc0e76a08334991.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OaNeSe0?text=&docid=102055&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=25872> [15.12.2015].

Acórdão Halifax, Processo C-255/02, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=pt&mode=doc&dir> [16.12.2015].

Acórdão Hughes de Lasteryie du Saillant, Processo C-9/02, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d56adf570c1e436d96e3e2e3fd4736b3.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuNbxr0?text=&docid=61757&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=49913> [05.01.2016].

Acórdão Cadbury Schweppes, Processo C-196/04, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db59f0bf58c61f4a26bedbfca4594cab9.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKc3v0?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=76414> [15.12.2016].

Acórdão Thin Cap, Processo C-524/04, disponível para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30dbe7f1c41ae4ad4d83a5acb5d860e0fea8.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxqTc390?text=&docid=62068&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=70523> [16.12.2015].