



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Rita Ferreira Jorge

PLANEAMENTO FISCAL
CONTRIBUTO PARA UMA DIFERENCIAÇÃO ENTRE
PRÁTICAS ABUSIVAS E PRÁTICAS AGRESSIVAS

VOLUME 1

Dissertação no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito, conducente ao grau de Mestre, no Mestrado Científico, na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas com Menção em Direito Fiscal, orientada pela Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Julho de 2019



RITA FERREIRA JORGE

PLANEAMENTO FISCAL:

Contributo para uma diferenciação entre práticas abusivas e práticas
agressivas

TAX PLANNING:

Contribution to a distinction between abusive practices and aggressive
practices

Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Coimbra no
âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em
Direito, conducente ao grau de Mestre,
na Área de Especialização em Ciências
Jurídico-Políticas/Menção em Direito
Fiscal, sob a orientação da Professora
Doutora Maria Matilde Costa Lavouras.

Coimbra

2019

“Não será mesmo arriscado asseverar que o problema conhece praticamente tantas respostas quantas as vozes que sobre ele se pronunciaram.”

Manuel da Costa Andrade

Agradecimentos

À minha família, por todo o amor, carinho, força e valores fundamentais que me transmitiram durante estes seis anos na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e durante toda a minha, ainda que curta, história de vida.

À Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras, por ter aceite ser minha orientadora e por todo o seu valioso conhecimento partilhado durante estes dois anos de Mestrado.

A todos aqueles que vivenciaram comigo esta incrível história académica.

ÉFE-ERRE-Á!

Resumo

A globalização, as novas tecnologias de informação e as formas contemporâneas de comunicar e realizar transações romperam muitas das fronteiras da fiscalidade. Os sujeitos passivos, principalmente as empresas, despertaram para a procura da maximização dos seus lucros, através da abertura dos seus negócios para outros países e da sua integração no mercado mundial e na economia globalizada.

A crise económica mundial que assolou o mundo desde 2008 e que aumentou, inexoravelmente, a carga fiscal a suportar pelos sujeitos passivos e, o aumento da competição interempresarial e da concorrência fiscal internacional, instigaram, pela procura de soluções que ocasionassem a diminuição da carga fiscal a suportar e a otimização dos proveitos das respetivas atividades económicas. Quando legitimada pela lei e pelo seu espírito, esta procura constitui um direito do contribuinte que se denomina de planeamento fiscal e que é alicerçada pela liberdade de gestão fiscal constitucionalmente consagrada.

Todavia, as formas de minimização da carga fiscal, adotadas pelos sujeitos passivos, nem sempre se coadunam com o espírito do normativo tributário. Nestes casos, estamos perante fenómenos elisivos, existindo uma clara ofensa aos fins estipulados pela lei fiscal, gerando uma erosão das bases tributárias, uma indubitável distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania. A luta contra a elisão fiscal constitui, nos dias de hoje, uma tarefa verdadeiramente titânica para os governos, sendo que em Portugal, a resposta mais dinâmica ao combate ao abuso fiscal passa pela Cláusula Geral Anti-Abuso.

Todos estes aspetos, concatenados com a abertura do mercado global a um maior espetro de contribuintes e com a diluição das fronteiras, dão azo a que, os sujeitos passivos, pratiquem esquemas cada vez mais complexos e sofisticados que, habitualmente, envolvem mais do que uma jurisdição. Este tipo de comportamentos têm sido denominado de planeamento fiscal agressivo, um termo hodierno, vago e incerto, com um alcance obscuro e impreciso.

Como tal, a utilização de conceitos abertos e ambíguos, pode colocar em causa a segurança jurídica, sendo fundamental, se existirem razões para tal, que haja uma definição clara e objetiva daquilo que está a ser objeto de discussão. Por essa razão, é necessário tentar

determinar o que confere o predicado de “agressividade” a um tipo de planeamento, diferenciando-o das demais categorias jurídicas, como o planeamento fiscal abusivo. Assim a pergunta que se impõe é a seguinte: o planeamento fiscal agressivo pode constituir um conceito autónomo que estabelece novos limites ao planeamento fiscal, distinguindo-se, na sua plenitude, do planeamento fiscal abusivo, ou é considerado um termo de sentido semelhante a este?

Palavras-chave: Planeamento fiscal, Planeamento fiscal agressivo, Planeamento fiscal abusivo, Elisão Fiscal, Artificialidade, Moralidade Fiscal.

Abstract

The globalization, the new information technologies and contemporary ways of communicating and negotiate, have broken many taxation frontiers. Taxpayers, especially multinational companies, have awake to maximize profits by opening their businesses to other countries and integrating them into the global market and into the global economy.

The global economic crisis that plagued the world since 2008, which increased taxation for taxpayers, and the increase of international tax competition, instigated the search for solutions that would reduce taxation to support and optimize the income of their economic activities. When legitimated by the law and its spirit, this demand constitutes a taxpayer's right, which is called "Tax Planning" and is based on the tax management liberty, constitutionally consecrated.

However, the minimization taxation forms, adopted by taxpayers, don't always conform to the spirit of tax legislation. In these cases, we are faced with tax avoidance events, which is considered a clear offense to the purposes stipulated by the legislation, generating an erosion of tax bases, an undoubted distortion of the equity principle and a clear disregard for compliance with citizenship rules. The fight against tax avoidance is, nowadays, a truly endeavour task for governments, and in Portugal, the most dynamic response to tax avoidance is the General Anti-Avoidance Rule.

All these aspects, along with the opening up of the global market to a broader taxpayers spectrum and with the borders dilution, gives rise to the fact that taxpayers practice increasingly complex and sophisticated schemes that usually involve more than one jurisdiction. This type of behavior has been called Aggressive Tax Planning, a vague and uncertain term, with a dark and imprecise scope.

As such, the use of open and ambiguous concepts may jeopardise legal security and, for that reason, it is essential, if there are reasons, to have a clear and objective definition of what is being discussed. It's necessary to try to determine what confers the predicate of "aggressiveness" to a type of Tax Planning, differentiating it from other legal categories, such as Abusive Tax Planning. Thus the question that must be posed is: Can the Aggressive

Tax Planning be an autonomous concept that establishes new limits to Tax Planning, distinguishing itself, in its fullness, from Abusive Tax Planning, or is it considered an identical term?

Key-words: Tax Planning, Aggressive Tax Planning, Abusive Tax Planning, Tax Avoidance, Artificiality, Tax Morality.

Lista de siglas, acrónimos e abreviaturas

CRP	Constituição da República Portuguesa
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CGAA	Cláusula Geral Anti-Abuso
LGT	Lei Geral Tributária
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
ONU	Organização das Nações Unidas
OCDE	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
SEC	Sociedade Estrangeira Controlada
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
PPT	Principal Purpose Test
CMOCDE	Convenção Modelo da OCDE
AT	Autoridade Tributária
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
PFA	Planeamento Fiscal Agressivo
TCA- SUL	Tribunal Central Administrativo SUL
EM	Estados-Membros
UE	União Europeia
PE	Parlamento Europeu

EUA	Estados Unidos da América
ATO	Australian Taxation Office
RLJ	Revista de Legislação e Jurisprudência
DL	Decreto-Lei
P.	Página
PP.	Páginas
Nº	Número
Artº	Artigo
Ss.	Seguintes
Vol.	Volume
Coord.	Coordenação
Org.	Organização
Proc.	Processo
V.	Vide
V.g.	Vide gratia
Cf.	Conforme

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	I
RESUMO	II
ABSTRACT	IV
LISTA DE SIGLAS, ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS	VI
1- INTRODUÇÃO.....	1
2- CONTEXTO SOCIOECONÓMICO	6
3- LIMITES AO PLANEAMENTO FISCAL.....	12
3.1 Planeamento fiscal <i>intra legem</i>	12
3.2 Planeamento fiscal <i>contra legem</i> : a fraude fiscal	17
3.3 Planeamento fiscal <i>extra legem</i> : a elisão fiscal	19
3.4 Limites à liberdade de gestão fiscal	26
4- PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO.....	32
4.1 O abuso na jurisprudência do TJUE	32
4.2 O planeamento fiscal abusivo para a ONU e para a OCDE	39
4.3 O planeamento fiscal abusivo e a CGAA	45
5- PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO	57
5.1 Desenvolvimento dos elementos do planeamento fiscal agressivo pela OCDE.....	57
5.2 Contributo da Comissão Europeia e do Parlamento Europeu.....	65
5.3 A importância do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.....	72
5.4 Existe moralidade fiscal?	76

5.5 Autonomização do conceito de planeamento fiscal agressivo.....	82
5.6 Formas de combate ao planeamento fiscal agressivo	95
6- CONCLUSÕES.....	104
BIBLIOGRAFIA.....	113
ANEXOS	129

1- Introdução

“Na vida, só existem duas coisas certas: os impostos e a morte”. A célebre frase de Benjamin Franklin reporta-se à inevitabilidade do ato de pagar impostos, que constitui uma das obrigações mais intrincada, complexa e omnipresente da sociedade atual e que se acentua, inevitavelmente, numa conjuntura de crise económica. Em períodos de recessão, assistimos a um aumento da necessidade de tesouraria e de financiamento do Estados, colmatados, muitas da vezes, pela via mais acessível, decorrente da falta de capacidade criativa e inovadora do legislador fiscal, que se consubstancia no acréscimo da carga tributária a pagar pelos contribuintes.

Não obstante, neste mundo de desafios constantes, a evolução da economia mundial, a renovada lógica de trocas comerciais e a globalização exasperante, tiveram um impacto notável na forma como as empresas multinacionais têm estruturado e planificado os seus negócios. A fácil e crescente mobilidade do capital e das pessoas, a adoção frenética de novas formas de comunicação e as inovações tecnológicas, que desafiam os limites de espaço e tempo, conduziram, necessariamente, a uma reestruturação do modelo negocial das empresas, que deixaram de atuar apenas dentro dos seus países e passaram a operar a um nível global, gerando incertezas tributárias que aumentam, impreterivelmente, em períodos de crise. É tido como assente, por isso, que o mundo em que vivemos está a passar por intensas e inúmeras transformações nas últimas décadas, que afetam, sobejamente, a esfera do direito fiscal.

Como não se pode evitar o seu pagamento, assistimos a uma permanente busca, por parte dos contribuintes, de soluções que reduzam essa carga fiscal, com o propósito de alcançar a maior eficiência fiscal possível, não existindo qualquer obrigação jurídica de modelar e gerir um negócio, integrado num quadro de maximização da receita fiscal do Estado. Ao invés, subsiste o princípio essencial de liberdade de optar por uma via de menor tributação, aquando da gestão de determinado negócio. “Espera-se que todo o sujeito passivo, como agente económico racional, adote atos e negócios jurídicos que reduzam ou mesmo eliminem o imposto a pagar”¹.

¹ Cf. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal- Lições*, Manuais Universitários, Almedina, 2017, p. 260.

É nesta senda que surge o conceito de planeamento fiscal, que não representa um fim em si mesmo, mas um meio, ao serviço do sujeito passivo, para ascender à maximização do benefício. Isto é, é dada ao sujeito passivo, uma possibilidade de escolha de uma das várias opções que se lhe apresentam, oportunizadas pelo legislador, para a diminuição da sua carga fiscal.

Cabe ainda referir, que este direito de planeamento fiscal dos contribuintes, nasce, muitas das vezes, das constantes quebras do princípio da neutralidade fiscal, consagrado na alínea f) do artigo 81º da CRP. Tal princípio, visa assegurar que as opções dos sujeitos passivos, não sejam influenciadas pela carga tributária existente, permitindo-se a escolha da solução ótima, para atingir o melhor resultado fiscal concebível. Todavia, no cerne do planeamento fiscal, encontramos uma ausência de neutralidade, visto que só assim faz sentido que uma diferente escolha fiscal, seja preferida relativamente a outra, conduzindo a um resultando fiscal, conseqüentemente, mais vantajoso. A falta de neutralidade procede, ainda, das diferenças de tributação existentes entre as diversas jurisdições fiscais.

Contudo, nem sempre as escolhas fiscais dos contribuintes, alvejando a limitação fiscal, são conformes à lei e, por isso mesmo, existem outros tipos de condutas: umas que se encontram em conflito explícito com a legislação fiscal, outras que não sendo contrárias à lei, não estão previstas no espírito das normas de incidência. É aqui que surgem as mais diversas discussões doutrinárias, relativas aos limites e fronteiras dos comportamentos de planificação fiscal do sujeito passivo. Todavia, o nosso estudo vai focar-se naquele planeamento fiscal que não exige uma contrariedade com a letra da lei, ou seja, que é considerado lícito, mas que resulta na adoção de construções que não estão previstas na teleologia do normativo fiscal ou que resultam do aproveitamento da inexistência de normas para determinada situação fática.

É neste sentido que despontam dois tipos de atuações do sujeito passivo, que têm vindo a ser considerados como equivalentes: o “planeamento fiscal abusivo” e o “planeamento fiscal agressivo”. Este último surge como um conceito vago e ambíguo, desprovido de uma concetualização precisa, associado ao fenómeno da globalização, que ampliou o fluxo de capitais e de fatores de produção numa escala sem precedentes, e à crescente expansão de grandes multinacionais, que desenvolvem os mais variados esquemas,

providos de uma especial complexidade, e que abrangem, na maioria das vezes, mais do que uma jurisdição.

A existência de uma imensidão de contribuintes que operam à escala global e a coexistência de sistemas fiscais nacionais diversos, abrem portas para a procura de jurisdições com regimes de tributação mais favoráveis fiscalmente e, torna mais difícil a neutralização e o combate às infrações, à legislação e regulação tributária nacionais e internacionais. As transações económicas ultrapassam cada vez mais fronteiras e, os sujeitos passivos que nelas intervêm procuram, através do aproveitamento das lacunas e disparidades tributárias entre as legislações dos diversos ordenamentos fiscais, uma poupança fiscal ou uma obtenção de vantagens a partir de inconsistências e debilidades que surgem com a interpenetração de dois ou mais ordenamentos jurídicos. Muitas das vezes, o facto relevante, passa pela mesma transação ser classificada diferentemente em duas ou mais jurisdições ou não ter classificação em nenhuma delas. Isto é, um determinado negócio do sujeito passivo pode ser considerado lícito num ordenamento fiscal e ilícito noutra, pode ser tributado num determinado país e não ser tributado noutra ou até nem ser tributado em nenhum deles.

Ademais, a atividade de consultadoria fiscal, tem vindo a ser exercida e praticada sem qualquer forma de regulação. Destarte, os consultores fiscais desenvolvem a sua função, não pela promoção do cumprimento exímio e atempado das obrigações fiscais dos contribuintes, mas procurando e aproveitando as lacunas, contradições e ambiguidades da lei. Este tipo de comportamentos perturbadores e preocupantes, têm vindo a acentuar-se, devido à intensa concorrência que se faz sentir entre as diversas entidades que prestam serviços deste género. Os consultores fiscais, utilizam o conhecimento profundo das leis tributárias, e desenvolvem esquemas mais complexos, audaciosos, sofisticados, criativos, indutores da dúvida acerca da sua legitimidade, de forma a obter um regime fiscalmente menos oneroso para o sujeito passivo, que representam. Estas condutas repercutem-se, gravemente, na vida económica e social dos Estados, tornando-se imperioso que os contornos ao seu combate estejam devidamente definidos e regulados.

É de salientar, que esta querela de diferenciação entre o planeamento fiscal abusivo e o planeamento fiscal agressivo, manifesta-se, também, naquele contexto de crise económica mundial supracitado, numa época em que se verificam a perda dos critérios da nacionalidade e residência, assistindo-se a uma manipulação dos fatores de conexão e a uma crescente

manifestação de escândalos empresariais, políticos e financeiros detetados um pouco por todo o mundo. Desta forma, tornou-se imprescindível, atender às preocupações dos Estados no que respeita a tal temática, visto que tais condutas originam reduções substanciais da sua receita fiscal, corroem a integridade e justiça dos sistemas fiscais, e fazem crescer as apreensões dos contribuintes, na sua procura pela minimização da carga tributária. Daí, a necessidade de delimitar tais figuras jurídicas e analisar a sua importância, quer no plano nacional, quer no plano internacional.

A priori, uma coisa nos é dada como certa: o planeamento fiscal abusivo consubstancia-se na figura do planeamento fiscal *extra legem*, contrariando a teleologia das normas fiscais, mas não constituindo uma violação direta das mesmas, existindo como que um descompasso entre o texto e o espírito. Já no planeamento fiscal agressivo, suscitam-se diversas questões, entre as quais, duas a saber: constitui uma prática que se enquadra na fraude fiscal, podendo ser combatida por lei? Ou, pelo contrário, é um comportamento que se encontra, aparentemente, dentro dos limites da legalidade? Antecipando algumas das conclusões a que chegaremos infra, enfatiza-se, antes de mais, que esta conduta não se ajusta ao âmbito da fraude fiscal, sendo a segunda solução a mais acertada, para uma definição inicial dos seus contornos.

Tentado clarificar e ultrapassar tais discordâncias, vão-se expor, ao longo deste trabalho, de forma sistematizada, os diversos tipos de planeamento fiscal, quer praticados no respeito pela lei fiscal, quer no aproveitamento das lacunas e ambiguidades existentes, ou numa situação contrária à mesma, tendo como sustentáculo os ensinamentos dos mais importantes fiscalistas da atualidade.

Numa abordagem pragmática, proceder-se-á a uma tentativa de delimitação concetual do planeamento fiscal abusivo e do seu incremento pelas diversas instituições internacionais, alarmadas pelas desvantagens que este tipo de comportamento pode trazer na distribuição das receitas fiscais. Em complemento, apresentar-se-ão as soluções propostas para a autonomia da figura do planeamento fiscal agressivo, passando pela moralidade fiscal, pela ausência de artificialidade e pela existência de razões económicas válidas nesta espécie de condutas. Por fim, e em jeito de síntese e ideias base, formular-se-ão as conclusões que poderão extrair-se do tema vertido neste trabalho.

O tema em questão impõe uma prudência e atenção acrescidas. A utilização de conceitos abertos, fluídos ou ambíguos, relativos ao planeamento fiscal agressivo, são incompatíveis com a necessidade do sujeito passivo de atuar com níveis elevados de segurança jurídica, de forma a poder prever, *a priori*, os encargos fiscais que irá suportar. Para além disso, acreditamos que estamos a percorrer um domínio que irá carecer, futuramente, de uma intervenção legislativa arguciosa e, de uma cautela especial por parte do legislador fiscal que, devido à falta de concordância existente, à obscuridade e complexidade do tema vertido neste estudo, vai, com certeza, “navegar sobre águas turvas”.

2- Contexto socioeconómico

Desde que abandonou o seu papel de produtor, o Estado, no prosseguimento dos seus objetivos, como a efetivação da democracia económica, social e cultural, necessita de cada vez mais recursos financeiros, uma vez que não os consegue gerar por si só. Isto é, a sustentabilidade do Estado social e a concretização dos seus deveres, relacionados com a vida económica, social e cultural, dependem da sua capacidade económica e financeira.

O Estado Português é, por isso, “um Estado fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”^{2 3}. Assim sendo, o pagamento de impostos é fundamental para a sua subsistência, para a prossecução das suas metas constitucionais (económicas, ambientais, sociais, etc) e para a manutenção de uma sociedade civilizada, sendo considerado a sua principal fonte de receitas e um veículo imprescindível para a correta distribuição de riqueza e para a promoção da igualdade entre os cidadãos. Ou seja, os impostos são a contrapartida do direito de viver em sociedade, não existindo “Estado sem Direitos, nem Direitos sem Impostos”⁴. Por essa razão, a cobrança de impostos representa um dos mais importantes pilares da democracia, constituindo o resultado de um consenso social, respeitante à participação dos indivíduos no financiamento dos recursos necessários para o bem-estar da sociedade como um todo, visando satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promovendo a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento⁵.

É desta forma que a CRP prevê, no seu art. 103.º, o seguinte: “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma

² Cf. NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo*, 3ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2012. p. 192.

³ Para um estudo mais aprofundando sobre o Estado Fiscal, v. NABAIS, José Casalta, *O princípio da legalidade fiscal e os atuais desafios da tributação*, Separata do Boletim da Faculdade de Direito, vol. Comemorativo dos 75 anos do Boletim da Faculdade de Direito, tomo 75, Coimbra, 2003, pp. 1058-1060.

⁴ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha / GAMA, João Taborda, *Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso*, *O Princípio da Solidariedade Social* (org. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi), São Paulo, Dialética, 2005, p. 91.

⁵ De acordo com o nº 1 do artigo 5º da LGT: “a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.

repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Sendo que, decorrem da alínea d) do artigo 9º da CRP as tarefas fundamentais do Estado: “promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”.

Apesar do dever de promoção do bem-estar social e económico, a crise económica e financeira, o crescente desemprego, o conseqüente decréscimo do poder de compra por parte dos portugueses e a intenção de diminuir o défice financeiro, a concorrência fiscal entre países e a falta de harmonização das leis fiscais vieram, impreterivelmente, ampliar a necessidade de tesouraria e de financiamento e, conseqüentemente conduzir a um aumento de impostos e da pressão fiscal sobre as empresas. A verdade é que, num contexto de crise económica, os Estados procuram uma maior e efetiva arrecadação de receitas.

Também as novas, poderosas e frenéticas formas de comunicação, recursos e tecnologias trazem grandes incertezas e inquietudes propícias de tudo o que é inovador, que aumentam, de forma óbvia, num contexto de crise. Ademais, “o direito fiscal encontra-se hoje marcado pela inconstância dos materiais legislativos, pela erosão dos seus fundamentos materiais e pela sobreposição frequente de soluções sem coerência intrínseca”⁶.

Por conseguinte, os contribuintes, sejam pessoas singulares ou coletivas, despertaram para a procura de soluções que ocasionassem a diminuição da carga fiscal a suportar e a otimização dos proveitos das respetivas atividades económicas, através da escolha de uma opção fiscal mais benéfica, satisfazendo as suas necessidades de forma racionalmente perfeita, mediante a classificação das suas alternativas ou opções por ordem de preferência, priorizando sempre as de menor custo associado.

É o clássico jogo do “gato e do rato”: “o Estado define as regras e, de imediato, os contribuintes tentam encontrar meios de evitar a tributação”⁷.

⁶ Cf. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coleção Manuais Universitários, Almedina, 2015, p. 352.

⁷ Cf. SILVA, Amândio Fernandes, *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano IX, nº104, Novembro de 2008, p.42.

“A nossa natureza consiste no movimento, o repouso completo é a morte”⁸. O ser humano procura intensiva e constantemente a perfeição enquanto pessoa humana e enquanto pessoa económica que é. Por isso, a procura da maximização da utilidade é uma tendência natural, associada à racionalidade económica dos sujeitos passivos, quase como se de uma imposição social se tratasse, num ambiente de competição económica. É deste modo que, a procura pela forma menos onerosa de tributação passou a ser um quesito de sobrevivência no mercado.

Quando legitimado pela lei e pelo seu espírito, é um direito que assiste aos sujeitos passivos, designado por planeamento fiscal, gestão fiscal ou *tax planning*: “efetivamente, não será razoável esperar que alguém que possa legalmente pagar menos impostos opte por procurar uma via alternativa que o conduza a um pagamento acrescido”⁹.

De facto, este planeamento fiscal, gestão fiscal ou *tax planning* são, frequentemente, associados a condutas ilícitas, moralmente e eticamente reprováveis, abusivas e até criminosas por parte do sujeito passivo. Tal conceção negativista é decorrente de uma série de erros, confusões e equívocos, cuja supressão reclama uma conceitualização precisa daquilo que se entende por planeamento fiscal, dos seus limites e das suas fronteiras. O planeamento fiscal pode ser legal, consonante com o espírito das normas e protegido pela lei.

Uma primeira abordagem sobre o conceito de planeamento fiscal em geral. O planeamento fiscal, quando lícito, consiste numa forma de obtenção de uma poupança fiscal, pela qual o contribuinte não pratica certos tipos de comportamentos, adjacentes a uma obrigação tributária ou escolhe, a opção que lhe é fiscalmente mais favorável, por ação intencional ou omissão do legislador, de entre as várias que lhe são proporcionadas pelo sistema jurídico fiscal. Todavia, o facto da expressão “planeamento fiscal” aparecer, à primeira vista, associada à obtenção de uma economia ou poupança fiscal (principalmente,

⁸ Cf. CATARINO, João/ GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade, Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Volume II- Gestão e planeamento fiscal Internacional, Almedina, 2015, p. 33, *apud* Blaise Pascal.

⁹ Cf. PINTO, José Alberto Pinheiro, *O abuso das normas anti-abuso*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano IX, nº107, Fevereiro de 2009, pp. 43-46. Disponível em, https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1235574743_43a46_fiscalidade.pdf.

por parte de empresas), peca por excessivo, “pois nem todas as formas de obtenção de uma economia ou poupança fiscal decorrem de atos de planeamento fiscal”¹⁰.

Existe, assim, uma atividade de tentativa de identificação das alternativas de minimização ou extinção da carga tributária, que é realizada, propositadamente, para a gestão dos interesses do sujeito passivo, para o incremento e otimização das estruturas dos seus negócios e para a ascensão à maximização do benefício que, também é acarinhada do ponto de vista do Estado Fiscal, uma vez que impulsiona e estimula o crescimento do setor da economia e do respetivo mercado.

No entanto, em períodos de acentuada crise económica e conseqüente aumento da carga tributária, a procura de soluções fiscais mais favoráveis pode passar pela opção por comportamentos agressivos, elisivos ou fraudulentos, que resultam no pagamento de menos impostos, através de esquemas que violam ou afrontam os fins estipulados pela lei fiscal.

Se é certo que o fator decisivo da adoção de comportamentos elisivos ou fraudulentos é o aumento da carga tributária, também é de ressaltar que não será o único motivo que leva os contribuintes a empregar esquemas que infrinjam ou contornem a lei. A crença num sistema fiscal injusto e na má gestão dos dinheiros públicos e até a formação cívica do próprio sujeito passivo, são fatores relevantes da resistência ao pagamento do justo tributo de cada um.

Contudo, não existe uma definição inequívoca de planeamento fiscal, nem uma valoração consensual deste fenómeno e, por essa razão, é penosa a fixação das suas fronteiras e árdua a tarefa de delimitar o marco entre o planeamento fiscal lícito e o planeamento fiscal ilícito, dependendo, muitas das vezes, da interpretação e discricionariedade da Administração Fiscal face a conceitos indeterminados. Em função disso, a primeira dificuldade no estudo do planeamento fiscal é a diversidade terminológica que o tema comporta.

A terminologia varia consoante a doutrina, o sistema jurídico em causa e traduções de estudos internacionais. As mais variadas expressões como planeamento fiscal lícito, otimização fiscal, economia de opção, planeamento fiscal abusivo, planeamento fiscal

¹⁰ Cf. SANTOS, António Carlos dos, *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade, Lisboa, nº 38, Abril-Junho 2009, p. 62. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/fiscalidade.pdf>.

agressivo, evasão fiscal, elisão fiscal e fraude fiscal são utilizadas para referenciar a tais comportamentos. Por exemplo, o termo evasão fiscal tem sido associado pela doutrina quer a comportamentos fraudulentos, como a condutas integradas no Planeamento fiscal *extra legem* que vamos minuciar e caracterizar a seguir¹¹. O que num ordenamento é considerado fraude fiscal ou elisão fiscal, noutros pode constituir um comum expediente de Planeamento fiscal (*scritu sensu*).

SALDANHA SANCHES faz uma distinção entre planeamento fiscal legítimo e planeamento fiscal ilegítimo. O planeamento fiscal *strito sensu*, legítimo, lícito e conforme ao espírito da lei, traduzir-se-ia na adoção de determinados comportamentos queridos e previstos pelo legislador, que se manifestam numa poupança fiscal, que deve ser conjeturada de forma expressa pelo mesmo ou, pelo menos, estar de acordo com o espírito e vontade da lei aquando da criação do normativo. Já o planeamento fiscal ilegítimo consistiria num “qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar os princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo”¹².

Para GONÇALO AVELÃS NUNES, JÓNATAS MACHADO E PAULO NOGUEIRA DA COSTA¹³, posição da qual concordamos, é possível identificar, atualmente, três tipos de atuação do sujeito passivo. Em primeiro lugar, o Planeamento fiscal *contra legem*, frontal e inequivocamente ilícito, infringindo diretamente a lei fiscal (esta situação configura fraude fiscal, passível de ser objeto de censura contraordenacional ou criminal). Em segundo lugar, o planeamento fiscal *extra legem*, onde o sujeito passivo dispõe da lei de forma abusiva, para chegar a um resultado fiscal mais favorável, embora não exista violação direta da mesma. Por último, o planeamento fiscal *intra legem* (ou *planeamento fiscal strito sensu*), que proporciona a obtenção de uma poupança fiscal legítima, não constituindo um comportamento censurado pela lei, nem contrário ao seu espírito. Relativamente ao tema que

¹¹ Tal como refere CAROLINA XAVIER: “Nas línguas latinas o que é comumente conhecido como evasão, poderá não corresponder ao inglês *tax evasion*, mas sim ao termo *tax avoidance*. Por seu lado *tax evasion* corresponderia a uma noção imprecisa de fraude fiscal” (Cf. XAVIER, Carolina da Cruz, *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*, Dissertação de Mestrado apresentada à faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Setembro 2016, p. 6. Disponível em https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf).

¹² Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 21.

¹³ COSTA, Paulo Nogueira / MACHADO, Jónatas E. M., *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2012, pp. 340 e 341.

nos propomos abordar (a delimitação e separação dos conceitos de planeamento fiscal abusivo e planeamento fiscal agressivo), fica de antemão referenciado que, os negócios e comportamentos que integram o PFA não se enquadram, de modo algum, no planeamento fiscal *contra legem* (fraude fiscal). A discussão passa pelo seu enquadramento no planeamento fiscal *intra legem*, no planeamento fiscal *extra legem* (que coincide, na nossa opinião, com o planeamento fiscal abusivo), ou numa categoria autónoma a reconhecer.

Tendo tudo isto em conta, o ponto de partida é o reconhecimento da existência de diversos comportamentos do sujeito passivo aquando da sua procura pela redução da carga fiscal. Parte dessas condutas “são ilícitas, constituindo um delito ou uma infração, merecendo, por isso, um sinal vermelho por parte do ordenamento jurídico, outras lícitas perante o direito no seu conjunto (e, não raro, até desejáveis), merecendo um sinal verde, outras ainda que, sem constituírem um delito ou infração fiscal, poderão infringir outros normativos (não penais ou contraordenacionais). São estes últimos comportamentos, situados numa zona de fronteira (a que corresponderia a emissão de um sinal amarelo), que devem ser objeto de uma análise mais aprofundada”¹⁴.

¹⁴ Cf. SANTOS, António Carlos dos, *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade, Lisboa, nº 38, Abril-Junho 2009, p. 64,. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/fiscalidade.pdf>.

3- Limites ao planeamento fiscal

Dada a multiplicidade terminológica que se verifica no âmbito do estudo do planeamento fiscal, considera-se imperativo, para uma adequada análise, quer do planeamento fiscal abusivo, quer do planeamento fiscal agressivo, estabelecer, primeiramente, algumas distinções conceituais e limites, para que a interpretação dos restantes pontos não seja posta em causa por eventuais equívocos conceituais ou terminológicos.

3.1 Planeamento fiscal *intra legem*

Como já foi referido anteriormente, não existe uma expressão única, estabelecida na doutrina, para dilucidar estes tipos de comportamentos praticados pelos contribuintes. Os termos mais comuns definidores deste fenómeno são: planeamento fiscal, planeamento fiscal *intra legem* ou planeamento fiscal *scritu sensu*. Por essa razão, e por se considerar que são as expressões que mais se adequam ao fenómeno, são as que vão ser, doravante, utilizadas. Sem embargo, os mais variados termos como *tax planning*, *tax engineering*, *tax mitigation*, *Steuervermeidung*, *planificación fiscal*, também estão associados a estes procedimentos utilizados pelos sujeitos passivos.

Tal como descreve SALDANHA SANCHES, o planeamento fiscal constitui uma “técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”¹⁵.

Ademais, o mesmo autor considera que o planeamento fiscal tem um papel indispensável “porque a gestão do risco fiscal, como parte da sua gestão económica, implica

¹⁵ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p.21.

para o sujeito passivo a previsão antecipada da carga fiscal a que vai estar sujeito”¹⁶. Sendo fundamental, é o próprio legislador que oportuniza esta redução ou mitigação da carga fiscal, deixando de tributar intencionalmente muitas manifestações de riqueza, por razões políticas ou técnicas, encontrando-se certas condutas, de diminuição da carga fiscal, previstas na lei como um direito do contribuinte, havendo até interesse político-social na sua utilização. Deste modo, o sujeito passivo aproveita o conhecimento profundo das leis fiscais e emprega as soluções fiscalmente menos onerosas, reestruturando ou organizando os seus negócios de forma a atingir a maximização do benefício e a poupança fiscal¹⁷. Estamos perante situações conformes com a letra e espírito da legislação fiscal, como é o caso das exclusões tributárias, benefícios fiscais ou alternativas fiscais. Em função disso, apenas poderão ser classificados como atos de planeamento fiscal, propriamente dito, os comportamentos preenchidos por uma licitude total, ativos ou omissivos, que sejam válidos e consonantes com as exigências do ordenamento jurídico, não existindo qualquer valoração negativa da conduta em causa, tendo como objetivo o afastamento, a desoneração ou o diferimento fiscal.

Como salienta JOAQUIM DA ROCHA, a voluntariedade é um dos componentes essenciais deste tipo de comportamentos, uma vez que se abrangem quer as condutas ditas ativas, como é o caso da celebração de determinado negócio por ser fiscalmente mais vantajoso (para o autor, existe uma verdadeira teoria do negócio jurídico fiscalmente menos oneroso), quer condutas ditas omissivas. Ademais, o autor destaca, ainda, o facto de tais atos poderem assumir uma natureza subjetiva ou adjetiva, sendo, por regra, praticados antes da verificação de uma determinada hipótese de incidência fiscal, assumindo a possibilidade de poderem projetar os seus efeitos nos limites de um único ordenamento tributário ou alargarem-se na direção de outro (s)^{18 19}.

¹⁶ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *As duas Constituições- nos dez anos da cláusula geral antiabuso*, Planeamento e evasão fiscal, jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, (coord. José Campos Amorim), Vida Económica, 2008, p. 40.

¹⁷ A maximização do benefício e a poupança fiscal são, efetivamente, os objetivos primordiais da atividade planificadora.

¹⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito fiscal e autonomia da vontade: Do direito à livre planificação fiscal*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 1213 e ss.

¹⁹ Para JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, os atos de planeamento fiscal *intra legem* teriam natureza subjetiva quando, por exemplo, existisse uma “celebração de específicos negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos, casamento ou divórcios fiscais, reestruturações societárias, arranjos contabilísticos, aproveitamento de perdões fiscais”; e natureza adjetiva quando, por exemplo, estivéssemos perante uma “apresentação de reclamações ou impugnações com efeito suspensivo, pedidos de pagamento em prestações ou de compensação, utilização dos prazos de prescrição ou caducidade, etc” (Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito fiscal e autonomia da*

Posto isto, percebemos, de antemão, que a definição constante no ordenamento jurídico português, no Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, apesar de conferir uma importante aceção de planeamento fiscal (“qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”²⁰), está ultrapassada e em completo desalinho com as propostas concetuais internas e internacionais. Assistimos, frequentemente, à adoção de esquemas de planeamento fiscal, por parte do sujeito passivo, que determinam, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal, que contornam o espírito da lei e a sua *mens legis* ou princípios fundamentais do ordenamento tributário, e que não podem, por isso, ser integrados na categoria do planeamento fiscal propriamente dito. Nestas circunstâncias, acreditamos que existe uma confusão concetual no artigo 3º do Decreto-Lei, uma vez que o legislador se queria referir às definições, ainda que de forma insípida e ambígua, de planeamento fiscal *extra legem* ou de planeamento fiscal agressivo, como vamos ver infra, deixando por clarificar a que tipo de esquemas se refere na realidade. Isto porque, como evidencia CAROLINA XAVIER, “somente poderá ser considerado como planeamento fiscal a conduta que for lícita e esteja de acordo com a lei”²¹ e, por sua vez, a definição que é conferida naquele DL pode ser interpretada no sentido de um esquema que esteja em desacordo com o espírito legal e que, por isso, não se possa classificar como planeamento fiscal propriamente dito.

Ultrapassada esta questão, compreendemos que existe um verdadeiro direito do contribuinte “de agir desta forma, para o seu próprio bem, porque é um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão comercial, financeira e fiscal”²². Este direito assenta, do ponto de vista constitucional, no princípio da autonomia privada e na liberdade de atuação e gestão do contribuinte, bem como, no princípio da liberdade de iniciativa económica dos artigos 61º, 80º, alínea c), e 86º da CRP. Como tal, não pertence a este plano, qualquer juízo de ilegalidade, sendo uma atuação alicerçada pela liberdade de gestão fiscal,

vontade: Do direito à livre planificação fiscal, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 1213 e ss).

²⁰ Cf. Artigo 3º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

²¹ Cf. XAVIER, Carolina da Cruz, *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*, Dissertação de Mestrado apresentada à faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Setembro 2016, p. 11. Disponível em https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf.

²²Cf. NUNES, Francisco Vaz, *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português*, Verbo Jurídico, 2005, p. 17.

reafirmando a esfera de livre disponibilidade económica dos indivíduos e das suas organizações empresariais. O planeamento fiscal, propriamente dito, é, por isso, um processo no qual os sujeitos passivos pretendem alvejar a máxima estruturação tributária, legítima e adequada dos seus negócios, radicando na sua autonomia privada, liberdade individual inalienável. Como ensina JOAQUIM DA ROCHA, tratam-se “de atos lícitos e *intra legem*, no âmbito dos quais o sujeito passivo não terá feito nada de desconforme com as exigências do Ordenamento — pois todas as suas normas, e particularmente as normas fiscais, foram cumpridas na sua letra e no seu espírito, limitando-se a existir um *dynamic and creative use of law* (num bom sentido) —, parece poder-se concluir que este último não deveria reagir, impedindo, dificultando ou sancionando a sua consecução”²³.

Para GONÇALO AVELÃS NUNES, os comportamentos *intra legem* são previstos e oportunizados pelo legislador, que coloca ao dispor do sujeito passivo instrumentos que lhe permitem uma otimização da sua situação tributária²⁴. No planeamento fiscal *intra legem*, “o grau de desconformidade do comportamento é inexistente, verificando-se, por vezes, que as condutas em questão até podem ser queridas ou desejadas, ainda que indiretamente, pelo próprio normador tributário”²⁵. Constituindo uma faculdade legítima permitida pela lei e incentivada pelo legislador, o planeamento fiscal *intra legem* identifica-se por ser o conjunto de permissões normativas ou de omissões propositadas, que têm como intuito a obtenção de uma minimização, postergação ou extirpação da carga fiscal. Este comportamento, para além de lícito, é desejável do ponto de vista político, uma vez que a esta mitigação da carga fiscal por parte do legislador, corresponde um consequente impulsionamento da economia e de outros fatores societários paralelos. Destarte, o planeamento fiscal legítimo decorre da gestão fiscal (*tax planning*), resultante da normal atividade pessoal ou empresarial e é feito, única e exclusivamente, com recurso à letra e ao espírito da lei, não os infringindo, sendo devidamente tutelado na forma jurídica. É por essa razão que consideramos que são estas condutas que merecem o sinal verde anteriormente referenciado.

²³ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito fiscal e autonomia da vontade: Do direito à livre planificação fiscal*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 1213.

²⁴ NUNES, Gonçalo Avelãs, *A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal*, Fiscalidade, n.º 3, Julho 2000, pp. 42 e 43.

²⁵ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito fiscal e autonomia da vontade: Do direito à livre planificação fiscal*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 1213.

Neste sentido e em contraposição com a fraude fiscal, GERMANO MARQUES DA SILVA considera que o planeamento fiscal (*scritu sensu*) corresponde à “ordenação dos atos do contribuinte em conformidade com a lei tributária, tendente ao não pagamento, ao menor pagamento ou ao pagamento mais distante; pressupõe sempre o respeito da lei e, por isso, não se verifica qualquer ilegalidade. Tal conduta não se confunde com a sonegação fiscal que consiste em procedimento fraudulento capaz de iludir o fisco para eximir o contribuinte ao pagamento do imposto devido”²⁶.

Como já foi referido, são as próprias leis tributárias que contêm, muitas vezes, normas de desagravamento fiscal (normas negativas de tributação), nomeadamente exclusões tributárias, deduções específicas ao rendimento bruto, abatimentos à matéria coletável, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação ²⁷. O legislador também incentiva a poupança fiscal quando prevê regimes fiscalmente mais favoráveis para certas manifestações de riqueza em relação a outras equivalentes. Nestes casos, existe como que uma derrogação dos princípios da igualdade, generalidade e capacidade contributiva, visto que podemos dizer que estas situações, comportam medidas excecionais face à tributação regra, tutelando interesses públicos extrafiscais superiores aos da própria tributação que impedem²⁸. Por exemplo, podemos considerar como escolha fiscal *intra legem*, a opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada para a determinação do lucro tributável em sede de I.R.C. ou a opção pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades em sede de I.R.C²⁹.

O sujeito passivo deve poder tomar as suas decisões com toda a liberdade, correndo os respetivos riscos, optando pela forma fiscalmente menos onerosa de consumir a gestão do seu negócio se, efetivamente, obedecer ao espírito da lei, por respeito ao princípio da liberdade de gestão fiscal, livre iniciativa, à propriedade privada e, de uma forma mais ampla, à liberdade do cidadão no Estado de Direito democrático. Por essa razão, os contribuintes podem recorrer a estes instrumentos postos à disposição e incentivados pelo legislador sem

²⁶ Cf. SILVA, Germano Marques da, *Ética, Imposto e Crime ou o Princípio da Moralidade no Direito Penal Tributário*, p.10. Disponível em www.afp.pt.

²⁷ Exemplos conferidos por FRANCISCO VAZ NUNES. V. NUNES, Francisco Vaz, *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português*, Verbo Jurídico, 2005, p. 17.

²⁸ SÁ GOMES, Nuno, *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e garantias dos contribuintes*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º. 169, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa 1993, p.20.

²⁹ Exemplos retirados do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Fevereiro de 2011 (Processo n.º 04255/10). Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/717922BE4ECB14E1802578490059DDF7>.

qualquer problema ou receio de infração jurídica pela sua realização. “É desejável e natural que assim seja, dentro da figura que em Direito se chama *bonus pater familia*”³⁰. É de se esperar que um sujeito passivo médio, bem formado, tome as suas decisões fiscais com base na maximização do benefício e na minimização dos custos. Seria contra precedente, na conjuntura atual, alguém que tivesse a possibilidade de preferir por uma via que lhe levaria a um pagamento de imposto inferior, tivesse que decidir-se pela via mais onerosa.

Desta forma, o ordenamento fiscal põe, “obsequiosamente”, como forma de fomentar a economia e outros setores paralelos, à disposição do sujeito passivo um conjunto de formas que, ao serem adotadas, proporcionam uma redução da sua carga tributária e, por isso, compete-lhe, como contrapartida, abster-se de ir além dos limites dessas mesmas formas, não abusando das possibilidades que lhe são concedidas. É neste sentido que CASALTA NABAIS salienta que: “se aos contribuintes cabe a liberdade fundamental de planear a sua atividade, mormente a sua atividade económica, de molde a incorrer nos menores custos fiscais, aos órgãos do Estado cabe zelar para que essa liberdade não seja objeto de abuso por parte dos seus titulares, evadindo-se ilicitamente ou fugindo aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos sem qualquer apoio na racionalidade económica própria das operações em causa”³¹. A primeira ideia que se deve aqui reter é, assim, que “*nem pro fisco nem contra fiscum*”.

3.2 Planeamento fiscal *contra legem*: a fraude fiscal

A escolha efetuada pelo contribuinte, com o propósito de atingir um resultado fiscal mais vantajoso e a maximização do benefício, pode ainda ser contrária à lei (*contra legem*), utilizando meios ilícitos para reduzir a carga fiscal, violando direta e intencionalmente normas e princípios essenciais do sistema fiscal, prejudicando a Administração Tributária e o desenvolvimento económico dos Estados. O contribuinte, através da sonegação ou

³⁰ Cf. PINTO, José Alberto Pinheiro, *Planeamento fiscal e normas anti-abuso*, Planeamento Fiscal, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2010, p. 207.

³¹ Cf. NABAIS, José Casalta, *Avaliação indireta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal*, Tourism & Management Studies, Encontros Científicos, Vol.1, 2005, p. 164. Disponível em <http://www.tmstudies.net/index.php/ectms/article/view/16/130>.

alteração jurídica feita em desfavor do Estado, omite a sua verdadeira condição tributária e declara rendimentos inferiores aos seus lucros reais, violando diretamente a lei fiscal. Isto é, o sujeito passivo, altera ou oculta uma determinada situação jurídica por intermédio da fuga, total ou parcial, à liquidação ou ao pagamento do imposto, que ocorre no momento ou após a verificação da obrigação tributária específica.

O planeamento fiscal *contra legem* consubstancia-se, assim, numa fraude fiscal, concretizando “um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional”³², realizado em desfavor do Estado, que ocorre no momento ou após a verificação da obrigação tributária específica e corresponde a uma modificação ou sonegação de uma determinada situação jurídica. BLUMESTEIN considera que a fraude fiscal abrange todos os casos em que “para todos os efeitos, o imposto é devido mas a sua determinação por parte da Administração Fiscal é elidida por comportamentos não legais do contribuinte”³³, já HENSEL restringe-a aos casos em que “o contribuinte não cumpriu a obrigação de pagar o tributo (ou imposto) que lhe incumbia pagar, evitando ou contrariando o facto legal ou contrato ao qual a lei fiscal liga o pagamento de imposto”³⁴.

A fraude fiscal fere o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, traduzindo-se numa conduta que infringe dolosamente a lei, por ação ou omissão, mediante atos ou negócios ilícitos, encontrando-se, assim, na zona que merece sinal vermelho por parte do ordenamento jurídico e que extravasa, tal como o planeamento fiscal *extra legem* que veremos a seguir, por definição, a noção de planeamento fiscal. Não há, na legislação fiscal, uma aceção inequívoca deste conceito, limitando-se esta a expor os atos, omissões ou situações passíveis de serem fraudulentas e às quais é aplicável uma sanção ou, em casos de maior gravidade, a sua criminalização.

³² Cf. SANCHES, J. L. Sanches, *Os limites do planeamento fiscal- Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p.22.

³³ Cf. XAVIER, Carolina da Cruz, *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*, Dissertação de Mestrado apresentada à faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Setembro 2016, p. 20., *apud* MERKS, Paulus, *Corporate Tax and the European Commission*, Intertax, vol. 36, nº1, 2008, p.272-281. Disponível em https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf.

³⁴ Cf. XAVIER, Carolina da Cruz, *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*, Dissertação de Mestrado apresentada à faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Setembro 2016, p. 20., *apud* HENSEL Albert, Berlin, 1924 (*apud* MERKS, Paulus, *Corporate Tax and the European Commission*, Intertax, vol.36, nº1, 2008). Disponível em https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf.

Quando exista uma prática de fraude fiscal, o contribuinte adota um comportamento fiscalmente fraudulento, que viola um dever de cooperação, e que a lei tipifica como crime (direito penal fiscal) ou como contraordenação fiscal (direito contraordenacional fiscal) e que merece um juízo de censura ética especialmente intenso. Tais condutas são, no ordenamento jurídico português, penalizadas nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias. De acordo com o artigo 103.º do RGIT, são puníveis as condutas ilegítimas que “visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”.

Como exemplos de comportamentos fiscalmente fraudulentos temos: a não emissão de faturas de vendas feitas ou prestações de serviços realizados, os casos de emissão e utilização de faturas falsas, a falsificação da contabilidade fiscal, a não entrega ao Estado de impostos retidos e devidos por terceiros, os negócios simulados, a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros, a obtenção de reembolsos de tributos indevidos, a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza ou a ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou de declarações fiscais³⁵.

A breve referência à fraude fiscal, realizada no âmbito deste estudo, é motivada pela desconsideração preliminar do fenómeno do planeamento fiscal abusivo e do planeamento fiscal agressivo como condutas ilícitas e, por isso, não integrantes deste tipo de comportamentos fraudulentos ou violadores, de forma direta e explícita, da lei.

3.3 Planeamento fiscal *extra legem*: a elisão fiscal

Entre o planeamento fiscal legítimo, *intra legem*, e a fraude fiscal, *contra legem*, praticada através de infrações dolosas à lei tributária, situa-se a elisão fiscal que, não implica

³⁵ Alguns destes exemplos foram retirados do Acórdão de 2011-02-15 (Processo n.º 04255/10) do Tribunal Central Administrativo Sul. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/717922BE4ECB14E1802578490059DDF7>.

o recurso a atos ilícitos, mas sim a prática de atos à margem da lei, *extra legem*, que leva à concessão de um benefício ou vantagem fiscal que o legislador não queria que se concedesse.

Contudo, não é fácil traçar uma linha de demarcação axiomática entre planeamento fiscal *intra legem* e *extra legem* (elisão fiscal). Na maioria das situações, implica uma análise e reflexão casuísticas. Como já referimos, o contribuinte é livre de adotar medidas que visem a poupança fiscal, desde que não viole a lei fiscal, nem abuse da margem de manobra que lhe é conferida para a gestão dos seus negócios jurídicos, e, por essa razão, esta liberdade do sujeito passivo deve ser limitada quando se verifique “uma fuga aos impostos através de puras manobras e disfarces da realidade jurídica”³⁶.

Este tipo de planeamento ou escolha fiscal tem como correspondente, em latim, o termo *extra legem*, que significa “fora da lei”. É uma prática que visa a obtenção de uma poupança fiscal e a diminuição do pagamento de impostos, de forma ilegítima mas lícita, contrariando princípios fundamentais do ordenamento jurídico. Os atos e práticas dos contribuintes são, por si só, legais mas, antijurídicos³⁷. Apesar da redação da lei ser formalmente respeitada, os comportamentos que se integram no planeamento fiscal *extra legem* contornam e evitam a aplicação da mesma, através de uma afronta à sua teleologia e fins estipulados pelo legislador, sem a desrespeitar, no entanto, na sua formulação literal.

Tal atuação, é denominada pela doutrina, como poupança fiscal abusiva, evasão fiscal, elisão fiscal ou evitação fiscal, existindo, por vezes, uma certa confusão de conceitos, visto que os termos podem adquirir distintos significados de autor para autor e de jurisdição para jurisdição. Para além disso, a par da dificuldade terminológica, o planeamento fiscal *extra legem* é o que levanta mais contendas e discordâncias doutrinárias relativas ao seu conteúdo, limites e fronteiras. Por comodidade, e porque se tornou o termo mais comum utilizado no ordenamento jurídico português, utilizaremos também a expressão “elisão fiscal”, neste ponto, para nos referirmos a tais condutas³⁸.

³⁶ Cf. NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável-Estudios de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 379.

³⁷ Neste sentido, v. AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, *Review of Business and Legal Sciences / Revista De Ciências Empresariais e Jurídicas*, nº 12, 2007. Disponível em <https://doi.org/10.26537/rebules.v0i12.895>.

³⁸ No entanto, apesar de constituir o termo mais comum na doutrina, não é consensual. Como nos refere HUGO DE BRITO MACHADO: “Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo,

A escolha fiscal *extra legem* surge com o propósito de evitar o nascimento de uma relação jurídica ou provocar o surgimento de uma (diferente da desejada pelo legislador) cujo regime jurídico-fiscal é mais favorável ao sujeito passivo³⁹. Estes tipos de condutas têm como efeito a aplicação de um regime tributário menos oneroso do que aquele que se aplicaria se não tivessem sido praticadas, fundando-se no aproveitamento da mais ampla esfera de liberdade permitida aos particulares. Existe uma clara intenção de obtenção de um proveito fiscal pelo contribuinte, contornando-se o sistema fiscal e o próprio normativo tributário sem, no entanto, o infringir diretamente. Corresponde a atos que ocorrem para lá de um facto gerador de imposto (*extra legem*) que, aos olhos da lei fiscal, são qualificados como não sendo adequados à realidade económica que lhes está subjacente e que, por isso, carecem de razões extratributárias.

GONÇALO AVELÃS NUNES define esta atuação, como uma circunstância “em que os contribuintes optam por praticar atos jurídicos lícitos, diferentes daqueles que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, conseguindo, assim, evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar o seguimento de uma diferente (distinta da pretendida pelo legislador)”⁴⁰.

Para SALDANHA SANCHES, aquando da diferenciação que faz entre planeamento fiscal legítimo e planeamento fiscal ilegítimo, considera que estes comportamentos devem ser insertos nos trâmites do planeamento fiscal ilegítimo. Para o mesmo autor, estes últimos seriam ainda subdivididos nas categorias de fraude fiscal e fraude à lei fiscal. Falaríamos de fraude fiscal “sempre que encontrássemos um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional” e de fraude à lei fiscal “para designar comportamentos que consistissem

como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito. Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e Evasão têm sentidos equivalentes, e como anota Ferreira Jardim, qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo” (Cf. MACHADO, Hugo de Brito, *A Norma Antielisão e Outras Alterações no CTN*. Disponível em http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=171).

³⁹ V. NUNES, Gonçalo Avelãs, *A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal*, Fiscalidade, n.º 3, Julho 2000, pp. 43.

⁴⁰ *Ibidem*.

em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (*fraus legis*)”⁴¹. A elisão fiscal, como aqui descrita, estaria inserida neste segundo grupo, constituindo uma situação que contorna a lei fiscal sem a infringir. O autor acrescenta, ainda, que tais atuações “não violam um qualquer dever de cooperação, mas (...) não são desejadas pelo legislador, por visarem manifestamente ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam”⁴².

Para MARTA CALDAS, a elisão fiscal situa-se fora da área da abrangência fiscal, e por essa razão, é que se concretiza num comportamento *extra legem*. Existe uma intenção manifesta de torner o ordenamento jurídico-tributário e conseguir um objetivo que vai contra os valores e princípios que o estruturam⁴³.

GUSTAVO LOPES COURINHA ensina que a elisão fiscal é uma “atuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário”⁴⁴. Embora tal atuação não seja contrária à lei, o resultado obtido não pode ser incorporado nos valores e princípios que estruturam o ordenamento fiscal.

O Acórdão de 15 de Fevereiro de 2011 do TCA-Sul (Proc. 04255/10) também nos confere uma importante noção de elisão fiscal que, de acordo com o mesmo, se consubstancia “na prática de atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos *extra legem*”⁴⁵ podendo gerar “sérios entraves à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e

⁴¹ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 21 e 22.

⁴² *Ibidem*.

⁴³ Neste sentido, v. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 22.

⁴⁴ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua Compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 15.

⁴⁵ No capítulo seguinte, no ponto correspondente ao planeamento fiscal abusivo e à CGAA, procedemos a um estudo mais pormenorizado e aprofundado da substância económica (ou falta dela) dos esquemas do sujeito passivo.

um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico”⁴⁶.

Como compreendemos, a lei fiscal, à semelhança de qualquer outra lei, é lacunar, não regula todo o tipo de situações e, pela própria natureza e essência fiscais, nem sequer se poderia adjurar que ela regulasse ⁴⁷. Como o legislador não pode ser “omniprevidente” existem lacunas e imperfeições no sistema tributário⁴⁸. Ademais, “a obesidade legislativa, a má qualidade das leis, a sua profusão e dispersão, possibilitam interpretações divergentes, se não mesmo contraditórias, criam insegurança e fomentam conflitos interpretativos entre a administração fiscal e os contribuintes”⁴⁹.

Em função disso, assistimos a um proveito frequente desse “espaço aberto” da lei, das falhas legislativas ou uma utilização de má-fé das lacunas existentes na mesma, recorrendo ao uso de figuras jurídicas anómalas, ou um aproveitamento da sua letra para fins distintos dos quais foi criada. Na maior parte das vezes, os contribuintes fazem um aproveitamento negativo da tipicidade fiscal, pois sabendo eles que *nullum tributum sine lege*, procuram aproveitar-se dos vazios da norma, ladeando normas e legislação fiscais. Há uma violação não da lei fiscal nem da sua letra, mas do espírito e substância económica adjacente à mesma e, por isso, encontramos-nos numa zona de comportamentos a-jurídicos, de emissão de sinal amarelo por parte do ordenamento jurídico, onde a desconformidade com o ordenamento jurídico é moderada (não tão grave como nos casos de fraude fiscal).

⁴⁶ Cf. Acórdão de 15/02/2011 (Processo n.º 04255/10) do Tribunal Central Administrativo Sul. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/717922BE4ECB14E1802578490059DDF7>.

⁴⁷ Como saliente SALDANHA SANCHES, “Na formulação da lei fiscal, mesmo recorrendo a cláusulas gerais, a conceitos indeterminados e a conceitos tipológicos, surgem inevitavelmente lacunas e incerteza de aplicação. O programa da norma é elaborado com base na experiência passada e procura realizar a representação, num juízo de prognose, de um conjunto de factos que servem para predeterminação possível do conteúdo da lei, nomeadamente de situações que poderão conter uma substância idêntica- no sentido de identidade ou equivalência de efeitos jurídicos- e que podem ter formas jurídicas muito variadas, sempre com a consciência de que jamais poderá prever todas as formas e situações possíveis” (Cf. Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 38).

⁴⁸ Como nos ensina DIOGO LEITE DE CAMPOS: “O Direito dos impostos é um «Direito de sobreposição» que vem utilizar quadros jurídicos, instituições, conceitos, pré-existentes para daí tirar consequências a nível de impostos. Há aqui uma «sobreposição», uma construção de Direito sobre Direito, com todas as incertezas e problemas que se levantam e que é necessário levar em conta” (Cf. CAMPOS, Diogo Leite de, *Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal*, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, p. 197).

⁴⁹ Cf. SANTOS, António Carlos dos, *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade, Lisboa, n.º 38, Abril-Junho 2009, p. 74. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/fiscalidade.pdf>.

Como nos ensina JOAQUIM DA ROCHA, estamos na presença de atos que, “à partida seriam válidos ou lícitos, mas que a norma jurídica fiscal qualifica como abusivos ou não conformes, considerando-os conduta *extra legem*. Nestes casos, não será incorreto afirmar que, respeitando-se a letra da lei, viola-se o seu espírito, dando corpo a um abuso de forma jurídica com propósitos fiscais, na medida em que se utiliza uma forma jurídica sem um específico propósito negocial que não os propósitos fiscais”⁵⁰.

Aquando do combate à elisão fiscal, os efeitos civis e comerciais implicados no esquema elisivo são preservados, afetando-se, no entanto, os fiscais, por existir apenas uma violação indireta da lei⁵¹ e da sua *mens legis*. Presenciamos a uma transgressão dos limites éticos e sociais do dever de pagar impostos (segundo o qual cada um deve suportá-los na medida dos seus haveres), e uma violação dos princípios da igualdade e capacidade contributiva, implicando um juízo de inadmissibilidade que autoriza que os efeitos fiscais deste tipo de esquemas sejam desconsiderados para uma restauração devida da justiça fiscal.

Nos termos do n.º 2 do art. 103º, da CRP, os impostos são estabelecidos por lei que, entre outras coisas, determina as garantias dos contribuintes. Apenas os atos jurídicos expressamente previstos na mesma são tributáveis, por respeito ao princípio da legalidade do imposto, pelo que, se existir uma prática de atos que não estão expressamente tipificados, não haverá imposto a pagar. Deste modo, se determinado negócio jurídico não está tipificado na lei fiscal, não poderá ser tributado. É, na grande maioria das vezes, da exploração destas lacunas que se servem os sujeitos passivos para a diminuição da sua carga fiscal, interpretando a lei para fins distintos daqueles para os quais foi criada, pretendendo enrustir uma riqueza que, numa situação normal, seria tributada de forma adequada. É de salientar que, o campo por excelência destas práticas elisivas é o aproveitamento das lacunas resultantes da interação entre dois ou mais ordenamentos fiscais (elisão fiscal internacional⁵²). Normalmente, “as formas utilizadas giram em torno de atos e contratos

⁵⁰Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito fiscal e autonomia da vontade: Do direito à livre planificação fiscal*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 1213.

⁵¹ Neste sentido, CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 24.

⁵² O fenómeno da elisão fiscal internacional assenta num duplo pressuposto: “a existência de dois (ou mais) ordenamentos fiscais, dos quais, um (ou mais) se apresentam, face a determinada situação concreta, como mais favoráveis que outro (ou outros), e a possibilidade de escolha voluntária pelo contribuinte do regime aplicável, por via da realização de uma operação ou da localização de um facto tributário num dado ordenamento fiscal”. (Cf. SEABRA, GONÇALVES FERREIRA, CUNHA & Associados –Sociedade de Advogados, A

atípicos ou anormais visando tornar a lei ou interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente, designadamente aproveitando-se da existência de jurisdições fiscais diferentes para escolher, apenas por motivações de diminuição do imposto a pagar, a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou coletivas ou para nelas instalar "estruturas" que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição⁵³.

Destarte, encontramos uma zona fronteiriça frágil entre planeamento fiscal *intra legem* e planeamento fiscal *extra legem*. As ações efetuadas ao abrigo da elisão fiscal não são ilegais, não contrariando a lei fiscal, mas são utilizadas para atingir um intento distinto daquele que o legislador fiscal tinha em mente quando criou o normativo, existindo uma desconformidade com o espírito, *ratio* ou teleologia da norma jurídica e com os valores que estruturam o sistema tributário, tendo como objetivo precípua contornar ou evitar a norma de incidência positivada pelo legislador, viabilizando, indevidamente, uma redução do *quantum debeat* ou um distanciamento temporal ou espacial do facto jurídico. Isto é, a elisão fiscal caracteriza-se pela contradição entre a forma jurídica utilizada, que é conforme à letra da lei, e a substância do esquema ou negócio subjacente, que não coincide com o espírito ou propósito legal⁵⁴. A operação realizada pelo sujeito passivo não é aquela que resulta do espírito da lei, mas sim uma distinta, que atende a outra estrutura de inerência, relevância ou pertinência e que não estava prevista aquando da criação daquela forma legal. Existe, assim, uma clara discrepância entre o texto normativo e o comportamento do contribuinte e, por isso, consideramos este tipo de comportamentos como artificiais ou não genuínos.

A elisão fiscal tem consequências devastadoras, custando anualmente milhares de milhões de euros aos Estados. Em 2017, segundo as estimativas, na UE, as perdas de receitas resultantes da transferência de lucros no território na União ascenderam a cerca de 50-70 mil

Concorrência Fiscal Internacional, Newsletter nº2, 2010. Disponível em http://www.sgfc-law.pt/xms/files/Newsletters/2010/Newsletter2_09_2010.pdf.

⁵³ Cf. Acórdão de 15/02/2011 (Processo n.º 04255/10) do Tribunal Central Administrativo Sul *apud* FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de, ob.cit., pág. 423 e seg. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/717922BE4ECB14E1802578490059DDDF7>.

⁵⁴ Relativamente a este assunto, ver capítulo seguinte, no ponto 4.3, na parte relativa ao princípio da substância sobre a forma.

milhões de EUR, o equivalente a 17 % das receitas do imposto sobre as sociedades (em 2013) e a 0,4 % do PIB⁵⁵.

O combate a este tipo de esquemas, que se fundam no aproveitamento da mais ampla esfera de liberdade permitida aos particulares, é efetuado, precipuamente, através da CGAA (prevista, no ordenamento jurídico português, no n.º 2 do artigo 38.º da LGT), alterada recentemente, por normas anti-abuso específicas, pela própria construção e interpretação das normas fiscais, pelo dever de comunicação, pela troca de informações entre Estados e por presunções legais de rendimentos e utilização de métodos indiretos⁵⁶.

3.4 Limites à liberdade de gestão fiscal

A liberdade de gestão fiscal é imprescindível ao funcionamento da economia de mercado, constituindo um princípio estruturante do Estado Fiscal. Em sentido amplo, este princípio exige que aos contribuintes, sejam eles pessoas singulares ou coletivas, sejam concedidas vastas possibilidades de decisão e liberdade de planificar e executar todos os meios lícitos de gestão, permitindo-lhes planificar a sua vida económica, sem que as necessidades financeiras estaduais sejam um entrave a essa liberdade de decisão, ou seja, é nesta liberdade de gestão fiscal que se acolhe o predominante fundamento para o planeamento fiscal⁵⁷. A liberdade de gestão fiscal constitui “o reconhecimento da livre conformação fiscal por parte dos indivíduos e empresas, que assim podem planificar a sua atividade económica sem preocupações com as necessidades financeiras da comunidade

⁵⁵ COMISSÃO EUROPEIA, *Reduzir o Planeamento Fiscal Agressivo*, Ficha Temática do Semestre Europeu, 2017. Disponível em https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning_pt.pdf.

⁵⁶ No mesmo sentido, v. NUNES, Gonçalo Avelãs, *A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal*, *Fiscalidade*, n.º 3, Julho 2000, pp. 46.

⁵⁷ Neste sentido, v. LOPES, Micaela Andreia Monteiro, *A transparência fiscal: Contributo para a compreensão do artigo 6.º do CIRC*, Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas com Menção em Direito Fisco Coimbra, 2016, p. 44. Disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/41466/1/Tese-%20Micaela%20Lopes.pdf>.

estadual, atuando de molde a obter os melhores resultados económicos em consequência do seu planeamento fiscal (*tax planning*)”⁵⁸.

A liberdade de gestão fiscal materializa-se ou desdobra-se na escolha da forma e organização da empresa (v.g. empresa individual, sociedade, estabelecimento estável/sociedade afiliada), do financiamento (v.g. autofinanciamento, heterofinanciamento), do local da sede da empresa e de outros aspetos relativos à liberdade concreta de exercício judicioso de uma atividade económica, abrangendo, naturalmente, uma livre conformação para incorrer nos menores gastos possíveis, respeitando, todavia, os pressupostos que justificam a existência de uma atividade comercial, através da execução de uma gestão ponderada e criteriosa quanto aos meios e aos fins⁵⁹.

Na perspetiva do Estado, a liberdade de gestão fiscal, concretiza-se no princípio da neutralidade fiscal consagrado na alínea f) do artigo 81º da CRP: “Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral”. Isto é, o Estado deve garantir que as escolhas dos contribuintes não sejam influenciadas pela carga tributária. Todavia, o sistema fiscal está longe de ser neutro e, por isso mesmo, tem um impacto significativo e expressivo sobre as decisões dos agentes económicos, constituindo um pretexto para o planeamento fiscal e para a adoção de uma escolha fiscal diferente, preferida relativamente a outra e, muitas vezes pela persecução de esquemas ou negócios de planeamento fiscal *extra legem* ou planeamento fiscal *contra legem*⁶⁰ (“*the more the state plans the more planning becomes difficult for the individuals*”⁶¹).

Os sujeitos passivos, enquanto agentes económicos racionais, visam a racionalidade da gestão das suas atividades económicas através da redução dos custos comerciais,

⁵⁸ Cf. NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª Edição, Almedina, 2015, p. 51.

⁵⁹ Neste sentido, v. CATARINO, João/ GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade, Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Volume II- Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, Almedina, 2015, p. 41.

⁶⁰ “Se o sistema fiscal fosse tão claro e ordenado do ponto de vista sistemático que fosse inteiramente neutro em relação às opções fiscais do sujeito passivo, o planeamento fiscal seria desnecessário” (Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, p. 158).

⁶¹ Cf. CATARINO, João/ GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade, Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Volume II- Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, Almedina, 2015 *apud* HAKKEY, Friedrich A..

industriais, financeiros e fiscais. Sendo assim, na procura do aumento dos seus proventos, os agentes económicos devem ser livres de tomar as suas decisões fiscais, promovendo o que, na sua opinião, consideram uma boa gestão fiscal, correndo os riscos que lhe são inerentes. Neste sentido, podemos falar de uma “economia de opção”, onde os cidadãos fruem de um espaço de livre opção dos seus meios de atuação privada e económica, no âmbito dos quais poderão proceder ao emprego criterioso das formas de organização que entendam mais racionais para a prossecução dos seus interesses.

É nesta direção, que CASALTA NABAIS refere que “a tributação das empresas se rege pelo princípio constitucional da liberdade de gestão fiscal”⁶². Afinal, os administradores das empresas devem atuar de forma diligente, gerindo as suas atividades no interesse e para o desenvolvimento das mesmas. Tal princípio, estabelecendo um direito fundamental, está consagrado nos artigos 61º, 80º, alínea c) e 86º da CRP, alicerçado pela autonomia da vontade e pela liberdade de iniciativa económica dos sujeitos passivos. Ademais, sendo um direito protegido constitucionalmente, não pode ser indevidamente perturbado pelo legislador ou pelo Estado nas suas funções administrativas, judiciais ou governamentais.

Porém, apesar de constitucionalmente prevista, a liberdade de iniciativa e de gestão fiscal deve ter natureza limitada, obedecendo à doutrina da proibição do excesso, não se podendo apresentar como um direito absoluto. É neste sentido que devemos distinguir os atos normais de gestão do sujeito passivo das condutas que constituem práticas agressivas, elisivas ou fraudulentas, onde existe um claro abuso da liberdade de configuração jurídica dos factos tributários. Ao procederem à diminuição da carga fiscal, através deste tipo de esquemas, os sujeitos passivos, interferem na esfera jurídica dos Governos, não estando a gerir as suas próprias atividades, mas sim, a imiscuir-se na gestão de negócios do próprio Estado, os impostos, não tendo legitimidade para tal.

Nesta senda, a questão primordial passa por uma correta conceitualização do planeamento fiscal *scritu sensu*, segregando-o de práticas que não constituam “atos normais de gestão”, como a fraude fiscal, o planeamento fiscal agressivo ou o planeamento fiscal abusivo, distinguindo-os juridicamente, dando-lhes autonomia própria. Como é referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Fevereiro de 2011 (Processo n.º 04255/10) “um dos limites à liberdade de gestão empresarial, é o da subsistência e

⁶²Cf. NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª Edição, Almedina, 2015, p.51.

manutenção do sistema fiscal visando a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas no quadro de uma repartição justa do rendimento e da riqueza criados (cf. art.º 103, n.º.1, da Constituição da República), estabelecendo a lei, para tanto, mecanismos de planeamento fiscal, ao mesmo tempo que visa prevenir a ocorrência de situações de evasão e fraude fiscais por razões de justiça social nessa medida se justificando a adoção de decisões de limitação legítima de direitos, liberdades e garantias em confronto”⁶³.

Por essa razão, compreendemos que a limitação do princípio de liberdade de gestão e do próprio planeamento fiscal tem, indubitavelmente, de se fixar a partir do momento em que a atividade de gestão do sujeito passivo cause danos para a coletividade, pondo em causa o artigo 103.º da nossa Lei Fundamental ⁶⁴, relativo à subsistência do sistema fiscal e a consequente satisfação das necessidades coletivas, através de comportamentos que constituam puros disfarces jurídicos da realidade e substância económicas. Isto é, existe uma zona de tensão entre princípios constitucionais. Se, por um lado, temos a liberdade de gestão e iniciativa económicas do sujeito passivo, por outro, temos os princípios da igualdade e capacidade contributiva, que são postos em causa por planeamentos fiscais agressivos, *extra* e *contra legem* praticados pelos sujeitos passivos, quando tentam eliminar ou postergar o imposto através dessas condutas consideradas ilegítimas ou ilegais. Deve encontrar-se um equilíbrio entre o princípio de liberdade de gestão fiscal e o princípio da igualdade, considerando, assim, que nenhum deles pode, nestes termos, interpretar-se de forma absoluta.

Sendo que a sustentabilidade do Estado social e a correta efetivação dos Direitos, Liberdades e Garantias está dependente da capacidade financeira e económica do próprio Estado, é relativamente fácil de compreender que o titular do direito à liberdade de gestão não o pode exercer arbitrariamente, estando sujeito a compressões por parte do Estado para salvaguardar outros direitos e deveres fundamentais, princípios constitucionais absolutos e a sua própria subsistência. É por estas razões que, “o dever de pagar impostos, enquanto

⁶³ Cf. Acórdão de 15/02/2011 (Processo n.º 04255/10) do Tribunal Central Administrativo Sul. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/717922BE4ECB14E1802578490059DDF7>.

⁶⁴ O artigo 103º da Constituição da República Portuguesa estatui que: “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

contrapolo de uma sociedade dotada de serviços públicos sustentados, na sua grande parte, pelas receitas fiscais, é uma importante contração da liberdade de gestão fiscal”⁶⁵.

Pelo que foi exposto, constatamos que a liberdade de gestão fiscal, que é protegida constitucionalmente, pressupõe que a atividade de gestão do sujeito passivo seja praticada nos trâmites da legalidade, alvejando a estruturação tributária, legítima e adequada dos seus negócios. Efetivamente, qualquer sujeito passivo deve poder atuar em conformidade com as suas convicções de gestão, desde que as mesmas sejam lícitas, criteriosas e ponderadas, através da procura de soluções *intra legem* que evitem ou difiram a carga fiscal.

No entanto, quando estivermos perante comportamentos agressivos, elisivos ou fraudulentos, como alguns descritos anteriormente, ultrapassamos o limite imanente da liberdade em questão, existindo, assim, uma sua compressão, alicerçada pelo princípio da capacidade contributiva, como pressuposto do dever de contribuir igualmente para uma sociedade regrada e da exigência de um sistema tributário justo. Por isso mesmo, apesar do planeamento fiscal, alicerçado pela liberdade de gestão fiscal, constituir, hoje, uma dimensão essencial do planeamento económico dos contribuintes, deve ter como limite as condutas do sujeito passivo que extravasem essa liberdade, isto é, que sejam prejudiciais para as receitas do Estado e para a própria sociedade, no geral.⁶⁶ Desta forma, percebemos, desde logo, que a liberdade de gestão fiscal deve ser limitada quando estivermos perante condutas danosas à sociedade, relacionadas com violações das leis tributárias ou com o abuso da configuração jurídica dos fatos tributários. Assim, “sendo o planeamento fiscal um direito subjetivo cujo núcleo tem que ser respeitado e cujos limites terão que ser definidos, para além, de o mesmo se desenvolver dentro da estrita legalidade não poderá, mesmo dentro desta, ser abusivo sob pena de, violando o princípio da igualdade e capacidade contributiva, ser desconsiderado para efeitos fiscais”⁶⁷.

Contudo, estas restrições à liberdade de gestão, devem atender e ser justificadas “à luz do princípio da proporcionalidade e sempre com respeito de um núcleo essencial que a

⁶⁵ Cf. AFONSO, Cláudia Beatriz Morais, *O Planeamento Fiscal: Considerações no âmbito das Relações Jurídicas Familiares*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho, Abril de 2015, p.36.

⁶⁶ Neste sentido, SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 21.

⁶⁷ Cf. Acórdão de 15/02/2011 (Processo n.º 04255/10) do Tribunal Central Administrativo Sul. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/717922BE4ECB14E1802578490059DDDF7>.

lei não pode aniquilar”^{68 69}, porque é este princípio “o instrumento jurídico mais relevante e frequente no controlo judicial dos atos do poder público, sejam legislativos ou executivos – ou ainda dos poderes reguladores, acrescentamos nós, convictos da atual “autonomia” deste quarto poder, quando se trate, efetivamente, de um poder exercido por autoridades administrativas independentes, no uso de poderes autónomos de governação económica sectorial (poderes de *indirizzo*), que envolvam o exercício de poderes normativos, executivos, sancionatórios e jurisdicionais – particularmente quando contêm e, sobretudo, quando restringem ou limitam direitos fundamentais”⁷⁰. A limitação das liberdades do sujeito passivo só poderá ser feita na estrita medida necessária para a prossecução dos fins do Estado, tendo o seu controlo jurisdicional como sustentáculo o princípio da razoabilidade.

É com base nestas premissas, que consideramos ser essencial identificar, autonomizar e conceptualizar adequadamente as diversas figuras associadas ao planeamento fiscal a que tanto têm aludido a doutrina nacional e internacional e as instituições europeias e internacionais. Só com a correta determinação e distinção destas condutas é que conseguimos discernir e reconhecer o ponto de viragem da plenitude da liberdade de gestão fiscal dos contribuintes para a possibilidade da sua compressão.

⁶⁸ Cf. COSTA, Eva Dias, *A substância económica dos factos tributários: as normas anti abuso e os limites da licitude do planeamento fiscal*, Revista eletrónica de direito, 2015, p.8. Disponível em <https://www.cije.up.pt/content/subst%C3%A2ncia-econ%C3%B3mica-dos-factos-tribut%C3%A1rios-normas-anti-abuso-e-os-limites-da-licitude-do-pl>.

⁶⁹ Como é estabelecido no nº2 do artigo 18º da CRP, “a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”.

⁷⁰ Cf. SILVA, Suzana Tavares da, *O tetralema do controlo judicial da proporcionalidade no contexto da universalização do princípio: adequação, necessidade, ponderação e razoabilidade*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, p. 49. Disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/23213/1/tetralema%20da%20proporcionalidade.pdf>.

4- Planeamento fiscal abusivo

4.1 O abuso na jurisprudência do TJUE

Encontramo-nos num mundo cada vez mais globalizado, de desafios constantes. Assistimos, progressivamente, a uma eliminação dos obstáculos à livre circulação de pessoas, mercadorias e capitais e a um aumento de novas e evoluídas formas de comunicação, recursos e tecnologias. A desmaterialização e globalização das atividades vão reforçando essa tendência e, permitem uma afetação da base tributária que contorna o espírito da legislação tributária, e uma mera construção jurídica ou contabilística sem qualquer relação com a atividade económica material.

Nesta senda, o recurso exponencial a comportamentos abusivos surge estreitamente relacionado com as liberdades adquiridas com a integração, nomeadamente com as liberdades de circulação e estabelecimento⁷¹, o que propicia, indubitavelmente, o emprego de técnicas cada vez mais sofisticadas, abusivas e agressivas por parte dos sujeitos passivos, numa tentativa de tirarem proveito das fraquezas dos diversos sistemas fiscais nacionais⁷².

O abuso no âmbito da fiscalidade constitui um problema real, existente há décadas, mas que só há pouco tempo começou a ser perscrutado e debatido pelos Estados, quer a nível interno, europeu ou internacional. É consensual, que o melhor caminho para evitar este tipo de comportamentos passa pela crescente cooperação e auxílio entre Estados. Todavia, cada ordenamento jurídico utiliza meios diferentes para o seu combate, o que perpétua graves disparidades e violações constantes do princípio da igualdade e das liberdades fundamentais, dificultando a obtenção de uma doutrina homogénea, clara e coerente, o que corrompe, indubitavelmente, a segurança jurídica dos contribuintes.

Ademais, no estudo do abuso da fiscalidade e do planeamento fiscal, começaram a surgir expressões como “planeamento fiscal agressivo” ou “agressividade tributária” associadas ao fenómeno. Como é manifesto, esta variedade terminológica traz,

⁷¹ Particularmente, com as liberdades de circulação de mercadorias (artigo 28º do TFUE), circulação de movimentos de capitais e pagamentos (artigo 63.º do TFUE), circulação de serviços (artigo 56º do TFUE) e circulação de trabalhadores (artigo 45.º do TFUE).

⁷² Neste sentido, v. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 34.

inatacavelmente, mais discrepâncias e desconformidades aquando da interpretação das leis fiscais dos diferentes Estados. Por essa razão, no tentame de precisão das fronteiras do planeamento fiscal abusivo e perceção do fenómeno do planeamento fiscal agressivo como uma criação (ou não) de novos limites ao planeamento fiscal, é indispensável e inescusável delimitar o que se conceitua como abuso fiscal.

A nível comunitário seria preferível a adoção de um termo genérico que atingisse o maior número de situações possíveis, evitando interpretações variadas quanto à mesma situação fáctica. Com este propósito, o TJUE tem-se pronunciado sobre situações de abuso e práticas abusivas em diversos dos seus acórdãos.

Este Tribunal tem vindo a examinar a projeção e os limites das liberdades fundamentais comunitárias e a possível utilização das mesmas de forma abusiva, tornando-se, por isso, imprescindível, uma análise a alguma jurisprudência do mesmo.

Na sua evolução jurisprudencial, o TJUE aprimorou e incrementou o conceito de abuso como um princípio geral da proibição do abuso de direito, caracterizado pela elisão das regras internacionais que é obtida através de um recurso artificial ou anómalo das liberdades fundamentais⁷³, enquanto princípio geral de Direito Comunitário, com o intuito de influenciar as diversas legislações nacionais⁷⁴.

No Acórdão Emsland-Starke^{75 76}, o TJUE fixou os elementos suscetíveis de determinar se estaríamos, ou não, perante uma atividade abusiva. Exigiu-se, assim, a verificação cumulativa de três elementos (objetivo, subjetivo e de direito processual), de

⁷³V. PINTO, João Félix Nogueira, *Abuso de Direito em fiscalidade Direta – A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2009, p. 241 e ss. Disponível em https://www.academia.edu/2144720/Abuso_de_Direito_em_Fiscalidade_Direta_Europeia.

⁷⁴ Neste sentido, v. MADURO, Miguel Poiars, *Conclusões apresentadas no Processo C-255/02*, 2015. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db67a06d6b77be43cab01ab96d2e27a8ba.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuMa310?text=&docid=65780&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=159131>.

⁷⁵ Em Emsland-Starke, pretendia-se determinar se existiria uma prática abusiva, através da criação de um expediente puramente artificial, para a obtenção do direito à aplicação do regime de restituição à exportação, de certos produtos agrícolas, da Alemanha para um terceiro Estado (Suíça), e a sua reimportação através do mesmo transporte. Na verdade, esta situação poderia constituir um comportamento abusivo, retirando-se ao exportador comunitário o direito ao pagamento da restituição à exportação, por ter introduzido produtos, num terceiro Estado, sendo, imediatamente, reexportados, sem sofrer qualquer alteração, pelo mesmo meio de transporte. Os bens agrícolas foram reexportados logo após a sua introdução na Suíça e introduzidos no consumo do Estado – Membro, sem, no entanto, se verificar qualquer incumprimento das disposições regulamentares, após a cobrança dos direitos e taxas à importação.

⁷⁶ Acórdão do TJUE de 14 de Dezembro de 2000, Emsland-Starke GmbH contra Hauptzollamt Hamburg Jonas (C-110/99).

forma a aferir o caráter abusivo de determinada conduta: o elemento objetivo traduzir-se-ia no conjunto de circunstâncias objetivas das quais resultaria que, apesar do respeito formal das exigências e circunstâncias previstas na legislação comunitária, o propósito pretendido pela mesma não teria sido alcançado, isto é, a verificação da existência de um comportamento que não foi realizado com finalidade económica, mas exclusivamente para beneficiar das vantagens que lhe subjazem; o elemento subjetivo, com o qual se pretenderia provar que o contribuinte tinha a pretensão de fazer um uso abusivo das faculdades e direitos europeus, existindo uma vontade de alcançar um benefício que resulta da legislação comunitária, através da criação artificial de condições exigidas para a sua consecução. Isto é, apesar de se observar o cumprimento da forma jurídica normatizada, a posição fática não se coaduna com a teologia, com o espírito e com o real objetivo da norma e intenção legislativa⁷⁷; e, por último, um elemento de direito processual concernente ao ónus da prova que, está do lado da administração nacional competente⁷⁸. Assim sendo, “não serão concedidos benefícios financeiros ou, se for caso disso, serão revogados com efeito retractor se se provar que as operações comerciais em causa têm por finalidade obter um benefício incompatível com os objetivos das regras comunitárias aplicáveis, no sentido de que as condições de obtenção do referido benefício foram criadas artificialmente”⁷⁹.

Foi com o Acórdão *Halifax*⁸⁰, em 2006, que se densificou o conceito de abuso e a autonomia do “operador abusivo”. O que estava em causa era a introdução de legislação anti-abuso, por parte do legislador holandês, em sede de IVA. Neste caso, o TJUE expõem,

⁷⁷ A averiguação da substância destas atividades e da sua harmonização com o espírito das normas implica uma análise casuística tanto na sua consonância com a legislação comunitária em causa, como do comportamento de um operador económico médio, respeitador e cumpridor das regras de direito fiscal aplicáveis.

⁷⁸ Nos casos mais graves de abuso pode, no entanto, existir uma eventual inversão do ónus da prova.

⁷⁹ Cf. Acórdão do TJUE de 14 de Dezembro de 2000, *Emsland.Starke GmbH contra Hauptzollamt Hamburg Jonas* (C-110/99), disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dc9b72327fd9c14ded8f38f64a3e9c6fa9.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuMchf0?text=&docid=45444&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=fir&part=1&cid=77987>.

⁸⁰ Acórdão do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02.

⁸¹ A *Halifax* era uma instituição bancária. A grande maioria dos serviços que prestava era isenta de IVA. Para efeitos de realização da sua atividade comercial, a *Halifax* constituía diversos “centros de chamadas” ou “*call centers*”. Discutia-se no referenciado Acórdão, se um esquema de sucessivas contratações da *Halifax* com filiais pertencentes ao mesmo grupo, constituiria um comportamento abusivo, realizado com o propósito de deduzir os encargos de IVA gerados pela criação de “*call centers*”. Todavia, este direito à dedução, só existiria se não estivessem em causa circunstâncias abusivas. Concluiu-se que a declaração da existência de uma prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa tenham por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal. E, por outro, que a consecução da mesma seja contrária ao propósito prosseguido pelas disposições fiscais normativas.

expressamente, que o princípio de proibição de abuso de direito como princípio geral de Direito Europeu, também teria aplicação em sede de IVA, recordando jurisprudência anterior (como a do caso *Emsland-Starke*).

Tal Acórdão procedeu, também, à aplicação dos dois elementos anteriormente referidos no âmbito do Acórdão *Emsland-Starke*: o elemento subjetivo deveria consubstanciar-se na finalidade essencial das transações em causa, ser a obtenção de vantagens fiscais (criando artificialmente as condições exigidas para a sua aquisição), enquanto o elemento objetivo estaria relacionado com o facto da consecução do benefício fiscal atribuído pela legislação comunitária ser contrária ao objetivo e à teleologia prosseguidos pela mesma.

Como refere MIGUEL POIARES MADURO, nas conclusões apresentadas sobre o Acórdão *Halifax*, apresentadas a 7 de Abril de 2005, “a presença de ambos os elementos é necessária para se determinar a existência de um abuso de normas de direito comunitário nesta área. O primeiro corresponde ao elemento subjetivo referido pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Emsland-Stärke*, sendo, porém, subjetivo apenas na medida em que visa a determinação da finalidade das atividades em causa. Esta finalidade — que não deve ser confundida com a intenção subjetiva dos participantes nessas atividades — é objetivamente determinada com base na inexistência de qualquer outra justificação económica para a atividade que não seja a de criar uma vantagem fiscal. Por conseguinte, este elemento pode ser considerado um elemento de autonomia. De facto, ao aplicá-lo, as autoridades nacionais têm de determinar se a atividade em causa possui algum fundamento independente, que, fora as considerações fiscais, seja suscetível de lhe proporcionar, nas circunstâncias do caso concreto, alguma justificação económica”⁸². A artificialidade das atividades e esquemas do sujeito passivo deve ser aferida casuisticamente, segundo um conjunto de circunstâncias objetivamente consideradas. Ou seja, a contrariedade do comportamento do sujeito passivo com a finalidade das normas de direito comunitário, equivaleria à adoção, na opinião do Advogado-Geral MIGUEL POIARES MADURO, de um critério objetivo para a apreciação do abuso, sendo que, as atividades do contribuinte deviam ser objetivamente consideradas, não se tratando, apenas, da verificação da sua mera intencionalidade. Assim, “a este respeito,

⁸² Neste sentido, v. MADURO, Miguel Poiares, *Conclusões apresentadas no Processo C-255/02*, 2015. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db999359095fc84254a71c8c20e6193ce2.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLbNz0?docid=60293&pageIndex=0&doclang=PT&dir=&occ=first&part=1&cid=8223684>.

basta imaginar, por exemplo, um caso em que A se limita, sem grande reflexão, a seguir o conselho de B e a exercer uma atividade para a qual não existe outra justificação senão assegurar uma vantagem fiscal para A. O facto de A não ter tido a intenção subjetiva de abusar do direito comunitário não é, certamente, um fator relevante na apreciação do abuso. O que interessa não é o estado de espírito real de A, mas o facto de a atividade não ter, objetivamente falando, qualquer outra justificação senão assegurar uma vantagem fiscal”.⁸³

Já no Acórdão Cadbury Schweppes⁸⁴, o TJUE pronuncia-se, pela primeira vez, relativamente à compatibilidade de uma norma nacional com o Direito da União Europeia. Uma sociedade-mãe situada no Reino Unido detinha duas filiais localizadas na Irlanda, onde beneficiava de um regime fiscal privilegiado. O que estava em causa era saber se haveria abuso por parte da sociedade-mãe, pelo facto de ter constituído tal filial num Estado de tributação mais baixa, não lhe sendo aplicadas as disposições fiscais do Estado de residência.

A sociedade-mãe reclamava que as normas do Reino Unido violavam a liberdade de estabelecimento presente nas disposições de Direito Comunitário. Concluiu-se que, efetivamente, havia uma desvantagem fiscal para a sociedade residente na aplicação da legislação nacional relativa às SEC (Sociedades Estrangeiras Controladas) do Reino Unido. Tal desvantagem só poderia ser justificada se visasse, especificamente, expedientes puramente artificiais, cuja finalidade seria fugir à alçada da legislação do Estado da residência. Isto é, para que uma medida nacional pudesse restringir a liberdade de estabelecimento, teria que ter como propósito o impedimento de comportamentos que consistiam na criação de expedientes puramente artificiais, desprovidos de uma efetiva realidade económica e não apenas a obtenção do benefício fiscal. Como nos refere CLOTILDE PALMA, “o objetivo de minimizar a carga fiscal de uma empresa é, em si, uma consideração comercial válida, desde que as disposições adotadas com vista à sua realização não levem a transferências de lucros artificiais. Na medida em que os contribuintes não tenham recorrido a práticas abusivas, os EM não podem impedir o exercício dos direitos de livre circulação simplesmente por causa de níveis de tributação inferiores em outros EM”⁸⁵.

⁸³ *Ibidem*.

⁸⁴ Acórdão do TJUE de 12 de setembro de 2006. Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, C-196/04.

⁸⁵ Cf. PALMA, Clotilde Celorico, *A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso*, Fiscalidade, Setembro de 2009, p. 42. Disponível em https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1253203035_40a45_fiscalidade_final.pdf.

Destarte, podemos afirmar que, independentemente do fundamento que impulsionou a criação de uma filial noutra Estado, o que importa é aferir se, de facto, essa filial exerce uma verdadeira atividade económica. Para estarmos perante um comportamento abusivo, a “artificialidade” terá de ser total, assim como a inexistência de substância económica. Neste sentido, como nos refere o Acórdão referido, a aplicação da tributação prevista pela legislação fiscal inglesa deveria ser excluída quando, não obstante a existência de razões preponderantes de natureza fiscal, a constituição de uma SEC correspondesse a uma verdadeira realidade económica (negócios com razões económicas válidas não podem ser considerados abusivos).

No Acórdão *Leur-Bloem*⁸⁶, de 17 de Julho de 1997, do TJUE, o que estava em causa era um litígio entre a *Leur-Bloem*, acionista única e diretora de duas sociedades privadas de direito holandês e o *Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam*, relativo à pretensão da primeira de adquirir ações de uma terceira sociedade *holding*, sendo o pagamento feito por permuta com as ações daquelas duas sociedades, com o objetivo de se tornar, já não diretamente, mas apenas indiretamente, acionista única das mesmas. A *Leur-Bloem* solicitou à Administração Fiscal que considerasse esta operação como uma “fusão por permuta de ações”, o que lhe permitia beneficiar, segundo a legislação holandesa, da isenção do imposto sobre a mais-valia eventualmente realizada na cessão de ações. Tal pedido foi indeferido pela Administração Fiscal que, considerou que não havia fusão por permuta de ações na aceção da lei do país, o que levou a *Leur-Bloem* a interpor recurso dessa decisão no *Gerechtshof te Amsterdam*. Todavia, este órgão determinou que, para a resolução deste litígio, havia de se interpretar uma norma de direito nacional transposta pela Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes. O TJUE considerou que o artigo da Diretiva em questão poderia não ser aplicado, através de uma análise casuística, se os comportamentos dos sujeitos passivos não fossem efetivados com razões economicamente válidas e tivessem como principal objetivo a elisão ou o abuso das normas fiscais. O conceito de razões económicas válidas iria além da simples procura de um benefício puramente fiscal, como a compensação

⁸⁶ Acórdão do TJUE de 17 de Julho de 1997, *Leur-Bloem* contra *Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam* 2, C-28/95. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61995CJ0028>.

horizontal das perdas, sendo que se essa procura fosse o único objetivo do esquema em causa, não constituiria uma razão económica válida.

Relativamente à substância económica (ou à falta dela) dos esquemas fiscais levados a cabo pelo sujeito passivo, o Acórdão *Foggia*^{87 88}, do TJUE, de 10 de Novembro de 2011, vem reforçar aquilo que foi concretizado no anterior Acórdão *Leur-Bloem*, referindo que o conceito de “razões económicas válidas” vai além da simples tentativa de obter um benefício puramente fiscal. Assim sendo, uma operação, quando analisada na sua globalidade, que apenas vise alcançar a obtenção de um determinado benefício puramente fiscal, não pode consistir numa razão económica válida, podendo sim, constituir uma presunção de que essa operação tem como principal objetivo a elisão fiscal ou o usufruto abusivo dos benefícios previstos nas normas fiscais. Todavia, às “razões economicamente válidas” de uma determinada operação, podem acrescer razões puramente fiscais, desde que, como já foi referido, aquelas não sejam preponderantes ou essenciais para a obtenção do benefício fiscal em causa.

Através da jurisprudência do TJUE mais relevante na matéria, constatamos que, ao longo dos anos, se tem tentado delimitar e densificar o conceito de abuso através do elemento “artificialidade”, do “conceito de “razões economicamente válidas” e da intenção de obtenção de uma vantagem não condizente com o espírito da lei fiscal, não podendo ser concedido um determinado benefício fiscal se estivermos perante um esquema abusivo e artificial, desprovido de quaisquer “razões economicamente válidas”. Através da prossecução de um princípio geral de proibição do abuso, o TJUE tem tentando influenciar as legislações nacionais, para que, de forma uniforme, se evitem as disparidades e lacunas existentes, que têm consequências avassaladoras nas receitas fiscais do Estados.

⁸⁷ Acórdão do TJUE de 10 de Novembro de 2011, *Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contra Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, C-126/10. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0126&from=PT>.

⁸⁸ Este Acórdão tem como objeto a interpretação da alínea a) do n.º1 do artigo 11.º da Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes. O que estava em causa era um litígio entre a *Foggia – SGPS*, sociedade de direito português, e o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, por este não a autorizar a efetuação de uma transmissão de prejuízos fiscais na sequência de uma operação de fusão de empresas que faziam parte do mesmo grupo. A *Foggia – SGPS*, através de uma operação de fusão, incorporou três outras sociedades gestoras de participações sociais pertencentes ao mesmo grupo e, através de requerimento apresentado ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, pediu autorização para deduzir dos seus eventuais lucros tributáveis os prejuízos fiscais apurados, mas ainda não deduzidos, das sociedades que tinham sido incorporadas. O Secretário de Estado dos assuntos deferiu o referido pedido no que diz respeito a duas das três sociedades, mas proferiu despacho de indeferimento para a transmissão dos prejuízos fiscais de uma delas, por não revelar qualquer interesse económico para a mesma.

4.2 O planeamento fiscal abusivo para a ONU e para a OCDE

“O combate à fraude, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo é um objetivo comum à maioria dos Estados do mundo, os quais ao longo dos anos têm tentado compatibilizar as atuações e congregar os esforços no sentido de criar um espaço em que o fator tributação possa servir para a concorrência fiscal internacional, mas em que as atuações sejam lícitas, legítimas e ocorram dentro de determinados limites”⁸⁹.

No que respeita ao abuso no Direito Internacional, cabe lembrar a terceira reunião do Fórum da OCDE das Administrações Fiscais (*Forum on Tax Administration*), em Seoul ⁹⁰, que decorreu entre os dias 14 e 15 de Setembro de 2006, reunindo altos dirigentes das administrações tributárias de 35 países. Analisou-se e discutiu-se informação relativa às experiências e boas práticas dos diversos países, tendo-se constatado a crescente dificuldade em fazer cumprir as normas fiscais.

Neste encontro, evidenciou-se que a aplicação das leis tributárias dos Estados se tornou cada vez mais difícil devido à liberalização dos mercados de capitais, à globalização e aos avanços nas tecnologias de comunicação, que abriram o mercado global a um espectro muito mais amplo de contribuintes.

A crescente utilização de “*offshores*”, do aproveitamento das diferenças fiscais existentes nos diversos países, do uso de esquemas transfronteiriços cada vez mais complexos e sofisticados e da manipulação dos preços de transferência, foram algumas das preocupações discutidas pelo Fórum da OCDE. Em Seoul, confirmou-se a amplitude do fenómeno do planeamento fiscal abusivo, que se apelidou de “não civismo fiscal internacional” e, os dirigentes dos vários países, comprometeram-se a adotar uma série de medidas nacionais, regionais e multilaterais, desenvolvendo uma nova abordagem perante o abuso internacional, de forma a ser possível contrariar as crescentes práticas inaceitáveis de minimização fiscal, abolindo e suprimindo as lacunas e diferenças existentes entre o imposto legalmente devido e o imposto realmente coletado.

⁸⁹ Cf. SOUSA, Carlos Cunha de, *O planeamento fiscal abusivo- O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*, 2012, p.2. Disponível em http://tributarium.net/uploads/3/5/0/3/35036704/wp_2_carlos_cunha_de_sousa.pdf.

⁹⁰ OCDE, *Third meeting of the OCDE forum on tax administration. Final Seoul Declaration*, 2006.

No âmbito das Nações Unidas, o Comité de Peritos em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal, num dos relatórios das suas reuniões, fornece-nos uma definição de abuso (*tax avoidance*), que se encontra estabelecida em contraposição com o conceito de *tax evasion*. Para a ONU, os comportamentos abusivos envolveriam uma tentativa de reduzir os impostos devidos pela utilização de meios legais, mas artificiais. Os contribuintes organizariam os seus negócios, de modo a aproveitar as lacunas e ambiguidades da lei, sem a infringir. Embora os meios utilizados fossem legais e não fraudulentos, os resultados seriam considerados impróprios ou abusivos, por procederem de esquemas artificiais, desprovidos de qualquer realidade económica, que contornam o direito fiscal e as suas normas. Mais se acrescenta que, devido à subjetividade de interpretação deste tipo de comportamentos e dissemelhança das leis fiscais e penais dos diferentes países, as suas fronteiras são de mui penosa delimitação. Apesar da variedade terminológica aquando da abordagem dos diversos tribunais na aplicação da lei fiscal, esta deve ser interpretada de modo a evitar o seu uso abusivo através de transações que não tenham substrato comercial e que sejam puramente artificiais. Tais operações, acarretam perdas significativas de receita para os Estados e, conseqüentemente, os contribuintes cumpridores e honestos acabam por ter que suportar encargos adicionais para preencher as falhas e lacunas de financiamento causadas pelos sujeitos passivos que recorrem a esquemas abusivos⁹¹.

Já a OCDE define *tax avoidance* como: "A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. Cf. evasion"⁹². Assim sendo, para a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), *tax avoidance*, é um termo de penosa conceitualização, geralmente utilizado para descrever tipos de esquemas dos contribuintes, destinados a reduzir sua responsabilidade fiscal que, embora legais, estão em contradição com a intenção da lei fiscal. Ademais, na OCDE, a luta contra o abuso no direito fiscal passa, principalmente, pela inserção nos Tratados bilaterais de uma cláusula de prevenção do fenómeno do *Treaty Shopping*, que mais não é do que a

⁹¹ ONU, *Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties*, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Seventh session, Geneva, 24-28 October 2011, Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties, pontos 73, 74 e 75. Disponível em https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/8STM_CRP11_Add1_Tax-Evasion.pdf.

⁹² OCDE, Glossary of Tax Terms. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

manifestação mais expressiva do abuso subjetivo de convenções, ou seja, a criação de situações jurídicas artificiais, com o propósito de redução da carga fiscal no universo convencional, pela manipulação dos elementos de conexão subjetivos de cada ordenamento jurídico ou convenções (nomeadamente a manipulação artificial da qualidade de residente), contrária aos objetivos precípuos e primordiais dos mesmos^{93 94}. Ademais, nos comentários aos artigos da Convenção Modelo da OCDE, nomeadamente ao artigo 1º, faz-se uma referência ao abuso no direito fiscal e à utilização imprópria de Tratados, salientando-se que o objetivo principal das convenções de dupla tributação internacional é promover a sua eliminação e a do aproveitamento das diferenças legislativas existentes entre os distintos países e prevenir o planeamento fiscal abusivo. Acrescenta-se ainda que, a extensão das convenções de dupla tributação aumenta o risco de abuso das leis tributárias de um Estado, através da facilidade de utilização de esquemas jurídicos artificiais, resultante da exploração das diferenças entre a legislação de diversos países.

Verificamos, desde já, que existem traços comuns na figura do abuso no Direito Internacional, quer na OCDE, quer nas Nações Unidas⁹⁵. A adoção de esquemas artificiais sem substrato comercial, o aproveitamento das diferenças legislativas existentes nas legislações dos diferentes e o propósito de redução da carga fiscal contrário aos objetivos e espírito das normas fiscais são algumas das características comuns nas ações do abuso internacional na OCDE e na ONU.

Tendo como objetivo a continuidade do sucesso do convencionado na Conferência de Seoul, a OCDE, num relatório de 2011⁹⁶, apresentou uma série de medidas com o propósito de reduzir o intervalo de tempo entre a criação de esquemas de planeamento fiscal abusivo e a sua identificação pelas autoridades, na qual se destacaram as regras de divulgação obrigatória e antecipada de esquemas e penalizações para o não cumprimento de

⁹³ Como é exemplificado, no comentário 9 ao artigo 1º da CMOCDE (OCDE, 2010): “*This would be the case, for example, if a person (whether or not a resident of a Contracting State), acts through a legal entity created in a State essentially to obtain treaty benefits that would not be available directly*”.

⁹⁴ V. COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal: do abuso subjetivo das Convenções de Dupla Tributação*, Tese de doutoramento, Ciências Jurídico-Económicas (Direito Fiscal), Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2012, pp. 293 e 294.

⁹⁵ Neste sentido, v. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 22.

⁹⁶ OCDE, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*. Report on disclosure initiative, 2011. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>.

regras da legislação do planeamento fiscal abusivo. É de realçar que, à data deste relatório, o nosso ordenamento jurídico já previa tais parâmetros preventivos do abuso fiscal, no Decreto- Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro.

Mais tarde, a OCDE e o G20 elaboram um pacote com 15 planos de ação que incorpora normas internacionais novas e reforçadas, bem como medidas concretas para auxiliar os países a combater o fenómeno do BEPS (*Base erosion and profit shifting*). Nesta senda, iremos referenciar algumas das ações mais importantes do plano BEPS, no que concerne ao planeamento fiscal abusivo.

Na primeira ação deste plano (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*), relacionada com a economia digital, pretende-se prevenir o deslocamento artificial de rendimentos e a fuga ao pagamento de impostos por meio de abuso relativo a este novo conceito.

Já na segunda ação (*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*⁹⁷) a OCDE sugere, igualmente, a adoção de novas normas anti-abuso específicas. Propõe-se a criação de medidas defensivas, destinadas a minimizar os efeitos provocados por instrumentos híbridos e reconhecer a melhor forma de neutralizar o impacto fiscal, que surge com o recurso a mecanismos de desvio artificial de lucros.

Na terceira ação, apresenta-se um reforço das medidas sobre transparência fiscal internacional. Uma dessas medidas passa pela adoção de legislação para as “SEC – Sociedades Estrangeiras Controladas” (em inglês, CFC - *Controlled Foreign Corporations*), que se caracterizam por ser normas anti-abuso, que apenas se aplicariam quando a entidade controlada fosse um expediente puramente artificial. É proposta a extensão do regime a subsidiárias domésticas, com o intuito de eliminar qualquer discriminação entre subsidiárias residentes e não residentes. Procura-se evitar que as empresas criem entidades subsidiárias não residentes em territórios de baixa tributação, com o propósito de deslocarem os seus rendimentos para esses territórios, implementando-se medidas que combatam o desvio artificial de lucros. A Ação 4 também se prende pela criação de normas anti-abuso que previnam a erosão da base tributária através do uso juros.

⁹⁷ OCDE, *Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Action 2, 2015. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/neutralising-the-effectsof-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>.

Quanto à ação 5 deste plano, existe uma tentativa de combater de modo mais eficaz as práticas tributárias abusivas, tendo em consideração a transparência e a substância, que originem uma aplicação de taxas de tributação que são concorrenciais a certos tipos de rendimentos, em diversas jurisdições.

A ação 6 é uma das mais importantes no que concerne ao combate ao abuso nos Tratados Internacionais. A OCDE indigita a introdução de uma norma anti-abuso nos tratados, acordos e convenções multilaterais com o propósito de evitar a concessão de benefícios de forma desajustada⁹⁸. Esta Ação, pretende incluir o “teste da finalidade principal” (*Principal Purpose Test*, “PPT”) nos tratados fiscais internacionais. A regra “PPT” dispõe de dois elementos principais na averiguação do abuso, que também estão presentes na nossa CGAA e no princípio geral de abuso desenvolvido pelo TJUE: “se a vantagem fiscal foi atribuída segundo o objeto e finalidade das disposições relevantes, e se a obtenção da vantagem fiscal não foi uma das finalidades principais de um esquema ou transação, há uma presunção na regra PPT de que a vantagem fiscal não é contrária ao objeto e fim das disposições da concessão de dupla tributação”⁹⁹. Apresenta-se, ainda, uma preocupação acrescida com o fenómeno do “*treaty shopping*”, propondo-se uma cláusula anti-abuso de limitação de benefícios.

Em consonância com a ação 7¹⁰⁰ deve existir um alargamento do conceito de estabelecimento estável. Para isto, este ponto dispõe de algumas mudanças ao artigo 5º da CMOCDE, alargando-se o conceito a contratos de comissão, alterando-se a conceção de agentes (in) dependentes e de atividades preparatórias ou auxiliares. A respetiva ação, salienta o facto de as empresas poderem dividir artificialmente as suas operações entre diversas entidades do mesmo grupo, de maneira a constituírem exceções ao conceito de estabelecimento estável, alegando que apenas praticam atividades preparatórias ou auxiliares.

⁹⁸ OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 Final Report, 2015.

⁹⁹ Cf. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal- Lições*, Manuais Universitários, Almedina, 2017, p. 287.

¹⁰⁰ OCDE, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7-Final Report, 2015. Disponível em https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1.

No âmbito da Ação 12, propôs-se um expediente similar ao nosso dever de comunicação plasmado no Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro. O trabalho efetuado nesta ação passou pela análise de alguns dos mecanismos já em vigor, identificando as suas potencialidades e pontos fracos. A OCDE acredita que a conceção de um procedimento deste tipo, ao fornecer informação do contribuinte ou dos consultores e promotores fiscais, pode, potencialmente, influenciar o comportamento dos mesmos na prossecução de um esquema de planeamento fiscal abusivo. Ainda que não possua um efeito dissuasor total, espera-se que a aquisição de informação sobre o esquema em tempo útil, permita às autoridades reagirem rápida e tempestivamente, fechando espaços e colmatando lacunas que consentem as condutas de *tax avoidance*.

O relatório final da ação 14¹⁰¹ visa um conjunto de medidas que pretendem minimizar os riscos de incerteza e dupla tributação indesejada, garantindo a aplicação coerente e adequada de acordos tributários, bem como a resolução atempada e efetiva de controvérsias quanto à interpretação ou aplicação dos mecanismos de resolução de conflitos, isto é, há uma intenção clara de combate ao abuso transfronteiriço e à erradicação da dupla tributação internacional, através da criação de mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes.

Com tais explicitações, reforça-se a ideia de artificialidade como parte do conceito de *tax avoidance* e do critério para a averiguação da existência (ou não) de comportamentos abusivos. No âmbito do Direito Internacional, há uma efetiva preocupação e intenção de criação de normas reativas e repressivas, que possibilitem o combate a este tipo de condutas. O conceito de planeamento fiscal abusivo, no contexto internacional, encontra-se definido em contraposição à *tax evasion*, correspondendo a um respeito formal da letra da norma fiscal, através da utilização de meios legais, mas artificiais, obtendo-se um benefício fiscal que não se encontra no escopo que a norma de incidência confere.

¹⁰¹ OCDE, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 -Final Report, 2015*. Disponível em https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en#page1.

4.3 O planeamento fiscal abusivo e a CGAA

Segundo o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008, são objetivos do regime português, para além da transparência e justiça no sistema fiscal, o combate a instrumentos e produtos financeiros complexos e sofisticados e a regulação do planeamento fiscal abusivo¹⁰² que visa “a exploração sem limites nem peias das fragilidades da lei fiscal, mesmo que em desconformidade com o plano e o espírito legislativo”¹⁰³. Neste diploma, o planeamento fiscal é definido, conquanto já referenciado, como “qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”¹⁰⁴, consagrando obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Tributária dos esquemas deste tipo, de forma a ser possível combatê-los e enfrentá-los, *a priori*, de forma criteriosa e tempestiva.

Nos nossos códigos fiscais, existem várias cláusulas específicas anti-abuso, que identificam situações concretas e atuam automaticamente, enquanto presunções de abuso¹⁰⁵, como, por exemplo, as regras sobre preços de transferência (artigo 63.º do CIRC); a dedução de prejuízos fiscais (artigo 52.º do CIRC), a determinação de condições e restrições à aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (artigo 69.º do CIRC); a simulação de negócios jurídicos (artigo 39.º n.º 1 da LGT). No âmbito do CIRS, também observamos algumas cláusulas específicas, entre as quais, uma a realçar: o regime das mais-valias (artigo 43.º, n.º 5 do Código do IRS), que consagra que para o apuramento do seu saldo não relevam as perdas apuradas, quando a operação está relacionada com residentes ou operações efetuadas em países, territórios ou regiões, com regime fiscal claramente mais favorável, nas condições descritas. Estas cláusulas têm uma predominante função reativa,

¹⁰² Um claro exemplo de planeamento fiscal Abusivo, no nosso país, foi o caso das lavagens de cupões, onde eram vendidas obrigações de cupão zero a entidades isentas para que, quando vencesse o juro e fosse exigível o pagamento do imposto, o cupão se encontrasse na esfera jurídica daquela entidade, isenta do pagamento do tributo. Quando o juro estivesse vencido, a obrigação era revendida à entidade que a vendeu em primeiro lugar, voltando para a sua esfera jurídica sem ter sido sujeita a tributação. Aqui, não existia nenhuma infração direta à lei. A norma que concedia a isenção não foi violada, mas foi utilizada de uma forma distinta daquela que o legislador tinha em mente quando criou o normativo.

¹⁰³ Cf. Preâmbulo do Decreto-lei n.º 29/2008.

¹⁰⁴ Cf. Artigo n.º 3 do Decreto-Lei n.º 29/2008.

¹⁰⁵ Cabe ao contribuinte o ónus de provar que o seu comportamento não foi abusivo.

funcionando *a posteriori* do abuso identificado, convertendo a situação em causa naquela que se pretendeu elidir.

Contudo, a reação primordial do sistema fiscal português ao planeamento fiscal abusivo passa pela CGAA, prevista no n.º 2 do artigo 38º da LGT. De acordo com GUSTAVO LOPES COURINHA “estudar a Cláusula Geral anti-abuso – CGAA, equivale a estudar a única resposta dinâmica existente no Sistema Fiscal Português, de combate à elisão fiscal”¹⁰⁶.

A CGAA surge com a tensão dialética entre princípios constitucionais, existindo uma complexidade e densidade jurídico-dogmáticas que circulam em torno da mesma. Por um lado, o princípio da liberdade de gestão fiscal que pugna pela livre disposição do património dos contribuintes, no exercício das suas atividades e na obtenção de lucro. Por outro, os princípios da legalidade e segurança jurídica. O problema está na forma e em que condições é que a Administração fiscal pode pôr em causa uma opção do sujeito passivo, adotada no âmbito da sua liberdade de gestão fiscal, aplicando a tais comportamentos um tratamento tributário que, em princípio, não seria aguardado pelo mesmo.

Como nos ensina SALDANHA SANCHES¹⁰⁷, numa fase primária, o tratamento deste problema foi efetivado através da introdução inicial do princípio da prevalência da substância sobre a forma e, só mais tardiamente é que foi prevista uma norma geral anti-abuso com efeitos, à época, estritamente reduzidos.

Até à entrada em vigor da Lei n.º 32/2019, de 03/05, que veio transpor a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, a redação da CGAA era a seguinte: “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”. O abuso em Portugal traduzir-se-ia, assim, na adoção de comportamentos, negócios, operações artificiais com

¹⁰⁶ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua Compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 15.

¹⁰⁷ V. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p.165.

vista a obtenção de uma vantagem fiscal que seria contrária com os objetivos e com a teleologia da norma fiscal que o conferiria¹⁰⁸.

Para ser possível a aplicação daquela CGAA, que entretanto foi alterada, era necessária a verificação de determinados pressupostos: primeiro, a motivação única ou principal de diminuir ou eliminar a carga tributária; segundo, que se utilizassem meios artificiosos ou fraudulentos; terceiro, que existisse um abuso das formas jurídicas^{109 110}.

Ademais, o preceito continha uma série de elementos que o caracterizavam e, diga-se, que ainda o caracterizam, contudo, de uma forma um pouco modificada. Um primeiro elemento, o elemento meio, estaria relacionado com a “utilização de meios ou esquemas artificiosos ou fraudulentos cuja verificação concretiza objetivamente a intenção”¹¹¹, isto é, a prática de determinados atos ou negócios pelo sujeito passivo, previamente planejados, com o intento, essencial ou principal, de diferir, mitigar ou eliminar o imposto a pagar, que a AT deveria provar.

Um segundo elemento, o elemento resultado, seria constituído pela vantagem fiscal alcançada, ou seja, pela carga tributária mais favorável que o contribuinte auferiria, em relação àquela que se obteria pela prática de atos normais e de efeito económico equivalente.

Quanto ao terceiro elemento, pressupunha-se que os meios utilizados pelo contribuinte fossem dirigidos à produção de um determinado resultado (obtenção de uma vantagem fiscal), e que este fosse preponderante na motivação do mesmo (elemento intelectual). Já quanto ao elemento normativo, exigia-se a obtenção de uma vantagem fiscal contrária à finalidade da lei, à *ratio legis*, ou não legitimadora do resultado obtido. O elemento sancionatório “corresponderia à estatuição da norma e visava impedir a produção do resultado fraudulento, afastando os efeitos fiscais produzidos, sem afetar os efeitos

¹⁰⁸ Neste sentido, v. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 66.

¹⁰⁹ Neste sentido, v. também SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p.170.

¹¹⁰ Para que se confirme o abuso de formas jurídicas é exigido: “1. Que tenham sido escolhidas formas ou negócios insólitos, inadequados para os fins a que se destinam os factos ou negócios, visando iludir o sistema tributário; 2. Que as partes alcancem substancialmente do ponto de vista económico, o mesmo resultado que teriam obtido caso houvessem adotado a forma jurídica correspondente às normais relações económicas; 3. Que as desvantagens jurídicas da forma adotada não tenham qualquer importância, ou tenham apenas uma importância diminuta” (Cf. CAMPOS, Diogo Leite/ RODRIGUES, Benjamim/ SOUSA, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 310).

¹¹¹ Cf. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal- Lições*, Manuais Universitários, Almedina, 2017, p. 272.

civis”¹¹² ¹¹³. A CGAA conferia assim, o poder, à Administração Tributária, de desconsideração dos esquemas abusivos ou artificiais do sujeito passivo, através da supressão dos seus efeitos tributários.

A CGAA previa que os negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, que tivessem como objetivo a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, seriam ineficazes no âmbito tributário. Isto é, os esquemas que se enquadrassem no antigo nº 2 do artigo 38º da LGT, apesar de se manterem inteiramente válidos no âmbito do direito privado, produzindo normalmente os seus efeitos, seriam desconsiderados no âmbito do direito fiscal. E, “no caso de se provar que aqueles atos ou negócios jurídicos fossem celebrados com a finalidade única ou predominante de exclusão ou redução do encargo tributário, poderia haver uma “desconsideração da personalidade jurídica”, um “levantamento do véu”, “efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua (deles, dos atos ou negócios artificiosos) ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”¹¹⁴. Aproximadamente dizer que estas circunstâncias relativas ao elemento sancionatório, foram igualmente tidas em consideração na nova redação do nº 2 do artigo 38º da LGT.

Não bastava, para efeitos de aplicação da CGAA anterior, que o contribuinte praticasse atos jurídicos que reduzissem, eliminassem ou diferissem, temporalmente o pagamento dos impostos, mas sim que obtivesse uma vantagem fiscal através da utilização de esquemas artificiosos ou fraudulentos. Assim, o cerne da aplicação daquele nº 2 do artigo 38º da LGT estaria no conceito de “negócio artificial ou fraudulento”, sendo que a atividade ou esquema do sujeito passivo, teriam que ser considerados, em si mesmo, pelos meios empregues aquando da sua utilização, como sendo artificiosos ou fraudulentos. “O termo fraudulento deveria ser interpretado no sentido de esquemas artificiosos ou de esquemas que revelassem a ausência de finalidade económica ou comercial”¹¹⁵. Destarte, uma das questões primordiais para a aplicação da anterior CGAA, passava pela diferenciação

¹¹² Cf. COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua Compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 210.

¹¹³ Por essa razão, a reação ao planeamento fiscal abusivo, não se baseia apenas em razões estritamente legais, mas também em razões de justiça fiscal, uma vez que, ao se desconsiderar fiscalmente tais comportamentos, há lugar ao pagamento do imposto devido.

¹¹⁴ Cf. CALVÃO DA SILVA, João Nuno, *Elisão Fiscal e Clausula Geral Anti-abuso*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 66, Vol.II, Setembro 2006. Disponível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>.

¹¹⁵ Cf. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal- Lições*, Manuais Universitários, Almedina, 2017, p. 273.

entre negócios elaborados com finalidade económica e negócios elaborados por razões meramente artificiais.

Todavia, a Lei n.º 32/2019, de 03/05, ao impor uma nova redação à CGAA vem alterar alguns dos pressupostos da sua aplicação. A *ratio* subjacente a esta alteração foi a de aumentar o nível de combate e proteção relativa a esquemas de planeamento fiscal abusivo, facilitando a aplicação da CGAA que, na nossa perspetiva, não foi totalmente conseguido. O novo preceito determina o seguinte: “as construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”. Clarifica-se ainda, no n.º 3 do mesmo preceito que, “uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica”.

Como podemos observar, o conceito de artificialidade foi retirado e substituído por “finalidades que não sejam consideradas genuínas”, subsistindo, no entanto, na sua índole, a exigência de artificialidade do esquema para a aplicação da CGAA. O conceito de “construções ou séries de construções que não sejam consideradas genuínas”, apesar de ter sido colmatado com o de “razões económicas válidas”, um termo de longa tradição, e sujeito a vários estudos de Direito Internacional, parece, na nossa opinião, ainda mais indeterminado do que o de “artificialidade”. A sensação que nos confere, até, a nova redação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT é que, o legislador, ao retirar o conceito de artificialidade, e colocar o de “construções não genuínas”, tentou suavizar o preceito. O termo artificialidade é mais incisivo, mais direto e preciso e, por isso, mais adequado à seriedade do problema do planeamento fiscal abusivo¹¹⁶. Por essa razão, achamos que a substituição do conceito de “artificialidade” que, apesar de indeterminado, foi progressivamente trabalhado e balizado, quer pela jurisprudência do TJUE, quer por instituições internacionais, por uma expressão

¹¹⁶ Até mesmo pela consulta do significado das expressões, no dicionário da língua portuguesa, conseguimos observar: artificial é aquilo que é dissimulado e fingido e genuíno algo que não é legítimo, próprio, verdadeiro, natural. “Artificial” e “genuíno”, in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa [em linha], 2008-201. Disponível em <https://dicionario.priberam.org/genu%C3%ADno>.

equivalente, não constituiu a melhor solução. Apoiamos assim, no estudo do planeamento fiscal abusivo, a continuação do uso das expressões como “artificialidade” e “esquemas artificiais”.

Ademais, há um alargamento da CGAA, uma vez que deixa de ser necessário que a finalidade principal seja a obtenção de uma vantagem fiscal, para se poder identificar apenas que uma das finalidades principais em causa seja a obtenção desse benefício fiscal. Esta alteração implicou, evidentemente, um aumento dos poderes de apreciação da Administração Tributária aquando da análise do caso concreto. No entanto, na nossa opinião, podem existir construções que, embora se destinem à obtenção de uma poupança ou vantagem fiscal, tenham, de igual forma, outros objetivos de igual ou superior relevância para o empreendimento. Não obstante o subjetivismo da CGAA, neste caso, ter sido mitigado com a nova redação do preceito, uma vez vem exigir que a finalidade principal frustre o escopo da norma que pretendeu contornar, podemos ainda cair no erro de aplicar a CGAA a qualquer esquema que, apesar ter como finalidade principal aparente a obtenção de uma vantagem fiscal, goze de alguma razão preponderante que seja economicamente válida no seu âmbito.

Relativamente aos elementos que caracterizam esta nova redação da CGAA e em comparação com a anterior, temos que: quanto ao elemento meio, “ a “utilização de meios ou esquemas artificiosos ou fraudulentos”, foi substituído pela “utilização de construções ou séries de construções abusivas ou não genuínas”; quanto ao elemento resultado, constituído pela obtenção de uma vantagem fiscal, resultado almejado com a prática de qualquer esquema de planeamento fiscal abusivo, não existiram alterações significativas¹¹⁷; o elemento normativo, o facto de se obter uma vantagem fiscal contrária à *ratio legis*, está presente aquando da referência à obtenção de “uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável”; relativamente ao elemento intelectual, continua a exigir-se que os meios utilizados pelo contribuinte sejam dirigidos à produção de um determinado resultado, e que este seja preponderante na motivação do mesmo; o elemento sancionatório encontra-se na referência à “desconsideração das construções para efeitos

¹¹⁷ A Recomendação da Comissão Europeia, de 6 de dezembro de 2012, confere-nos alguns exemplos de vantagens fiscais que podem ser obtidas com a prática destes esquemas: “a) Um montante não é incluído na matéria coletável; b) O contribuinte beneficia de uma dedução; c) É registada uma perda fiscal; d) Não é devida qualquer retenção na fonte; e) O imposto estrangeiro é compensado (Cf. COMISSÃO EUROPEIA, *Recomendação da Comissão de 6.12.2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo*, 2012. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/recomendacao-uniao-europeia.pdf>).

tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”, mantendo-se, assim, aquilo já foi anteriormente referido, relativamente ao elemento sancionatório da redação anterior da CGAA.

Neste sentido, a aplicação da CGAA está dependente de prova, pela Autoridade Tributária, da conclusão pela existência cumulativa e integral destes elementos, não se podendo verificar, apenas, o elemento meio e o elemento resultado. Isto é, só podemos falar de “atuação elisiva” e consequente aplicação da CGAA, quando estiverem verificados, integralmente, todos aqueles elementos.

Há ainda que salientar que existe uma clara intenção de introduzir no preceito o conceito “razões económicas válidas”, densificado, como já vimos, ao longo dos anos, pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, e uma alusão ao princípio da substância sobre a forma, de modo mais acentuado do que a que existia na redação anterior.

A “*substance over form doctrine*”, constitui um corolário do princípio da justiça e, numa perspetiva contabilística, o princípio impõe que as operações económicas sejam contabilizadas considerando a substância e realidade financeira que lhes estão subjacentes e não apenas a sua forma legal. Isto porque o “uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende o sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária (...) uma relação jurídica sem qualquer objetivo económico não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do facto económico na racionalidade da norma tributária”¹¹⁸.

Consideramos, assim, de alguma relevância, na compreensão da CGAA e do próprio conceito de planeamento fiscal abusivo, uma breve referência ao princípio da substância sobre a forma. Para a “*substance over form doctrine*” não releva a forma ou o nome que o sujeito passivo atribui ao negócio realizado, mas sim a sua qualificação. Isto é, assegura-se a observância não só da forma jurídica normatizada, mas também do espírito, do real objetivo da norma e intenção legislativa, frustrando qualquer possibilidade de disfarce da verdadeira natureza dos esquemas, negócios ou operações de planeamento fiscal, através de meros

¹¹⁸ Cf. MARQUES, Daniel Brás/ CARNEIRO, Elsa Sá, *O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento*, Fiscalidade, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2015, p. 53, apud Huck, H. M., *Evasão e elisão: notas nacionais e internacionais*. Saraiva. São Paulo, 1997. Disponível em www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf

formalismos legais. Há, assim, uma procura pela verdadeira substância dos esquemas do sujeito passivo e do seu propósito negocial e comercial, não considerando apenas a observância da forma, evitando a utilização de esquemas que criam um aspeto de legalidade mas que contrariam o seu intento e que tem como único propósito a redução do imposto a pagar¹¹⁹. Por essa razão, é a substância do negócio, e não a sua forma, que determina as consequências tributárias para o sujeito passivo e, por isso, no caso de se apurar que a substância do negócio difere, de forma clara, da forma atribuída ao mesmo, tendo como único propósito a mitigação ou redução da carga fiscal, deve a operação ser considerada simulada e artificial e requalificada pela sua verdadeira substância¹²⁰. A substância económica dos negócios jurídicos praticados sobrepõem-se, assim, à sua forma jurídica.

Um dos casos do Direito Internacional onde existiu uma receção plena do princípio da substância sobre a forma foi a sentença *Gregory vs. Helvering* (1935)¹²¹ onde o que estava em causa era uma operação de “reestruturação empresarial” com o único propósito de mitigação do imposto a pagar. Evelyn Gregory era proprietária de todas as ações da “*United Mortgage Corporation*”. Por sua vez, esta última, detinha um número acentuado de ações da “*Monitor Securities Corporation*” que foram transferidas para a “*Averill Corp*”, empresa que pertencia a Gregory, e que foi dissolvida após a operação. Houve, assim uma transferência dos direitos sobre as ações da “*Monitor Securities Corporation*” para Gregory que os vendeu, imediatamente, por uma quantia avultada. O esquema foi projetado por Gregory para estar em conformidade com o § 112 da *Revenue Act de 1928*, constituindo uma “reorganização empresarial”, permitida pela forma desta lei, mas com o único propósito de transferir as ações em questão para a mesma, com um montante de imposto substancialmente menor do que aquele que teria resultado de uma transferência direta. O *U.S. Supreme Court* concluiu que o estava em causa era uma operação sem fins comerciais ou empresariais, um mero esquema que assumia a forma de uma “reorganização empresarial”, permitida pela letra da lei, mas que se assumia como um disfarce para ocultar o seu carácter real. O objetivo do esquema era a consumação de um plano preconcebido, não para a reorganização

¹¹⁹ Nestes esquemas existe uma verdadeira divergência entre a vontade real e a vontade declarada.

¹²⁰ Também a OCDE, no seu glossário de termos, faz referência à doutrina da substância sobre a forma : “Doutrina que permite às autoridades fiscais ignorarem a forma jurídica de um negócio e analisarem a sua substância real, a fim de evitar a utilização de estruturas artificiais para fins elisivos”, (OCDE, Glossary of Tax Terms, tradução própria. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>).

¹²¹ U.S. SUPREME COURT, *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465, 1935. Disponível em <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>.

empresarial, mas para transferir um determinado número de ações para Gregory. A empresa “*Averill Corp*”, apesar de válida formalmente, nada mais era que, unicamente, um artifício criado para fugir ao pagamento de impostos.

Posto isto, o teste da finalidade económica deverá ser efetuado pela Administração Tributária, que tem a obrigação de comprovar que as atividades ou negócios jurídicos foram efetuados com a finalidade principal ou com uma das finalidades principais de reduzir a carga fiscal, e não por outras razões, isto é, deve fazer-se prova da falta de razões extratributárias dos esquemas do sujeito passivo e da incongruência entre os seus motivos, operações e finalidades. A doutrina da substância e o PPT foram aplicados de forma ainda mais perseverante na nova redação da CGAA, conferida pela Lei n.º 32/2019, de 03/05, através do nº3 do seu artigo 38º. Todavia, a *substance over form*¹²², apesar de resultar no alicerce primordial da aplicação da CGAA, não constitui o seu único fundamento. Os condicionalismos que gravitam em torno da aplicação da CGAA são muito mais exigentes, permitindo um balizamento muito mais providente e judicioso dos poderes que atribui à Administração¹²³.

Para SALDANHA SANCHES, “a criação da cláusula geral anti-abuso na Lei Geral Tributária (LGT) introduziu no ordenamento jurídico tributário a possibilidade do juízo administrativo sobre a natureza do negócio jurídico escolhido pelo sujeito passivo e sobre a intenção que presidiu à escolha do mesmo”.

Como já referimos anteriormente, o pagamento de impostos constitui um veículo de redistribuição de riqueza e promoção da igualdade entre os cidadãos, constituindo a contrapartida do direito de viver em sociedade. Por essa razão, aquando da prática de esquemas de planeamento fiscal abusivo, os sujeitos passivos vão obter um benefício fiscal que não estava previsto nos objetivos da regra de incidência e que, por isso, vai ter consequências nefastas na obtenção de receitas e prossecução das metas constitucionais do Estado Fiscal, violando princípios fundamentais da igualdade, legalidade, justa repartição do rendimento e da riqueza, criando uma concorrência desleal e uma rutura na solidariedade fiscal. É por estas e outras razões que o legislador criou um preceito anti-abuso destinado a combater a utilização não genuína ou artificial de normas jurídicas que visam a postergação,

¹²² Não devemos ignorar as críticas e avaliações negativas que têm sido feitas à doutrina da substância sobre a forma e ao *principal purpose test*. Todavia, de acordo com a experiência internacional, é neste sentido (da aplicação da *substance over form* doutrine e do *principal purpose test*) que o direito tem evoluído.

¹²³ Neste sentido, v. SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p.170.

redução ou eliminação do imposto a pagar. Para a aplicação da CGAA, pressupõem-se que se sigam os trâmites do procedimento previsto no art.º 63.º do CPPT, o que se torna importante para a defesa da certeza e segurança jurídica, visto que o sujeito passivo observa um *iter* procedimental, isto é, uma metodologia concreta, a ser-lhe aplicada pelo fisco (e não uma mera reinterpretação da lei), acautelando, assim, os bens jurídicos em jogo.

O artigo 63º do CPPT, que também foi alterado pela recente Lei n.º 32/2019, de 03/05, pressupõe que haja sempre uma fundamentação da decisão de aplicação da CGAA pela Administração Fiscal, pugnando por uma aplicação criteriosa e ponderada da mesma. É neste sentido que vai FREITAS PEREIRA, quando nos diz que “a possibilidade de aceitação ou não de uma opção contratual do sujeito passivo atribuindo à Administração Fiscal poderes para a desconsideração dos negócios jurídicos, tem necessariamente que ser acompanhada por um conjunto de cautelas e restrições ou no próprio texto legal ou por um conjunto de procedimentos administrativos que condicionam a aplicação da norma”¹²⁴.

A CGAA deve ainda ser compreendida à luz dos princípios constitucionais que a limitam e densificam. Um desses cânones é o princípio da liberdade de gestão fiscal, decorrente dos artigos 61º, 80º, alínea c) e 86º da CRP. Já foi referido que é o próprio legislador que incentiva a atividade planeadora, no entanto, existe uma grande incerteza quanto ao efetivo alcance dos resultados fiscais pretendidos com as opções empresariais tomadas pelos sujeitos passivos. O contribuinte é livre para gerir a sua atividade empresarial de forma a ser o menos onerosa possível, não podendo, contudo, recorrer a meios artificiosos ou fraudulentos que contrariam o espírito da lei, sob pena de lhe ver aplicada a CGAA. É evidente, como foi supra referido, que o recurso a esquemas ou meios abusivos, extravasa o limite daquela proteção jurisdicional relativa à liberdade de gestão fiscal.

Um segundo princípio a ser estudado aquando da aplicação da CGAA é o princípio da tipicidade, um corolário do princípio da legalidade tributária¹²⁵. Tende a ser encarado de forma aberta, “contestando-se a aplicação de um princípio de tipicidade fechada, por ser

¹²⁴ Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Manuais Universitários, Almedina, Coimbra, 2009, p. 447.

¹²⁵ Estabelecido no n.º 2 do artigo 103º da CRP: “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

mais próprio do Direito Penal que do Fiscal”¹²⁶ ¹²⁷. Deste modo, percebemos que é a interpretação do princípio da tipicidade, na sua via mais ampla, que permite a inclusão na nossa jurisdição de uma CGGA, sem comprometer outros princípios constitucionais, em particular, o princípio da segurança jurídica.

O princípio da igualdade fiscal merece, de igual forma, referência. Está previsto no artigo 13º da CRP e reflete-se, sobretudo, no princípio da capacidade contributiva, consagrado no n.º 1 do artigo 4º, da LGT¹²⁸. A conjugação destes prolegômenos, justifica a aplicação de uma CGAA no sistema jurídico português, numa tentativa de aprimorar as desigualdades que poderiam advir de uma aplicação estrita do princípio da legalidade e de um formalismo cego, visto que a desoneração fiscal, pretendida por certas medidas abusivas, consubstancia-se numa violação daqueles que, de outra forma, subsistiria. Como nos é referido no Acórdão do TCA SUL de 15/02/2011 (Proc. 04255/10), “as normas anti-abuso encontram a sua *“raison d’être”* [...] na necessidade de estabelecer meios de reação 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.artº.103, nº.1, da C.R. Portuguesa)”¹²⁹.

A CGAA surge, também, para dar cumprimento a um dever efetivo de pagamento de impostos, sendo que sujeitos passivos com a mesma capacidade devem contribuir na mesma medida e, contribuintes com diferentes capacidades contributivas contribuem nas proporções das mesmas, em observância aos princípios essenciais do ordenamento fiscal.

Concluimos, assim, pela existência de diversas medidas de combate ao abuso na legislação portuguesa. Contudo, a CGAA consubstancia-se como a resposta mais dinâmica aos comportamentos abusivos.

Este preceito identifica o abuso, a não genuinidade (que, na nossa opinião, corresponderá, perduravelmente, à artificialidade) e a contrariedade com a finalidade e

¹²⁶ Cf. SANTOS, António Carlos dos, Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto, Fiscalidade, Lisboa, nº 38, Abril-Junho 2009, p. 80. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/fiscalidade.pdf>.

¹²⁷ A doutrina diverge. Existem autores que defendem uma tipicidade fechada, de acordo com a qual ao legislador cabe definir pormenorizadamente o imposto e todos os seus elementos, e outros uma tipicidade aberta, que admite uma certa margem de discricionariedade e o recurso a conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

¹²⁸ O artigo 4.º, nº1 da LGT estabelece que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

¹²⁹ Cf. Acórdão de 15/02/2011 (Processo n.º 04255/10) do Tribunal Central Administrativo Sul. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/717922BE4ECB14E1802578490059DDDF7>.

espírito da norma fiscal, como dois dos limites ao planeamento fiscal, que, uma vez ultrapassados, dão lugar a uma sanção pelo comportamento abusivo, considerando o ato ou negócio como ineficaz no âmbito do plano tributário, como se a motivação fiscal não tivesse lugar. Na sua aplicação, devemos olhar para o caso concreto, avaliando a incongruência dos motivos e as finalidades dos esquemas e operações do sujeito passivo. Com tais explicitações, podemos concluir que, efetivamente, o planeamento fiscal abusivo distingue-se do planeamento fiscal (*scritu sensu*), uma vez que o primeiro consiste na adoção de esquemas não genuínos (artificiais) ou abusivos, inconformes com o espírito legal e com o propósito que o legislador tinha em mente quando criou o normativo, destinado à redução do *quatum debeat* ou ao deslocamento temporal ou espacial da ocorrência do facto jurídico. Distingue-se, também, da Fraude Fiscal, porque apesar de serem utilizados meios não genuínos (artificiosos) para atingir determinado benefício fiscal, não existe uma contrariedade direta com a lei, nem é sancionado como um crime ou contraordenação fiscal.

Reconhecemos, assim, que o planeamento fiscal abusivo edifica uma categoria própria, com meios próprios estabelecidos para o seu combate. Todavia, nada ainda sabemos sobre o planeamento fiscal agressivo. Constituí, também, uma categoria autónoma ou é um sinónimo de planeamento fiscal abusivo que também pode ser combatido pela CGAA?

5- Planeamento fiscal agressivo

5.1 Desenvolvimento dos elementos do planeamento fiscal agressivo pela OCDE

A expressão “planeamento fiscal agressivo” nasce nos Estados Unidos da América para fazer referência àquelas condutas do sujeito passivo que se consideravam contrárias ao propósito ou espírito das normas fiscais^{130 131}. A OCDE foi uma das primeiras organizações a tomar consciência deste fenómeno, desenvolvendo relatórios e iniciativas que se focaram na diversidade de soluções normativas existentes, emergentes das diferentes ordens jurídicas e tributárias.

Esta referência à concordância dos comportamentos do contribuinte com o espírito e normas legais, desenvolvida pelos EUA, foi perscrutada pela OCDE, num dos seus relatórios em 2011, referindo que *“In particular, enterprises should comply with both the letter and spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate. Complying with the spirit of the law means discerning and following the intention of the legislature. It does not require an enterprise to make payment in excess of the amount legally required pursuant to such an interpretation”*. O relatório acrescenta ainda que, *“an enterprise complies with the spirit of the tax laws and regulations if it takes reasonable steps to determine the intention of the legislature and interprets those tax rules consistent with that intention in light of the statutory language and relevant, contemporaneous legislative history. Transactions should not be structured in a way that will have tax results that are inconsistent with the underlying economic consequences of the transaction unless there exists specific legislation designed to give that result. In this case, the enterprise should reasonably believe that the transaction is structured in a way that gives a tax result for the enterprise which is not contrary to the intentions of the legislature”*¹³².

¹³⁰ Muito próximo, portanto, do conceito de planeamento fiscal abusivo, já descrito anteriormente.

¹³¹ Neste sentido, v. MULLIGAN, Emer, *Tax risk management: evidence from the United States*. *British Tax Review*, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 2009, p. 681.

¹³² OECD, *Guidelines for Multinational Enterprises*, Recommendations for Responsible Business Conduct in a Global Context, 2011, p.58.

Por sua vez, a referência ao “espírito da lei” no combate às estruturas de planeamento fiscal agressivo é, também, descrito e analisado, no relatório da OCDE de 2013 “*Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”¹³³, aquando do estudo do modelo cooperativo de conformidade fiscal. Neste relatório, o conceito de “planeamento fiscal agressivo” é restringido, sendo que a OCDE lhe confere uma certa instrumentalidade. Isto é, identificam-se as situações de planeamento fiscal agressivo como aquelas em que são adotadas determinadas condutas que seguem a letra, mas não o espírito da lei¹³⁴. Contudo, acreditamos que olhar para o planeamento fiscal agressivo apenas como um termo atinente a condutas contrárias ao espírito da lei é uma via escassa na compreensão e aceção de tal fenómeno. Isto porque tal conceção é, na maior parte das vezes, associada ao planeamento fiscal abusivo e, mesmo este fenómeno, mais clarificado que o PFA, abarca infindáveis problemas concetuais, de legalidade e segurança jurídica, uma vez que o “espírito da lei”, apresenta-se como uma expressão de índole subjetiva, nem sempre fácil de discernir e limitar *ex ante*.

Como já foi referenciado no capítulo anterior, é na adoção de comportamento de planeamento fiscal abusivo que integramos a contrariedade com o “espírito legal”, isto é, com a *mens legis* da norma. Apesar de não se descartar a possível contrariedade com a essência legislativa no PFA, acreditamos que, se adotássemos a posição que emergiu nos EUA, na descrição desse fenómeno, estaríamos a homogeneizar, em muitos dos seus aspetos, o planeamento fiscal abusivo e o planeamento fiscal agressivo, comprometendo, assim, o escopo e os objetivos deste trabalho. É por isso que devemos ir mais longe.

Já foi referido, quanto ao planeamento fiscal abusivo, a Conferência de Seoul. Neste encontro, constatou-se que a aplicação das leis tributárias por parte dos Estados se tinha tornado uma tarefa titânica e, muitas vezes, difícil e impraticável, devido ao impacto da globalização que abriu portas para que os modelos operacionais próprios de cada país dessem lugar a modelos globais, baseados em organizações com estrutura e cadeias de suprimento integradas que centralizam várias funções em escala mundial e que, podem conduzir a esquemas transfronteiriços cada vez mais sofisticados, audaciosos e complexos, de minimização fiscal inaceitáveis.

¹³³ OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013.

¹³⁴ Neste sentido, v. CARRERO, José Manuel Calderón/ SEARA, Alberto Quintas, *The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, nº 44, Intertax, Issue 3, 2016, pp. 206–226.

Ademais, nesta conferência, revelaram-se preocupações e inquietações incessantes sobre o papel dos consultores fiscais, assessores fiscais e instituições financeiras, que desempenham um papel essencial nos sistemas tributários, através do auxílio aos contribuintes no processo complexo de cumprimento das suas obrigações tributárias. Contudo, estes “estudiosos da fiscalidade” são, também, os principais promotores de esquemas de PFA, um fenómeno com consequências negativas impactantes para os Estados, que nasce do aproveitamento das lacunas e disparidades existentes entre os diversos sistemas fiscais.

Numa tentativa de resposta às medidas propostas da Declaração de Seoul e às inquietações propícias de tudo aquilo que é inovador, a OCDE, num relatório de 2008, menciona o planeamento fiscal agressivo, não o conceptualizando, mas demarcando-o em algumas linhas orientadoras: como planeamento que envolve uma posição tributária que é lícita, mas que tem consequências ao nível das receitas fiscais imprevisíveis e inesperadas (tais preocupações dizem respeito ao risco de que a legislação de dois ou mais países possa ser mal utilizada para alcançar resultados que não foram previstos pelos legisladores); e, como a adoção de uma posição fiscal favorável ao contribuinte sem divulgar abertamente que há uma indeterminação em questões de retorno fiscal, em conformidade com a lei (há uma incerteza ou risco assumido em relação às “áreas cinzentas” do direito fiscal). Ademais, este relatório, concluiu que não seria viável ou apropriado tentar alcançar uma definição de "práticas inaceitáveis de minimização fiscal", conforme utilizado na Declaração de Seoul¹³⁵, sendo, no entanto, reconhecida a importância de se fornecer a máxima clareza possível na identificação das áreas de preocupação, diga-se, situações de planeamento fiscal agressivo, em causa. Destarte, em 2008, a OCDE estabelece um compromisso de aprofundamento do fenómeno do planeamento fiscal agressivo, nomeadamente, através da adoção de mecanismos e procedimentos de informação e transparência, de forma a que a AT possa reagir àquele atempada e tempestivamente.

O planeamento fiscal agressivo é reconhecido pela OCDE como um fenómeno à escala global, que se caracteriza pelo “aproveitamento das disparidades das normas fiscais e das lacunas geradas pela interconexão dos diferentes sistemas fiscais”¹³⁶. Para desenhar

¹³⁵ OCDE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008, p.10. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.

¹³⁶ Cf. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 69.

esquemas de planeamento fiscal agressivo é necessário um elevado conhecimento das legislações fiscais nacionais e internacionais, o que, não estando dominado pelas Administrações Tributárias, compromete o exercício da função fiscalizadora. Tem que existir, assim, um esforço global para que exista um acesso a uma troca de informações atual, relevante e confiável, de forma a promover a boa governação fiscal.

Em 2011, a OCDE volta a abordar o planeamento fiscal agressivo através do relatório “*Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure*”¹³⁷, não o desenvolvendo conceptualmente, mas apontando-o como um fenómeno que leva ao desequilíbrio da balança da justiça e igualdade fiscais. Este relatório estabelece um conjunto de procedimentos de informação e transparência que as entidades devem adotar para dissipar estes fenómenos, através da disponibilização de informações oportunas, específicas e abrangentes num estágio inicial, permitindo à Administração Tributária fazer um uso tempestivo e eficiente dos recursos que têm à sua disposição e melhorar a avaliação dos riscos desses comportamentos.

De acordo com este relatório, para a OCDE, o combate ao planeamento fiscal agressivo, através destes regimes de informação, permite a redução significativa do tempo gasto pela Administração Fiscal na deteção de um determinado esquema e uma resposta melhorada através de uma adequada correção ou alteração legislativa. Na perspetiva dos contribuintes, as regras obrigatórias de divulgação antecipada, criam um espaço de pagamento de impostos nivelado, estimulando o pagamento do imposto certo no momento certo.

Destarte, de acordo com a OCDE, seria agressiva não só a planificação que exigisse conhecimentos especiais dos sistemas fiscais, mas também aquela que comprometesse a balança da justiça e igualdade fiscais.

Perante tais relatórios, o combate ao planeamento fiscal agressivo passaria pela redução do intervalo de tempo entre a criação e promoção destes esquemas e a sua identificação pelas autoridades, proporcionando um acréscimo da segurança e igualdade jurídica, levando os contribuintes a pagar o justo imposto, no tempo certo (“*tax fair share*”).

No âmbito de outro Relatório de 2011, a OCDE enfatiza a justa quota-parte (“*fair share*”). O relatório descreve uma série de esquemas agressivos de planeamento fiscal sobre

¹³⁷ OCDE, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure. Report on disclosure initiative*, 2011. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>.

perdas. Para além disso, a OCDE identifica as principais áreas de risco em relação a essas perdas, onde se incluem o uso de instrumentos financeiros, reorganizações societárias e transações intra-grupos que, até podem ser realizadas por motivos economicamente sólidos e válidos, mas que, no entanto, são usados irregularmente para permitir o uso não intencional de perdas para fins fiscais. Salienta-se, assim, a frequência da celebração de negócios reais, com razões económicas válidas, nas relações intra-grupos, usados, no entanto, inadequadamente, permitindo uma utilização não intencional de perdas para efeitos fiscais.

A OCDE afirma que o âmbito do relatório abrange tanto as perdas reais e artificiais, bem como a questão de deduções múltiplas da mesma perda: *“for the purposes of this report, schemes on real losses are those where the taxpayer seeks to use losses which have been economically incurred somewhere, by the same taxpayer or by a different one, in ways not intended or contrary to the principles underlying the relevant rules. On the other hand, artificial losses are those arising from schemes that seek to generate losses for tax purposes with no economic loss arising anywhere, whether at the level of the taxpayer claiming loss relief or somewhere else”*¹³⁸.

Deduz-se, assim, que para a OCDE, no combate a práticas que põe em causa a justiça fiscal, abrangem-se não só situações artificiais, mas também circunstâncias reais que se caracterizam pelo objetivo de obtenção de uma vantagem não prevista, pelo aproveitamento das disparidades dos sistemas fiscais, e que conduzem a uma redução da receita fiscal indesejada pelo legislador, colocando em causa o pagamento da justa quota-parte pelo contribuinte. Por isso, e em conformidade com a OCDE, porque existem situações reais com finalidades económicas válidas, que sendo apenas complexas, afetam o princípio da igualdade e a distribuição igualitária da carga tributária, que não podem ser condutas de planeamento fiscal abusivo por não deterem o predicado da artificialidade, acreditamos que se enquadram noutra tipo de comportamentos (no PFA, como vemos mais à frente).

Já em 2013, a OCDE confere um especial relevo ao *after-tax hedging*¹³⁹. Este fenómeno consiste no risco do aproveitamento do tratamento fiscal desigual, de forma a que, depois da dedução do imposto, o risco seja neutralizado pelos resultados dessa desigualdade, acarretando uma perda significativa da receita fiscal.

¹³⁸Cf. OCDE, *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, 2011, p. 13.

¹³⁹ OCDE, *Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging*, 2013. Disponível em https://www.oecd.org/tax/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf.

Pela existência de tais perdas fiscais e pelo comprometimento da distribuição justa da carga tributária e da própria justiça fiscal, a OCDE enquadra esta prática nos trâmites do planeamento fiscal agressivo, apesar da utilização do *after-tax hedging*, em si mesmo, não ser considerada agressiva, mas apenas uma técnica simples de gerenciamento de riscos. O relatório procura responder à dificuldade de traçar uma linha entre *after-tax hedging* aceitável e não aceitável, através de uma escala móvel de aceitável a censurável, dependendo do grau de comercialidade ou artificialidade dos esquemas em causa e da medida em que o risco é, efetivamente, suportado pelo contribuinte. A decisão de considerar certos esquemas como inaceitáveis, dependeria de uma série de elementos, incluindo os factos e circunstâncias de cada caso, os motivos comerciais subjacentes às transações e a intenção da legislação aplicável.

A imprevisibilidade de esquemas por parte dos sujeitos passivos, que exploram a linha ténue que existe entre o aceitável e o inaceitável, compromete a justiça e igualdade fiscal, se se verificar que através dos mesmos, os sujeitos passivos não contribuem com a justa quota-parte devida. Tais situações, são causadoras de uma série de distúrbios fiscais para os Estados. Sem o pagamento da justa quota-parte por parte dos contribuintes, os países deixam de arrecadar impostos que são essenciais no fornecimento de serviços públicos, o que acarreta numerosas disfunções económicas e sociais. Outro problema está relacionado com as distorções competitivas, visto que empresas que mantenham a sua estrutura organizacional em vários locais terão mais vantagens competitivas do que as pequenas e médias empresas estabelecidas num só local, uma vez que ao contatarem com várias jurisdições, tem possibilidade de praticar comportamentos ao abrigo daquele conceito de PFA. Para além disso, também vão existir deturpações de decisões de investimentos, afetação da concorrência e do bem-estar social, no geral.

O planeamento fiscal agressivo tem sido ainda desenvolvido pela OCDE no quadro dos trabalhos do projeto BEPS. No âmbito deste plano, foram criados 15 pontos de ação, com o propósito de fomentar a justa repartição de receita, fortalecendo, assim, os sistemas fiscais. O BEPS surge numa nova era que “implica que os Estados encontrem uma resposta adequada ao comportamento do contribuinte que, embora seja legal, põe em perigo a sobrevivência do Estado Fiscal e da noção global de justiça”¹⁴⁰.

¹⁴⁰Cf. DOURADO, Ana Paula, *Aggressive tax planning in EU Law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6*, nº1, Intertax vol. 43. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 43, tradução própria.

No contexto destas ações, apesar de também não existir uma conceptualização clara e inequívoca de planeamento fiscal agressivo, procura-se densificar e delimitar a definição, através da implementação de medidas que propiciem o seu combate e erradiquem situações de dupla tributação e dupla não tributação, pelo uso de esquema que, atualmente são considerados legais e enquadrados no escopo do planeamento fiscal *intra legem*, descrito anteriormente. Isto é, como outrora as condutas de PFA não se encontravam associadas a qualquer tipo de reação, uma vez que as preocupações com as mesmas só se acentuaram hodiernamente, eram consideradas como planeamento fiscal, no seu sentido próprio e, por isso, legais, legítimas e não suscetíveis de ações reativas. Neste contexto, o plano BEPS acarreta um conjunto de estratégias que visam combater “a exploração das lacunas e incompatibilidades das leis fiscais para fazer com que os lucros "desapareçam" para fins fiscais ou sejam transferidos para locais onde há pouca ou nenhuma atividade real, mas onde os impostos são baixos, resultando no pagamento de pouco ou nenhum imposto global”¹⁴¹.

Um dos expoentes máximos da luta contra o planeamento fiscal agressivo está patente na ação 12 do plano *BEPS- Disclosure of Aggressive Tax Planning, Mandatory Disclosure Rules*, onde a OCDE inclui uma visão geral dos regimes obrigatórios de divulgação de esquemas de PFA e apresenta recomendações de implementação ou alteração de regras obrigatórias de divulgação e de troca de informações e medidas de cooperação entre as administrações fiscais dos diversos países. Já em 2013, nos primórdios do Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros (Plano BEPS), aquando da identificação destas ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros, a OCDE referia-se à ação 12 como um relatório que iria desenvolver “recomendações sobre a implementação de regras obrigatórias de divulgação de transações, acordos ou estruturas agressivas ou abusivas”¹⁴², isto é, como nos ensina ANA PAULA DOURADO, no início do plano BEPS já o planeamento fiscal agressivo e o planeamento fiscal abusivo não eram tratados como sinónimos, “mas como tipos diferentes de transições, esquemas ou estruturas: os contribuintes podem ser legalmente obrigados a informar a administração fiscal de esquemas de planeamento fiscal (que conduz a um resultado fiscal mais favorável) e tal pode ou não constituir elisão ou abuso fiscal, mas em

¹⁴¹ OCDE, *BEPS Frequently Asked Questions*. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/BEPS-FAQsEnglish.pdf>.

¹⁴²Cf. OCDE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, p. 22. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, tradução própria.

qualquer caso auxilia a OCDE a tomar medidas. Esta ação inclui ainda o combate contra as lacunas ou incompatibilidades legais e, no caso de elisão fiscal, as informações obtidas ajudarão os Estados a tomar as devidas providências”¹⁴³.

No plano BEPS incluem-se estruturas societárias e transações intra-grupos que se aproveitam da existência de lacunas e diferenças legislativas ou exploram as incongruências das normas tributárias (“*mismatches*”) de diversos sistemas tributários. O conceito de “agressividade” do Plano de Ação do BEPS é, portanto, mais amplo que os casos de “*tax avoidance*” e refere-se a situações distintas, mas complementares, que resultam principalmente na erosão das bases tributárias¹⁴⁴. Isto é, as preocupações destas ações do plano BEPS vão para além das situações de “*tax avoidance*”, incluindo situações em que se exploram lacunas legais (“*legal gaps*”), incompatibilidades e diferenças do tratamento tributário (“*mismatches*”), sem recurso à artificialidade.

Um bom exemplo do aproveitamento das disparidades dos ordenamentos fiscais é a ação 2¹⁴⁵ deste plano, que pretende neutralizar, defensivamente, os efeitos dos instrumentos híbridos (“*hybrid mismatches*”), que acarretam disparidades de tratamento fiscal. Tais vicissitudes, de natureza híbrida, concorrem para uma diferenciação no que respeita a pagamentos transfronteiriços, podendo conduzir a situações de dupla dedução, situações em que existe uma dedução acompanhada de uma isenção ou até situações de dupla não tributação que, até agora, eram consideradas planeamento fiscal *intra legem*, passando, pós-BEPS, a serem classificadas como planeamento fiscal agressivo.

No plano BEPS, a aceção que é conferida ao planeamento fiscal agressivo não detém aquele predicado de instrumentalidade supracitado, aquando da referência do relatório da OCDE de 2013 relativo ao estudo do modelo cooperativo de conformidade fiscal. É sim, efetivado através de uma base conceitual que justifica a modificação dos padrões materiais de tributação internacional. Por essa razão, no BEPS, o facto do aproveitamento das lacunas fiscais, que leva à obtenção de uma vantagem não prevista, ser visto como um comportamento que pode causar distorções à concorrência e corroer as bases tributáveis

¹⁴³ Cf. DOURADO, Ana Paula, *Aggressive tax planning in EU Law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6*, nº1, Intertax vol. 43, Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 50, tradução própria.

¹⁴⁴ Neste sentido, v. *ibidem*.

¹⁴⁵ OCDE, *Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Action 2*, 2015. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/neutralising-the-effectsof-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>.

quando praticado com “agressividade”, não deve ser considerado, de um ponto de vista interpretativo, como uma espécie de “CGAA-BEPS”, constituindo, apenas, uma base para aqueles novos padrões¹⁴⁶.

O que nos parece é que, com o plano BEPS, há uma tentativa, por parte da OCDE, de restringir e limitar o escopo do planeamento fiscal *scritu sensu*, caracterizado e especificado anteriormente, através da introdução de uma nova base concetual no sistema tributário internacional, isto é, de uma nova categoria de condutas do sujeito passivo intoleráveis e inaceitáveis.

Todavia, verificamos que, quer no plano BEPS, quer nos restantes relatórios da OCDE que o mencionam, não existe uma definição clara e objetiva de planeamento fiscal agressivo, apesar de se manter evidente que, para este órgão internacional, o PFA é um comportamento autónomo do planeamento fiscal abusivo. O escopo do conceito não é claro, nem os termos utilizados para o clarificar, permanecendo bastante genérico, vago e subjetivo, deixando ainda um espaço aberto para interpretação. Como tal, a utilização de conceitos abertos e ambíguos, como por exemplo “consequências não pretendidas e inesperadas”, pode colocar em causa a segurança jurídica, sendo incompatível com o próprio projeto da OCDE.

5.2 Contributo da Comissão Europeia e do Parlamento Europeu

A livre circulação no mercado único é potencializadora de uma maior mobilidade das bases tributárias e do lucro. Destarte, os contribuintes, ao terem acesso a um mercado cada vez mais aberto, globalizado e concorrencial, tendem em extrapolar os limites das normas legais ou aproveitar as lacunas existentes na legislação dos diversos sistemas fiscais, através de práticas e comportamentos cada vez mais agressivos, como se de um quesito de sobrevivência no mercado se tratasse. Por essa razão, a UE, numa tentativa de combate a este tipo de práticas que afetam os vários ordenamentos sob a sua alçada, tem vindo a

¹⁴⁶ Neste sentido, v. CARRERO, José Manuel Calderón/ SEARA, Alberto Quintas, *The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, nº 44, Intertax, Issue 3, 2016, pp. 206–226.

contemplar e a abordar o fenómeno do planeamento fiscal agressivo em inúmeros dos seus estudos.

Destacamos, aqui, o “Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais” de 2012. Melhorar a cooperação administrativa entre as administrações fiscais dos Estados-Membros é um dos objetivos da estratégia da Comissão Europeia neste domínio. Foi neste sentido que a Comissão reconheceu, neste relatório, que ao tirar partido das disparidades existentes entre as legislações dos diversos sistemas fiscais, “alguns contribuintes podem recorrer a montagens complexas, por vezes artificiais, cujo efeito é transferir a sua matéria coletável para outras jurisdições dentro ou fora da União. Ao fazê-lo, os contribuintes tiram partido das disparidades entre as legislações nacionais para garantir que determinados tipos de rendimentos não são tributados ou para explorar as diferenças em termos de taxas de tributação”¹⁴⁷.

Contudo, tal relatório afirma que tais esquemas são, por vezes, artificiais. “Se as montagens podem ser «por vezes artificiais», significa que nem sempre o serão, sendo então, estas outras montagens reais e apenas complexas”¹⁴⁸. Estamos perante dois tipos de comportamentos do sujeito passivo que se podem revelar como inaceitáveis: os complexos e artificiais que se traduzem no abuso das normas fiscais, e os complexos e não artificiais que acarretam outro tipo de preocupações (na defesa da autonomia do PFA como conceito autónomo, seria nele que enquadrávamos este último tipo de comportamentos).

Identificando a existência de situações de planeamento fiscal agressivo, o relatório mostra-nos, ainda, a necessidade da adoção de medidas concretas para combater este problema, uma vez que este fenómeno pode ser considerado contrário ao princípio da responsabilidade social das empresas, de forma a assegurar a coerência e a eficácia num domínio em que as práticas dos Estados-Membros variam consideravelmente, com o propósito de garantir que exista um pagamento de impostos adequado e justo.

Também neste sentido, a Comissão admite que o ato de pagar impostos possa ter um efeito moral positivo importante no resto da sociedade e, por isso, é necessário assegurar que a carga fiscal seja partilhada equitativamente de acordo com as opções de cada governo, o que é comprometido pela adoção de esquemas de PFA.

¹⁴⁷ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho- Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais* Bruxelas, 2012. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_pt.pdf.

¹⁴⁸ Cf. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 78.

Nesse ano, através de uma nova Recomendação, a Comissão confere uma definição de planeamento fiscal agressivo, sendo que este consistiria “em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais. Poderia assumir diversas formas. Entre as consequências desta prática, refiram-se as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado de residência) e a dupla não tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no Estado da fonte são isentos de imposto no Estado de residência) ”¹⁴⁹. Os esquemas de PFA são, para a Comissão Europeia, considerados como estruturas com uma elevada sofisticação, que se manifestam através do recurso a um planeamento fiscal que proporciona que os rendimentos dos sujeitos passivos não sejam tributados por nenhuma das jurisdições envolvidas (dupla não tributação). Esta recomendação, incentiva, ainda, os Estados-Membros a adotarem uma abordagem geral comum relativamente ao planeamento fiscal agressivo, uma vez que, as medidas específicas anti-abuso existentes não são suficientes e revelam-se inadequadas para o combate a estas novas estruturas (que, diga-se, não pressupõem aquela “artificialidade” do planeamento fiscal abusivo) e os legisladores nacionais não dispõem de tempo suficiente para reagir a tais esquemas. As disparidades existentes atualmente acerca do conceito, prejudicam o bom funcionamento do mercado interno e reduzem as matérias coletáveis dos Estados-Membros.

Como podemos verificar, para a Comissão Europeia, o conceito de “Planeamento fiscal Agressivo” está associado a operações e esquemas do sujeito passivo que, apesar de legais, aproveitam as diferenças entre os diversos sistemas tributários, resultando em vantagens fiscais com substância económica que é, no entanto, limitada (apesar de não artificiais). Estes comportamentos do contribuinte podem conduzir a situações de duplas deduções, dupla não tributação ou tributações anormalmente baixas.

Na Resolução de 25 de novembro de 2015, sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares, o Parlamento Europeu aborda o fenómeno do PFA como um aproveitamento das diferenças e lacunas entre sistemas tributários, resultante da existência de regras demasiado complexas nos sistemas fiscais nacionais, que ocasiona uma verdadeira erosão das bases tributáveis. Realça-se o facto de, o combate a estas estruturas, apenas ser possível através da boa legislação e de uma coordenação internacional

¹⁴⁹ COMISSÃO EUROPEIA, *Recomendação da Comissão de 6.12.2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo*, 2012. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/recomendacao-uniao-europeia.pdf>.

aprimorada. Por sua vez, salienta-se a necessidade de distribuição equitativa da carga tributária (“*tax fair share*”), uma vez que os sujeitos que praticam esquemas de PFA, contribuem muito menos do que aqueles que se abstêm de tais práticas, causando uma concorrência fiscal desleal desmedida que fomenta a desconfiança na democracia e no efeito positivo do cumprimento das obrigações fiscais em geral. Todavia, considera-se a necessidade de realização de novos estudos, uma vez que não existe uma definição unimanamente aceite de PFA, necessária para que os EM possam ter em conta os diversos impactos negativos que o mesmo acarreta para a sua vida económica e social e, para que possam introduzir normas eficazes nos seus sistemas fiscais, que prevejam sanções suficientes para os sujeitos passivos que o pratiquem¹⁵⁰.

Ainda em 2015, a Comissão Europeia, vem reconhecer a necessidade da implementação de novas medidas a nível da UE, tendo em conta a amplitude das lacunas persistentes em termos de transparência e cooperação, da complexidade dos sistemas fiscais e da sofisticação das práticas fiscais dos sujeitos passivos (principalmente, das empresas multinacionais): “utilizando técnicas de planeamento fiscal agressivo, algumas empresas exploram as lacunas jurídicas dos sistemas fiscais e os desajustamentos entre as regras nacionais para evitar o pagamento da sua justa parte de impostos. Além disso, os regimes fiscais em muitos países permitem que as empresas desviem artificialmente os seus lucros para as suas jurisdições, o que incentiva este planeamento fiscal agressivo”¹⁵¹. Parece que a Comissão Europeia considera que o planeamento fiscal agressivo é “uma espécie de “super-categoria” que abrange uma ampla e heterogénea gama de “anomalias fiscais”, resultante da falta de coordenação fiscal, da ausência de cooperação fiscal internacional genuína e da concorrência fiscal entre os Estados-Membros da União Europeia”¹⁵².

No mesmo ano, numa das comunicações da Comissão Europeia ao Parlamento e ao Conselho, sobre um sistema de tributação de sociedades justo e eficaz na União Europeia, a Comissão salienta que o principal problema do PFA passa pela concorrência intensa em

¹⁵⁰ PARLAMENTO EUROPEU, *Resolução do Parlamento Europeu sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares*, 25 de novembro de 2015. Disponível em http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_PT.html.

¹⁵¹ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento e ao Conselho sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais*, 2015. Disponível em <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-136-PT-F1-1.PDF>.

¹⁵² Cf. CARRERO, José Manuel Calderón/ SEARA, Alberto Quintas, *The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, nº 44, Intertax, Issue 3, 2016, p. 220, tradução própria.

matéria de bases tributáveis e pela falta de coordenação entre EM no que concerne à tributação, que permitem aos contribuintes extrapolar certos princípios essenciais de justiça tributária, explorando as lacunas existentes, a nível de tributação, nessas jurisdições. O aproveitamento das diferenças legislativas compromete a distribuição da carga tributária, sendo que, normalmente, os contribuintes cumpridores, que não têm possibilidade de explorar as diferenças legislativas, uma vez que possuem menos possibilidades de mobilidade, veem a sua carga fiscal a aumentar, sofrendo graves desvantagens competitivas em relação aos que praticam um PFA. A Comissão considera que a reação a este tipo de comportamentos, de forma a melhorar a eficiência do sistema fiscal e o cumprimento das obrigações fiscais, deve estar na simplificação, na transparência e na maior cooperação entre os Estados. Todavia, atenta, no mesmo relatório, para o facto da legislação da UE sobre a cooperação administrativa entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros ser, atualmente, insuficiente, sendo que os Estados-Membros podem tirar vantagem da sua melhor exploração.

Para além disso, propõe uma série de medidas destinadas a reagir contra estas condutas dos sujeitos passivos: tornar a base comum sobre a matéria coletável consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCIS) obrigatória, com o objetivo de eliminar discrepâncias entre os regimes nacionais, de que tiram proveito aqueles que praticam um PFA, conduzindo a uma total transparência no que se refere à taxa de imposto efetiva de cada jurisdição; assegurar a tributação efetiva no local onde são gerados os lucros, uma vez que, a exploração das divergências das disposições fiscais passa, na maior parte das vezes, pela transferência de lucros do local de onde foram gerados para EM com baixa tributação (através, por exemplo, da revisão das regras dos preços de transferência ou das do estabelecimento estável).

Nestes termos, em 2016, a Comissão volta a abordar o PFA numa perspetiva equivalente à da última comunicação ao Parlamento e ao Conselho supra referida, reafirmando a necessidade dos Estados-Membros respeitarem a legislação em matéria de transparência e de intercâmbio de informações, as normas relativas aos auxílios estatais e os princípios do Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas, realçando o facto de se deverem adotar instrumentos mais eficazes para reagir à recusa de alguns países terceiros em respeitarem as normas em matéria de boa governação fiscal da União Europeia. Neste âmbito, a aplicação de uma abordagem comum poderia constituir um efeito dissuasor

do aproveitamento das disparidades existentes entre os diferentes sistemas nacionais, isto é, do planeamento fiscal agressivo, assim como, transmitiria a países terceiros, com uma maior eficácia, as expectativas da UE neste domínio¹⁵³.

Ademais, em 2016, surge ainda uma Resolução do Parlamento Europeu, sobre as decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares (TAXE2), que menciona, igualmente, o planeamento fiscal agressivo. Neste texto, a definição que é dada a este tipo de planeamento fiscal é a mesma conferida pela Comissão, naquela Recomendação de 2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo: “tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal, ou das assimetrias existentes entre dois ou mais sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais”. Por sua vez, nesta Resolução do PE, considera-se que, os principais fatores que impulsionam o PFA são o vazio legal e as assimetrias legislativas, a falta de coordenação e de cooperação na troca de informações e de transparência entre países que originam, na maior parte das vezes, deslocações fiscais, estratégias agressivas de preços de transferência e desfasamentos híbridos. O diploma sugere, ainda, que o recurso à atividade de consultadoria fiscal constitui uma das principais vias para a prática de esquemas agressivos. Num âmbito de casos alargado, são, muitas vezes, estes consultores fiscais, que fazem um aproveitamento das lacunas e disparidades existentes entre os sistemas tributários para conseguirem uma determinada vantagem fiscal para as entidades que representam, que também auxiliam os governos nacionais na conceção dos seus códigos e legislação em matéria fiscal, criando, inevitavelmente, um conflito de interesses significativo¹⁵⁴.

Na ficha temática do semestre europeu de 2017, com o título “Reduzir o planeamento fiscal agressivo”, a Comissão Europeia vem fornecer uma noção, ainda que vaga e ambígua de PFA, semelhante aquela que foi adotada nas Recomendações já referidas: “o planeamento fiscal agressivo consiste na redução das obrigações fiscais dos contribuintes através de mecanismos que, apesar de legais, contrariam o espírito da lei. O planeamento fiscal

¹⁵³ COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre uma estratégia externa para uma tributação efetiva*, 28 de Janeiro de 2016. Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-24-PT-F1-1.PDF>.

¹⁵⁴ PARLAMENTO EUROPEU, *Resolução do Parlamento Europeu sobre as decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares*, 6 de julho de 2016. Disponível em http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2016-0223_PT.html.

agressivo tira partido das lacunas de um sistema fiscal e das assimetrias existentes entre sistemas fiscais. Pode igualmente levar à dupla não tributação ou às duplas deduções”¹⁵⁵.

Mais recentemente, em Março de 2019, surgiu uma Resolução do Parlamento Europeu que aprova o relatório da Comissão Especial sobre os Crimes Financeiros e a Elisão e a Evasão Fiscais (TAXE3), onde se evidenciam preocupações relativas às normas fiscais atuais e ao facto destas não conseguirem acompanhar a evolução da economia, existindo, por isso, uma necessidade urgente de reforma fiscal, quer a nível internacional e da UE, quer a nível nacional, para que a legislação fiscal se mostre adequada aos novos desafios da tributação. Aqui, o PFA é descrito como a adoção de um determinado esquema que se destina à redução da carga fiscal do contribuinte, através da exploração dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou da arbitragem entre dois ou mais sistemas fiscais, contrário ao espírito normativo, que põe em causa o princípio da igualdade e o da capacidade contributiva, uma vez que há uma transferência da carga fiscal para os contribuintes honestos e leais que não recorrem a este tipo de construções.

Neste texto, é salientada a prioridade que deve ser conferida à adoção de regimes de informação que forneçam dados sobre a situação completa em que se encontra o contribuinte, incluindo os elementos externos, não abrangidos pela jurisdição fiscal em causa, de normas de eliminação da dupla não tributação, assim como de rápidas iniciativas que procedam à reforma tributária corporativa que, podem constituir soluções reativas para combater o PFA. Destarte, é recordada a necessidade de adotar uma política fiscal comum melhorada no seio da União Europeia, através da cooperação entre as autoridades fiscais e da definição de políticas fiscais inteligentes.

Tal como a OCDE no “*fair share*”, a UE defende a conceção de divisão igual da quota-parte, sendo que existe uma necessidade de assegurar o cumprimento dos princípios da justiça e equidade, devendo os agentes económicos contribuir de igual forma para o reforço do sistema fiscal, evitando distorções nos ordenamentos tributários dos Estados.

Neste sentido, reconheceu-se, no seio da UE, o planeamento fiscal agressivo como “uma questão global que consiste em tirar proveito dos aspetos técnicos do sistema tributário ou das disparidades entre dois ou mais sistemas tributários com o objetivo de reduzir a carga fiscal. Os EM têm dificuldade em proteger as suas bases fiscais nacionais da erosão. Com o

¹⁵⁵ Cf. COMISSÃO EUROPEIA, *Reduzir o Planeamento Fiscal Agressivo*, Ficha Temática do Semestre Europeu, 2017. Disponível em https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning_pt.pdf.

objetivo de melhorar o funcionamento do mercado interno e proteger as receitas fiscais, é necessário encorajar os Estados membros a adotarem todas as medidas necessárias para enfrentar o Planeamento Tributário Agressivo, o que ajudaria a diminuir as distorções existentes”¹⁵⁶.

A erosão das bases tributáveis provocada por planeamentos fiscais especialmente agressivos acarreta consequências gravosas para os EM, que veem as suas receitas fiscais afetadas, bem como o funcionamento do mercado interno adulterado. Compete-lhes atuarem de forma a evitar os atuais esquemas complexos e sofisticados, adotando as medidas necessárias para lutar contra o planeamento fiscal agressivo, procedendo, assim, em coordenação com a UE.

5.3 A importância do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro

O ordenamento jurídico português foi dos primeiros a introduzir o termo “planeamento fiscal agressivo” na sua legislação. O Decreto-lei 29/2008^{157 158}, de inspiração anglo-saxónica, faz-lhe referência: assistimos a “um desenvolvimento crescente e muito rápido de esquemas de planeamento fiscal agressivo e à ligação entre tais práticas inaceitáveis de minimização fiscal e a intervenção dos intermediários fiscais, como sejam consultores fiscais e entidades financeiras”.

Este diploma é respeitante aos deveres de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Tributária para prevenção daquele planeamento fiscal que gera efeitos desfavoráveis bastante significativos e aumenta injustificadamente os custos administrativos

¹⁵⁶ COMISSÃO EUROPEIA, *Platform for tax good governance- Discussion Paper on the Recommendation on aggressive tax planning*, Janeiro de 2014. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140206/aggressive_tax_planning.pdf.

¹⁵⁷ Embora a descrição sumária do presente Decreto-Lei seja que o mesmo “estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo”, estamos em crer que, o legislador, ao fazer referência, mais tarde ao “fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo”, queria referir-se à prevenção e combate do planeamento fiscal abusivo mas também do planeamento fiscal agressivo, que pudesse vir a culminar em abusivo.

¹⁵⁸ O Decreto-Lei 29/2008 foi objeto de esclarecimento, através das orientações interpretativas do Despacho n.º 14592/2008, de 15 de Maio de 2008, pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Carlos Manuel Baptista Lobo.

de fiscalização da máquina fiscal. Todavia, na introdução de tal diploma, verifica-se a adoção de dois conceitos, que se confundem, dentro do fenómeno do planeamento fiscal: o planeamento fiscal agressivo, que já referimos, e o planeamento fiscal abusivo.

No âmbito do artigo 3º deste normativo, o planeamento fiscal é definido como “qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”. Ora, desta definição, que já salientamos anteriormente que se encontra em completo desalinho com as propostas internacionais, e da referência no preâmbulo de tal diploma, deduz-se que para efeitos de aplicação do seu regime, planeamento fiscal agressivo ou abusivo são uma mesma realidade. Contudo, como ensina SALDANHA SANCHES, neste diploma, “o legislador confunde conceitos básicos quando fala do fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo como se isto fosse uma e a mesma coisa. Não o é. O aproveitamento de benefícios fiscais pouco ponderados pode conduzir ao planeamento fiscal agressivo e não abusivo”¹⁵⁹.

A nossa lei usa uma conceção amplíssima e, por vezes, inadequada, de planeamento fiscal, não existindo qualquer referência à artificialidade ou falta de razões económicas válidas dos negócios do sujeito passivo, não sendo por isso claro se o DL se refere ou não ao abuso fiscal¹⁶⁰. Isto é, há uma tamanha falta de rigor naquele Decreto-lei, de tal forma, que não conseguimos perceber, da forma clara que lhe devia ser implícita, o tipo e os limites dos comportamentos que trata. Numa tentativa de demarcação da abrangência deste Decreto-Lei, o Despacho n.º 11873/2009, do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, veio limitá-lo às “operações que não tenham justificação de carácter económico, bem como as que, tendo justificação económica, impliquem uma vantagem fiscal que contribuirá decisivamente para a sua adoção”¹⁶¹. Ou seja, para efeitos de aplicação deste normativo, irá relevar quer a adoção de esquemas sem justificação económica, isto é, “artificiais” (que

¹⁵⁹ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *As duas Constituições- nos dez anos da cláusula geral antiabuso*, Planeamento e evasão fiscal, jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, (coord. José Campos Amorim), Vida Económica, 2008, p. 43.

¹⁶⁰ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal- Lições*, Manuais Universitários, Almedina, 2017, p. 289.

¹⁶¹ Cf. Despacho n.º 11873/2009 do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos fiscais. Disponível em <http://www.saudinha.com/lex.asp?file=/saude/dr/20090518/2009030826¶m1=embed&search=11873/2009&title=Despacho%20n.%BA%2011873/2009>.

corresponderiam ao planeamento fiscal abusivo), quer de esquemas com motivação económica, complexos, que envolvam a obtenção de uma vantagem fiscal.

Aliás, como nos é referido no preâmbulo do preceito legislativo em causa, a sua consagração tem a considerável função de prevenir a atuação das entidades promotoras destes esquemas complexos, através da perceção social de que as falhas e incongruências legislativas serão preenchidas e colmatadas em conformidade com o programa do legislador e com o princípio da igualdade, e que as posições fiscais dúbias e abusivas dos contribuintes e demais sujeitos passivos serão devidamente expostas, prevenidas e combatidas. Todavia, mais uma vez, não explica a que se quer referir quando alude a essas posições fiscais dúbias (corresponderão à adoção de esquemas de planeamento fiscal agressivo?), colocando à mercê do intérprete um conjunto de conceitos indeterminados, que lhe permitem avaliar amplamente o escopo do normativo em causa.

Como denota SALDANHA SANCHES, continuamos, assim, com uma definição muito ampla e com conceitos demasiado indeterminados. Para o autor, “a menos que consideremos ser o uso da expressão «esquema» como uma palavra de conotação negativa e que, por isso, faria a separação entre planeamento fiscal abusivo e não abusivo, verificamos que planeamento fiscal é, segundo esta norma, qualquer análise de um problema fiscal que seja feita na perspetiva da redução do imposto a pagar”¹⁶².

Um dos grandes problemas que esta abrangência pode trazer é o da compatibilização com a já estudada liberdade fundamental de gestão, consagrada no artigo 86º da CRP. Dentro desta liberdade, e segundo esta norma, nada impedirá o contribuinte de adotar esquemas fiscais não artificiais, que assentam no aproveitamento das disparidades das normas tributárias de diferentes sistemas fiscais e que têm sido denominados pela doutrina e instituições internacionais como planeamento fiscal agressivo. Isto porque estes tipos de comportamentos, ao longo destes anos, têm sido enquadrados no planeamento fiscal *scritu sensu*, um planeamento legal e legítimo, oportunizado pelo legislador fiscal, que se opõe, na sua forma e limites, ao planeamento fiscal abusivo. É um risco assumido pelo legislador fiscal, que tem plena consciência da volatilidade da lei, não conseguindo prever todas as

¹⁶² Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *As duas Constituições- nos dez anos da cláusula geral antiabuso*, Planeamento e evasão fiscal, jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, (coord. José Campos Amorim), Vida Económica, 2008, p. 44.

operações onde surgem áreas de não tributação. Não obstante, esta mutabilidade da lei, torna o quadro legal bastante permeável à criatividade dos agentes, colocando em causa a equidade e justiça dos sistemas fiscais.

Ademais, este diploma não procura qualquer articulação direta com a CGAA e, como tal, não faz referência ao conceito de negócio “não genuíno” ou ao de “razões económicas válidas” como limite para o planeamento fiscal. Por outro lado, também não especifica quais os negócios que, não sendo artificiais ou não genuínos e tendo justificação económica, devem ser objeto de comunicação à Administração Fiscal. Como evidencia SALDANHA SANCHES, “uma conceção mais realista sobre planeamento fiscal agressivo implicaria um pensamento administrativo mais estruturado e uma definição mais rigorosa das zonas de risco para permitir a introdução entre nós deste novo modo de controlo administrativo”¹⁶³.

Para os defensores da autonomização do conceito de PFA e da sua separação do planeamento fiscal abusivo, a referência do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008 ao “fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo” constitui uma confusão conceptual do legislador. Apesar de não se aclarar tal distinção, podemos considerar existirem aqui duas realidades com reações diversas. Quanto estivéssemos perante um esquema artificial ou não genuíno, que violasse os objetivos das normas fiscais, desprovido de razões economicamente válidas, remeteríamos para a CGAA e para as cláusulas específicas anti-abuso (uma vez que estas pressupõem a existência dessa não genuinidade ou artificialidade e a falta de razões económicas válidas), através do artigo 15º¹⁶⁴ deste Decreto-Lei, consubstanciando-se, tal disposição, numa sanção repressiva ao planeamento fiscal abusivo. Mas, quando o esquema fosse genuíno e não artificial e, mesmo assim, provocasse graves prejuízos e desequilíbrios na balança da justiça e equidade fiscais, não se poderia aplicar tal sistema. Aqui, estaríamos perante outro tipo de esquemas de planeamento fiscal, agressivos,

¹⁶³ Cf. *Ibidem*.

¹⁶⁴ O artigo 15º do Decreto-Lei 29/2008 dispõe que “o diretor-geral dos Impostos, para efeitos de prevenção da fraude e evasão fiscais, procede à divulgação pública, através da página eletrónica desta instituição na Internet, do entendimento da Direcção-Geral dos Impostos de que certo esquema ou atuação de planeamento fiscal, descrito em termos gerais e abstratos, é reputado abusivo e pode ser requalificado, objeto de correções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso”.

complexos e reais, mas não abusivos, nem artificiais, que seriam combatidos, de forma preventiva, através do artigo 13^o¹⁶⁵ do mesmo normativo¹⁶⁶.

5.4 Existe moralidade fiscal?

A discussão da existência de moralidade no direito fiscal constitui um dos principais alicerces deste trabalho. Nas palavras de JOÃO RICARDO CATARINO, “um enquadramento completo do planeamento fiscal e os seus limites não pode deixar de tomar em consideração as questões de ordem moral, de equidade e de justiça [...]” havendo, por isso, “[...] a par da dimensão estritamente individual dos nossos atos, uma dimensão ontogénica e teleológica, radicadas em valores morais, em ideias de justiça, em princípios fundamentais e em efeitos que tanto podem ser aceitáveis como intoleráveis”¹⁶⁷. A maioria dos doutrinadores parte da moralidade fiscal para diferenciar o planeamento fiscal agressivo do planeamento fiscal abusivo, uma vez que, para eles, podem existir comportamentos que não preenchem os requisitos do abuso fiscal (nomeadamente, a artificialidade e a falta de genuinidade das construções), mas que, por serem tão imorais, continuam a merecer censura e repúdio da parte do ordenamento jurídico tributário, transitando, assim, do âmbito jurídico, para âmbito dos comportamentos éticos e morais dos cidadãos e das empresas¹⁶⁸.

A cidadania, quer em termos gerais, quer em termos fiscais, implica que os cidadãos sejam “titulares e destinatários de um determinado número de direitos e deveres”¹⁶⁹.

¹⁶⁵ O artigo 13^o do Decreto-Lei 29/2008 estabelece que “1- Compete ao diretor-geral dos Impostos receber e tratar todas as comunicações relativas a esquemas ou atuações de planeamento fiscal efetuadas ao abrigo do presente decreto-lei; 2 - O diretor-geral dos Impostos determina o estudo, conceção e proposta de medidas legislativas e regulamentares sempre que o julgue necessário em face do tipo, natureza, relevo e utilização do esquema de planeamento fiscal; 3 - O diretor-geral determina a inclusão na proposta de plano nacional de atividades da inspeção tributária de ações de inspeção dirigidas aos esquemas de planeamento fiscal que apresentem maior utilização ou relevância, podendo ainda decidir, em atenção às características desses esquemas, a realização de ações específicas de inspeção tributária”.

¹⁶⁶ Mais sobre este assunto, ver ponto 5.6 do presente trabalho.

¹⁶⁷ Cf. CATARINO, João/ GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade, Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Volume II- Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, Almedina, 2015, p.42.

¹⁶⁸ Esta censura moral também está presente no fenómeno do planeamento fiscal abusivo, todavia é mitigada pela característica essencial, que deve estar verificada em qualquer esquema abusivo, da artificialidade.

¹⁶⁹ Cf. NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável-Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005, p 34.

Concretiza-se, também, no dever fundamental de pagar impostos, que mais não é do que o preço que os contribuintes suportam pelo direito de viver numa sociedade organizada e pela possibilidade de desfrutar dos benefícios que lhe são fornecidos. Implica, ainda, que o cidadão se prive da prática de atos que diminuam, evitem ou difiram no tempo o montante de imposto que lhe compete suportar.

“Pagar impostos representa o custo que cada um de nós tem que assumir para vivermos numa sociedade civilizada”¹⁷⁰. O pagamento de impostos deve ser visto, pelos cidadãos, para além de uma obrigação, como um dever moral e fundamental de cidadania, de contribuir de forma razoável para o Estado, que todos devem tentar efetivar, de igual modo. A cidadania fiscal é a forma como o contribuinte, nas suas atuações, atitudes e posicionamento no contexto fiscal, demonstra os níveis de moralidade fiscal que possui. Por sua vez, a moralidade fiscal está intimamente relacionada com uma espécie de “responsabilidade fiscal”, através da qual os contribuintes se abstêm de adotar comportamentos que comprometem a justiça fiscal e a justa distribuição da carga tributária.

A investigação sobre a moral tributária tem origem na década de 60, na *Cologne School of Tax Psychology*. No entanto, já em 1890, GEORG VON SCHANZ exaltava a importância de considerar os contribuintes como “parceiros” de um contrato fiscal com o Estado. Sessenta anos depois, a mesma escola alemã, efetuou um trabalho de investigação onde se propunha a avaliar os níveis moral tributária dos sujeitos passivos. Os pioneiros do estudo da moralidade fiscal, STRUMPEL e SCHMOLDERS, estabeleciam o conceito como uma vontade intrínseca para pagar impostos, sendo mais tarde, ampliado por MARTA ORVISKA e JOHN HUDSON, a um dever cívico¹⁷¹.

No entendimento de alguns autores¹⁷², o ato de pagar impostos e o cumprimento das obrigações fiscais possuem uma certa dimensão moral. É um tema bastante desafiador, uma vez que nos encontramos no campo subjetivo e incerto do comportamento humano, determinado por conceitos subjetivos e indeterminados e conceções que não estão regradas. Todavia, no parecer daqueles autores, podem vir a propor novos limites ao quadro do planeamento fiscal.

¹⁷⁰ Cf. PEREIRA, Liliana Ivone da Silva, *A educação fiscal, os jovens e as novas tecnologias: algumas reflexões*, Revista Contabilista, nº 200, Novembro de 2016, p. 40.

¹⁷¹ SANTOS, António Carlos/ LOPES, Cidália Maria da Mota (coord.), *A Moralidade Fiscal e as Obrigações Tributárias*, Fiscalidade –outros olhares, Vida Económica, 2013, p.250 e ss.

¹⁷² Entre eles, SANTOS, António Carlos/ LOPES, Cidália Maria da Mota (coord.), *A Moralidade Fiscal e as Obrigações Tributárias*, Fiscalidade –outros olhares, Vida Económica, 2013, p.250 e ss.

De acordo com MARTA CALDAS, no âmbito do direito fiscal, podemos identificar uma evolução no sentido de às questões de natureza ilegal, se acrescentarem preocupações com a elisão fiscal (*tax avoidance*) a que, atualmente, se juntam inquietações relativas à moralidade fiscal (*tax morality*)¹⁷³.

Neste sentido, no estudo a que nos prepusemos, pode revelar-se indispensável uma abordagem à relação entre a legislação fiscal e a moralidade. Como já foi referido anteriormente, alguma doutrina considera que há moralidade no ato do contribuinte cumprir com os seus deveres fiscais, dado que existe uma certa crença de um contributo para a sociedade com o pagamentos dos mesmos. Ora, de facto, não se pode ignorar que os contribuintes têm motivações intrínsecas que os levam a cumprir as suas obrigações tributárias. A aceitação deste ímpeto moral, permite afirmar que a moral tributária é uma forma particular de motivação intrínseca para o cumprimento dos deveres fiscais de cada um. Podemos aferir que um indivíduo “moral” é aquele que entende o pagamento dos impostos como uma norma ética.

Efetivamente, existe uma convicção, por parte dos sujeitos passivos, quanto a um dever, perante o Estado, de pagar os impostos exigidos por lei. Considera-se, ainda, que o contribuinte tem um dever para com os outros membros da comunidade e, por essa razão, deve proceder ao cumprimento efetivo das suas obrigações tributárias. A moral fiscal é também entendida numa perspetiva redistributiva (as pessoas são motivadas por um sentido de responsabilidade e de lealdade para com a sociedade), sendo o apropriado pagamento de impostos a atitude mais correta na ajuda dos mais fracos. Existem, assim, três significativos fatores na compreensão do conceito de moral tributária: as regras morais e os sentimentos, a equidade e o relacionamento entre os contribuintes e o Estado.

A verdade é que os sujeitos passivos apresentam comportamentos diversos perante as suas obrigações fiscais. Certos contribuintes, em determinados contextos, manifestam a intenção de não cumprir com as suas obrigações tributárias, mas outros há que não cogitam desse comportamento em qualquer circunstância. Como salientam CRISTINA SÁ e ANTÓNIO MARTINS, “a idade, o género, o nível de educação, a fonte de rendimento, a perceção da equidade do sistema fiscal, a sua complexidade, os contratos estabelecidos com a administração fiscal, as normas sociais e a moral tributária são variáveis que desempenham

¹⁷³ CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF ,Almedina, 2016, p. 27.

um papel relevante na explicação do comportamento dos contribuintes para além dos fatores de dissuasão. A este propósito é bem possível que a moral tributária seja o fator decisivo para a compreensão do nível de honestidade observado pelos contribuintes”¹⁷⁴.

O contribuinte que vá contra a moral tributária pode incorrer em custos psicológicos. Incluem-se, aqui, o sentimento de culpa e o arrependimento pelo não pagamento da carga tributária que lhe corresponde. Por outro lado, o sujeito passivo que cumpre intrinsecamente as suas obrigações fiscais poderá sentir-se realizado por contribuir para a justiça e equidade fiscais, não violando princípios fundamentais como são os da igualdade e seu corolário da capacidade contributiva.

A nossa lei constitucional, através da consagração do n.º 2 do artigo 13º e do artigo 103º, estabelece que “todos, sem discriminação, devem contribuir para o financiamento das despesas públicas, na medida da sua capacidade, sendo esse o critério utilizado para a repartição justa da carga fiscal”¹⁷⁵. Compreendemos, também, que ao sistema fiscal são atribuídas funções de redistribuição de riqueza e arrecadação de receitas que se traduzem nos princípios de justiça e igualdade no primeiro caso, e de legalidade e equidade no segundo.

Por sua vez, através da utilização de esquemas complexos e sofisticados, como os de planeamento fiscal agressivo, o sujeito passivo, apesar de atuar licitamente, coloca em causa a balança da justiça e equidade fiscais e a própria concorrência leal que deve existir, comprometendo a distribuição da carga fiscal e arrecadação de receita, não contribuindo com a sua devida quota-parte (*tax fair share*). Esta conduta implica, não só a perda de receita para o Estado e a criação de desigualdades, mas também o enfraquecimento da confiança do público na eficácia dos sistemas fiscais e na própria democracia, e a agravação da carga fiscal sobre os contribuintes cumpridores. “Do ponto de vista da solidariedade social, da cidadania fiscal e até de patriotismo este comportamento é censurável”¹⁷⁶. É neste sentido que JOÃO RICARDO CATARINO questiona: “[...] a conduta planeadora do agente económica pode muito bem ser

¹⁷⁴Cf. SÁ, Cristina/ MARTINS, António, *A Moralidade Fiscal e as Obrigações Tributárias*, Fiscalidade – outros olhares, Vida Económica, 2013, p. 253.

¹⁷⁵ Cf. *Ibidem*.

¹⁷⁶ Cf. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 150.

lícita, mas será justa, será moralmente isenta de um juízo de censura no plano mais geral da equidade e do equilíbrio na repartição dos encargos coletivos?”¹⁷⁷.

Podemos deduzir então que, de facto, existe uma dimensão moral no direito fiscal, onde subsistem comportamentos dos contribuintes, que apesar de legais e admissíveis a nível fiscal, são tão ilegítimos, agressivos e imorais, que comprometem os princípios da justiça e equidade fiscais e a própria confiança pública. Tais condutas, causam repúdio moral, revelado na crescente consternação pública. É por isto que as instituições da União Europeia e OCDE introduzem, cada vez em maior escala, expressões como “justiça fiscal” ou “confiança na equidade do sistema fiscal” nos seus trabalhos. Pode existir uma necessidade de se admitirem novos limites a um planeamento fiscal que se considera legal e admissível por um lado, mas injusto e imoral por outro¹⁷⁸.

Casos sonantes que envolvem a Starbucks¹⁷⁹, a Amazon¹⁸⁰ e a Google¹⁸¹, empresas que utilizam países de baixa ou nenhuma tributação, por exemplo, para fugir aos impostos, assumiram uma elevada importância no estudo da chamada “*tax morality*”. No que concerne à Google, a presidente do *Parliaments’s Public accounts Committee* proferiu uma célere frase em que assume a existência de moralidade no sistema fiscal: “*We are not accusing you of being illegal. We are accusing you of being immoral*”¹⁸². Se a Google, a Amazon e a Starbucks pagam taxas de imposto mais baixas ou nulas, as outras empresas e os outros contribuintes desse espaço fiscal tendem a pagar taxas proporcionalmente mais altas de imposto. O cerne do problema está aqui: em macroeconomia, para uns pagarem taxas de imposto mais reduzidas, os restantes têm que acarretar com mais imposto.

¹⁷⁷ Cf. CATARINO, João/ GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade, Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Volume II- Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, Almedina, 2015, p.42.

¹⁷⁸ V. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 151.

¹⁷⁹ A maior cadeia de café do mundo pagou apenas 8,6 milhões de libras de impostos ao Reino Unido durante cerca de 13 anos, nos quais registou vendas de 3,1 biliões de libras (V. THE GUARDIAN, *Amazon, Google and Starbucks accused of diverting UK profits*, 13 de Novembro de 2012. Disponível em <https://www.theguardian.com/business/2012/nov/12/amazon-google-starbucks-diverting-uk-profits>).

¹⁸⁰ A Amazon evitou o pagamento de impostos no Reino Unido, através de uma unidade da empresa constituída no Luxemburgo, que lhe permitiu o pagamento de uma taxa de menos de 12% sobre os seus lucros estrangeiros no ano de 2011, isto é, menos da metade da taxa média de imposto sobre as empresas dos seus principais mercados (V. *Ibidem*).

¹⁸¹ Um trabalhador executivo da Google admitiu que a empresa apenas operava na Irlanda pela baixa taxa de imposto sobre as empresas (12,5%) que se verificava nesse país (V. *Ibidem*).

¹⁸² TELEGRAPH, *Starbucks, Amazon and Google accused of being 'immoral'*, 2012. Disponível em <https://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/9673358/Starbucks-Amazon-and-Google-accused-of-being-immoral.html>.

Todavia, não são casos únicos. As maiores multinacionais do mundo pagam, hoje, taxas efetivas de imposto que são muito inferiores às que pagavam antes da crise mundial financeira que desbotou em 2008, através do uso de redes de *offshores* e da exploração de todas as possibilidades que a lei fiscal lhes confere para deslocarem as suas bases tributárias para regimes mais favoráveis, como a Irlanda, por exemplo.

No entanto, parece-nos, que a atribuição dos estudos nacionais e internacionais do estigma de “imoral” a um planeamento fiscal agressivo e a sua consideração como um dos motivos que permite autonomizá-lo e distingui-lo do planeamento fiscal abusivo, desponta, como uma tentativa, muitas das vezes errónea, de se superarem as dificuldades que emergem da inaptidão do legislador em acompanhar as mutações aceleradas dos comportamentos dos contribuintes e a ascensão frenética de novas tecnologias e, da sua incapacidade de impedir, tempestivamente, a adoção deste tipo de esquemas pelos sujeitos passivos do imposto¹⁸³.

Na verdade, a moral e o direito fiscal “entrelaçam-se”, sendo a censura moral cada vez mais recorrente na vida dos contribuintes. Contudo, a autonomização do conceito de PFA não pode ser totalmente atrelada a “pautas morais”, visto que nem se pode dizer que exista uma moral absoluta, mas sim várias “morais” que coexistem¹⁸⁴. Além disso, no nosso entendimento, a moralidade não pode revelar qualquer conteúdo jurídico ou servir para criar limites ao planeamento fiscal, sendo que a tributação justa ou injusta, lícita ou ilícita, não pode ser resultado de um julgamento moral, uma vez que, se tal acontecesse, existiria uma grande incerteza para o sujeito passivo pois “é do seu foro íntimo, subjetivo, porventura inapreciável, inatingível ou inqualificável”¹⁸⁵. Se o único motivo para considerarmos um esquema ou operação inaceitáveis fosse a moralidade fiscal, não havia, sequer, fundamentos para a aplicação de qualquer CGAA ou de outra forma de combate ao planeamento fiscal agressivo. O Direito tutela valores éticos, não os protegendo apenas por se refletirem na moral pública. O que se quer salientar é que a moral está ao lado do Direito, mas nunca acima dele. Por essa razão, a consideração do PFA como um comportamento autónomo, que

¹⁸³ “Como as estruturas de planeamento fiscal são cada vez mais sofisticadas e frequentemente os legisladores nacionais não dispõem de tempo suficiente para reagir, muitas vezes as medidas específicas antiabuso revelam-se inadequadas para responder adequadamente às novas estruturas de planeamento fiscal agressivo”(Cf. COMISSÃO EUROPEIA, *Recomendação da Comissão de 6.12.2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo*, 2012. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/recomendacao-uniao-europeia.pdf>).

¹⁸⁴ KELSEN, Hans, *Teoria Pura do Direito*, Coleção STVDIVM, Almedina, 2008.

¹⁸⁵ Cf. CATARINO, João/ GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade, Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Volume II- Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, Almedina, 2015, p.45.

cria novos limites ao planeamento fiscal, não pode passar apenas pela moralidade fiscal, assumindo-se, no entanto, a importância do facto dos sujeitos passivos não cumprirem com a sua justa quota-parte na autonomização do conceito e na sua segregação do planeamento fiscal abusivo. Para além disso, a moral fiscal, pode também constituir um importante auxílio, não como característica absoluta de autonomização do PFA, mas como um facto relacionado com a censura e consternação pública que, podem levar os governos a tomarem medidas mais defensivas relativamente ao planeamento fiscal.

5.5 Autonomização do conceito de planeamento fiscal agressivo

Num primeiro momento e fazendo uma extração simples da palavra, de acordo com a definição prevista no dicionário da língua portuguesa, compreendemos que agressivo é aquilo que manifesta violência ou vontade de agredir, que é hostil ou ofensivo, que tem propensão para acometer, atacar ou criar confusão.

Apesar do conceito de “planeamento fiscal agressivo” já existir há algum tempo nos textos e estudos relativos à planificação fiscal, só após a grande crise financeira mundial é que os Estados começaram a encará-lo como uma preocupante perturbação dos seus sistemas fiscais, e não como um mero resultado da concorrência fiscal internacional. Nos textos e diplomas que o mencionam, é comumente feita uma referência ao combate ao mesmo. Por essa razão, e como ponto de partida, temos que o planeamento fiscal agressivo constitui uma conduta inadmissível do ponto de vista fiscal, não fazendo, pois, qualquer sentido, utilizar a expressão “combate”, que pressupõe que se tomem medidas contra algo que é inaceitável (se fosse um Planeamento *intra legem*, não havia razão para ser combatido, uma vez que é o próprio legislador que o oportuniza), conjugada com o termo “planeamento fiscal” e com um adjetivo de significado subjetivo (agressivo), que pressupõe vontade de ofender, acometer ou criar confusão se, tal conduta não fosse considerada inadmissível, ou, num primeiro momento, pelo menos suspeita.

Constatando-se que a UE e a OCDE têm dispensado atenção especial na proposição de medidas que possam combater “planeamentos fiscais agressivos”, é fundamental que haja uma definição clara e objetiva daquilo que está a ser objeto de discussão. Parece-nos

necessário delimitar o que confere o predicado da “agressividade” a um tipo de planeamento fiscal, diferenciando-o das demais categorias jurídicas, uma vez que estamos perante um tema que ainda não foi alvo de um profundo estudo doutrinal e jurisprudencial.

“Artificialidade, “Agressividade” e “Moralidade” são expressões que têm sido usadas, frequentemente, nas diversas discussões sobre o planeamento fiscal, que embora lícito, é condenável sobre o prisma fiscal. Não existe, contudo, uma delimitação precisa do conteúdo semântico de cada uma dessas expressões, nem dos seus contornos. Cremos que, o advento destes termos está intimamente e principalmente vinculado ao relacionamento dos grandes grupos internacionais com diversos sistemas fiscais e à mobilidade e facilidade de afetação de certas bases tributárias a qualquer jurisdição onde se encontre um regime em que, fundamentalmente, não existe tributação ou onde esta é muito reduzida. Por isso mesmo, o planeamento fiscal agressivo é um instrumento mais utilizado a nível internacional do que a nível nacional. Como os sistemas fiscais dos diversos Estados não são perfeitos, nem se quer se poderia pedir que fossem, existem disparidades entre países que resultam, por vezes, na criação de zonas de não tributação involuntária.

Para além disso, há um recurso cada vez maior ao mercado do aconselhamento fiscal, competitivo e sobrelotado, e que, por isso, dá azo a que os consultores fiscais estejam disponíveis para assumir maiores riscos, através do aproveitamento das fraquezas dos sistemas fiscais, assumindo uma tal destreza e habilidades fiscais, que conseguem que as entidades que representam, aproveitem as lacunas e disparidades entre os sistemas tributários para conseguirem uma determinada vantagem fiscal não prevista.

Assim, se é verdadeiro que esta nova era implica que os Estados encontrem uma resposta adequada aos comportamentos dos contribuintes que, embora lícitos, põem em perigo a sobrevivência do Estado Fiscal e a noção global de justiça, tal solução deve ser obtida a partir de um debate cooperativo e inclusivo que permita uma reforma coerente e consistente no sistema tributário internacional. Além disso, entendemos que para o contribuinte poder gerir os seus negócios, do ponto de vista económico e fiscal, necessita que a interpretação e aplicação das leis fiscais ofereçam segurança jurídica e estabilidade, de forma a conseguir, *a priori*, prever os encargos fiscais que vai ter. Por essa razão, a definição de planeamento fiscal agressivo e o seu afastamento de outras figuras jurídicas é, do ponto de vista do contribuinte, de uma significância considerável. A verdade é que os sujeitos passivos necessitam de atuar com níveis elevados de segurança jurídica sendo,

então, indesejável e incompatível com o referenciado a utilização de conceitos e definições abertas, fluídas ou ambíguas. No entanto, se, por um lado, existe um equilíbrio de árduo alcance, uma vez que as necessidades de segurança e de certeza carecem de uma descrição suficientemente precisa de comportamentos e resultados, por outro, também temos consciência de que é inverosímil pedir que o legislador antecipe todos os tipos de comportamentos possíveis¹⁸⁶.

A expressão “planeamento fiscal agressivo” surge associada ao “planeamento fiscal abusivo”. Já percebemos que as duas condutas não são expressamente proibidas por lei, encontrando-nos no âmbito do planeamento fiscal lícito. O que está aqui em causa são os limites ao comportamento do contribuinte que irão, ou não, contrariar princípios fundamentais do ordenamento tributário. ANA PAULA DOURADO, salienta, no contexto do BEPS, que este plano de ação abrange o abuso fiscal e o planeamento fiscal agressivo, sendo tratados como distintos, mas com objetivos complementares. A autora afirma que são necessárias mudanças fundamentais para impedir eficazmente a dupla não tributação^{187 188}. As preocupações subjacentes ao plano BEPS ultrapassariam a elisão fiscal, cobrindo lacunas legais e tecnicidades, correspondentes ao que as recomendações da Comissão Europeia se referem como “planeamento fiscal agressivo”.

Como já referimos, no planeamento fiscal abusivo subsiste uma obtenção de um benefício fiscal indevido, através da frustração da intenção legislativa das normas fiscais, pela utilização de esquemas desprovidos de razões economicamente válidas, carecidos de razões extratributárias. Já o planeamento fiscal agressivo, apesar de ser um conceito imbuído de uma certa vaguidade, tem sido associado aos novos desenvolvimentos político-globais e ao apelo a uma ação internacional coordenada dos diversos sistemas fiscais, constituindo o resultado das atividades ou ações do sujeito passivo que exploram as diferenças entre duas ou mais jurisdições fiscais no sistema tributário internacional, as suas lacunas e as incongruências das suas normas, através de instrumentos híbridos (“*hybrid mismatches*”) ou

¹⁸⁶ Neste sentido, v. XAVIER, Carolina da Cruz, *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*, Dissertação de Mestrado apresentada à faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Setembro 2016, p. 27.

¹⁸⁷ V. DOURADO, Ana Paula, *Aggressive tax planning in EU Law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6*, nº1, Intertax vol. 43, Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p.49.

¹⁸⁸ A dupla não tributação é referente ao fenómeno pelo qual, nas relações entre dois ou mais Estados, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a uma certa situação fáctica, esta não é efetivamente abrangida em nenhuma dessas jurisdições. (V. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2014, p.45).

figuras que são tratadas de forma díspar em dois países, com vista à obtenção de uma dupla não tributação ou de uma tributação negativa.

A questão que se impõe efetuar é a seguinte: O planeamento fiscal agressivo pode constituir um conceito autónomo, distinguindo-se, na sua plenitude, do planeamento fiscal abusivo?

Como referido anteriormente, o planeamento fiscal abusivo é aferido segundo dois elementos: um elemento objetivo e um elemento subjetivo. Este último, associado a um conceito de artificialidade, que se caracteriza na finalidade essencial das transações em causa ser a obtenção de uma vantagem fiscal contrária ao escopo da norma de incidência. Por essa razão, identificámos o planeamento fiscal abusivo como “a adoção de determinados comportamentos sem motivação económica, «artificiais», que aproveitando uma imprecisão da norma fiscal conduzem a uma vantagem fiscal não desejada pelo legislador fiscal, traduzindo-se numa violação dos objetivos/escopo da norma”¹⁸⁹. Estes comportamentos vão estar claramente sujeitos a uma reação repressiva do sistema fiscal, consagrada em cláusulas específicas anti-abuso ou na CGAA.

Todavia, como já vimos, existem comportamentos em que o contribuinte extravasa o espírito da lei, ou aproveita a não existência da mesma, e compromete os princípios da justiça e equidade fiscais, mas não recorre a expedientes puramente artificiais, fazendo uma “utilização excessiva da sua autonomia privada de forma a reduzir os encargos tributários conduzindo a um enfraquecimento geral do sistema tributário”¹⁹⁰. É neste sentido, que SALDANHA SANCHES enfatiza o facto de o legislador confundir “conceitos básicos quando fala do «fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo» como se isto fosse a mesma coisa”¹⁹¹. Se é verdade que o conceito de “abuso” pode abranger o de “agressividade”, haverá também situações em que são realizados planeamentos fiscais que, não sendo ilegais ou abusivos, podem ser considerados agressivos.

Por isso, é importante perceber onde se enquadram este tipo de comportamentos que se encontram nesta “área cinzenta”.

¹⁸⁹ Cf. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 116.

¹⁹⁰ Cf. XAVIER, Carolina da Cruz, *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*, Dissertação de Mestrado apresentada à faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Setembro 2016, p.35.

¹⁹¹ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *As duas Constituições- nos dez anos da cláusula geral antiabuso*, Planeamento e evasão fiscal, jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, (coord. José Campos Amorim), Vida Económica, 2008, p.43.

Numa primeira aceção, e em consonância com a Resolução do Parlamento Europeu sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais, de 21 de Maio de 2013, é feita uma clara e importante diferenciação entre estes dois tipos de condutas: “a elisão fiscal corresponde à utilização legal, mas incorreta, do regime fiscal para reduzir ou evitar as obrigações fiscais e o planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou de faltas de correspondência entre dois ou mais sistemas fiscais com o objetivo de reduzir as obrigações fiscais”¹⁹².

O Australian Taxation Office (ATO) toma como ponto de partida para esta definição a distinção entre planeamento fiscal legítimo e os chamados comportamentos inaceitáveis, que podem constituir elisão ou fraude fiscal. Não sendo a fronteira entre estes dois tipos de condutas clara e inequívoca, a ATO emprega a expressão “planeamento fiscal agressivo” para se referir a operações das quais advêm vantagens fiscais significativas e que estão incluídas na chamada “área cinzenta”, ou esquemas dos quais resultam consequências que não correspondem às pretendidas pela lei fiscal, o que nos parece uma definição, grosso modo, equivalente aquela que é atribuída ao planeamento fiscal abusivo e que, por essa razão, não nos confere um conceito autónomo para o planeamento fiscal agressivo. É, por isso, que devemos ir mais longe.

Para MARTA CALDAS¹⁹³, o planeamento fiscal agressivo consubstancia-se na adoção de determinadas condutas imorais, que aproveitando disparidades e tecnicidades das normas, geram uma vantagem fiscal não prevista, excedendo a justificação económica subjacente ao comportamento (por isso não artificial), conduzindo a uma redução significativa da quota-parte de contribuição do contribuinte, em termos de comprometer os princípios da equidade e da justiça fiscal (“*fair share*”, descrito anteriormente). De acordo com esta autonomização do conceito feita pela autora, o planeamento fiscal agressivo não poderia ter enquadramento no planeamento fiscal aceitável (*intra legem*), pois, à semelhança do planeamento fiscal abusivo, dirigir-se-ia à produção de desequilíbrios na distribuição da carga fiscal, mas também não consubstanciaria um conceito equivalente ao planeamento fiscal abusivo. Teríamos, assim, num dos extremos, a ilegalidade e a fraude fiscal, seguida do planeamento

¹⁹² Cf. PARLAMENTO EUROPEU, *Resolução do Parlamento Europeu sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais*, 21 de Maio de 2013. Disponível em <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//PT>.

¹⁹³ V. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 160.

fiscal abusivo (negócios ou esquemas complexos e artificiais, sem substância económica), autonomizado do planeamento fiscal agressivo (esquemas não artificiais, mas imorais), mais próximo da legalidade, e, no outro, o planeamento fiscal *strictu sensu* (poupança fiscal que é incentivada pelo legislador)¹⁹⁴.

Já para ANA PAULA DOURADO¹⁹⁵, o planeamento fiscal agressivo está a ser usado na documentação da OCDE e UE como um conceito vago e relacionado com um apelo a uma coordenação fiscal internacional. Por existir essa vaguidade do conceito, a autora define-o como um “conceito-chapéu” (*umbrella concept*), dotado de uma excessiva abrangência, que tanto pode referir-se a situações de elisão fiscal como a um mero planeamento fiscal *scritu sensu*, consoante o contexto. Assim, apresenta a noção levantando algumas questões: será um conceito jurídico novo, uma densificação de cariz político ou um novo princípio adotado pela OCDE?¹⁹⁶. O “*umbrella concept*” define o planeamento fiscal agressivo como um termo que compreende qualquer comportamento que, embora seja legal e não artificial, possa pôr em risco a subsistência do Estado Fiscal e a noção global de justiça, estando relacionado com a necessidade de uma coordenação fiscal internacional, como resultado da globalização e da interação das leis fiscais dos diferentes ordenamentos jurídicos. Isto é, este “conceito-chapéu” engloba condutas adotadas pelos contribuintes que visam uma redução da carga fiscal, tirando proveito de oportunidades fiscais resultantes da globalização, das novas tecnologias e das discrepâncias existentes entres os diferentes ordenamentos tributários, funcionando, hodiernamente, como um preceito norteador da ação legislativa dos diferentes sistemas fiscais (*guiding principle*), no intento do aperfeiçoamento, desenvolvimento ou evolução das regras anti-abuso e do conceito de elisão fiscal ou de planeamento fiscal abusivo já existentes.

Por outro lado, outra parte da doutrina fiscal, considera que o conceito de planeamento fiscal agressivo não poderá constituir um princípio estruturante e fundamental do sistema fiscal internacional (an “*overriding principle*”), nem ser visto como se de um CGAA se tratasse¹⁹⁷. A finalidade que pode estar por detrás desta tese pode residir na

¹⁹⁴ V. Anexo I (Cf. CALDAS, MARTA, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 163 e 164).

¹⁹⁵ V. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal- Lições*, Manuais Universitários, Almedina, 2017, p. 288.

¹⁹⁶ V. DOURADO, Ana Paula, *Aggressive tax planning in EU Law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6*, nº1, Intertax vol. 43, Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 42 e ss.

¹⁹⁷ Neste sentido, v. CARRERO, José Manuel Calderón / SEARA, Alberto Quintas, *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Editorial Civitas, Madrid, 2015.

intenção de cercar e estreitar os limites da planificação fiscal legítima¹⁹⁸. Para estes autores, a articulação de um conceito mais vago e difuso (de planeamento fiscal agressivo), superando de algum modo os limites do planeamento fiscal legítimo, acaba por se projetar para certos tipos de esquemas de obtenção de vantagens fiscais, que atuam na chamada "zona cinzenta" ou área de incerteza sobre sua legalidade ou ilegalidade. Poderíamos falar de planeamento fiscal agressivo quando estivessem em causa condutas extremamente agressivas e audaciosas, que visassem o aproveitamento e a exploração das lacunas e dos vários regimes dos diversos países para, pura e simplesmente, se eximirem do pagamento de impostos e, que não se pudessem coadunar com o elemento da artificialidade do planeamento fiscal abusivo.

Estes comportamentos nunca se poderão conciliar com as exigências para aplicação da CGAA, por não se verificarem todos os seus elementos. Nestas circunstâncias, e voltando aos elementos da CGAA ensinados por GUSTAVO LOPES COURINHA, no planeamento fiscal agressivo, não se observa a subsistência do elemento meio, uma vez que não são usadas construções não genuínas (isto é, artificiais), que não são realizadas por razões económicas válidas, na obtenção do benefício fiscal. O elemento normativo, o facto de se obter uma vantagem fiscal contrária à *ratio legis*, também pode não se verificar, uma vez que, na maior parte das vezes, nem existe alguma lei para ser contornada no seu espírito (muitas das vezes, o PFA nasce da falta de lei, nos dois países em que o sujeito passivo opera, para determinada situação fáctica). Relativamente ao elemento intelectual, a exigência de que os meios utilizados pelo contribuinte sejam dirigidos à produção de um determinado resultado, e que este seja preponderante na motivação do mesmo, não está presente no planeamento fiscal agressivo. Podem existir certos casos, na adoção de esquemas de PFA, em que a finalidade principal não seja a obtenção de uma vantagem fiscal (pense-se, por exemplo, no caso de uma empresa do Estado A que faz um investimento noutra empresa do Estado B, que é tratada como uma holding de ações no Estado A e como um empréstimo no Estado B; os juros pagos pela empresa do Estado B são considerados como dedutíveis e, por isso, sujeitos a imposto no Estado B, mas apenas como um dividendo isento no Estado A. Desta forma, os juros não são tributados em nenhum dos Estados, resultando uma dupla não tributação, que não foi preponderante na motivação da empresa na realização deste negócio, e, mesmo

¹⁹⁸ V. CARRERO, José Manuel Calderón/ SEARA, Alberto Quintas, *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, nº 44, Intertax, Issue 3, 2016, p. 206-226.

assim, veio a nascer na esfera jurídica do sujeito passivo). No que concerne ao elemento resultado não há diferença significativa entre os efeitos do planeamento fiscal agressivo e do planeamento fiscal abusivo. Ambos geram a obtenção de uma vantagem fiscal imprevista.

Por essa razão, ao considerarmos que a categoria do planeamento fiscal agressivo não se equipara à do planeamento fiscal abusivo, assumimos, também, que as formas de combate de um tipo de comportamento e de outro não serão necessariamente as mesmas.

O planeamento fiscal agressivo surge, assim, como um comportamento legal e admissível do contribuinte que se destina à obtenção de certas vantagens fiscais, baseado, por vezes, numa não previsão do legislador fiscal ou em incongruências do sistema, inaceitáveis e não isentas de juízos valorativos. No entanto, se as vantagens e os benefícios fiscais, muitas das vezes, nem sequer foram previstos, como poderemos aferir que estamos perante um comportamento inaceitável? O PFA põe em causa princípios fundamentais de direito tributário e a própria justiça contributiva, conferindo uma vantagem injusta relativamente aos concorrentes das empresas que praticam este tipo de esquemas e dando origem a uma distribuição errónea e desigual da carga tributária, pondo em causa objetivos fundamentais do Estado Fiscal¹⁹⁹ e ferindo o princípio da igualdade, uma vez que cidadãos com capacidade contributiva similar não são tributados de forma similar, acarretando, também, consequências devastadoras nas receitas fiscais dos sistemas tributários e, aumentando, impreterivelmente, os custos administrativos das Administrações Tributárias.

O principal problema do planeamento fiscal agressivo é, assim, o facto do poder tributário ser nacional e não mundial, o que ocasiona, indubitavelmente, a falta de coerência entre as normas dos diferentes Estados. Tais comportamentos acentuam a fragilidade dos contribuintes, a ineficácia dos sistemas fiscais e a diminuição das receitas fiscais por parte dos Estados, despontando uma nova problemática no cerne dos sistemas fiscais: “a não tributação involuntária, da qual pode resultar [...] uma dupla não tributação, uma dupla dedução ou uma isenção ao abrigo de um ordenamento e a dedução ao abrigo do segundo ordenamento fiscal”²⁰⁰.

Sendo assim, o planeamento fiscal agressivo consubstanciar-se-ia no aproveitamento das disparidades e tecnicidades das leis fiscais, que proporcionam uma

¹⁹⁹ A própria CRP alude ao cumprimento exímio da distribuição da carga fiscal, no n.º1 do seu artigo 103.º: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

²⁰⁰ Cf. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 121.

redução da carga fiscal não intencionada pelo legislador que, apesar de conterem verdadeiras intenções económicas, sem recurso a construções não genuínas ou à artificialidade, tratar-se-iam de esquemas especialmente complexos, audaciosos e agressivos que geram uma dupla não tributação ou uma tributação anormalmente baixa. O que nos leva a crer que a falta artificialidade e genuinidade efetiva destas condutas assumem um papel nuclear na autonomização do planeamento fiscal agressivo e na sua distinção com o planeamento fiscal abusivo.

Estando em causa o aproveitamento destas disparidades normativas, o contribuinte não necessitará de recorrer a operações ou negócios artificiais ou não genuínos, sem substância económica, para conseguir obter uma vantagem fiscal. “Eis, fundamentalmente, o debate: um planeamento tributário internacional pode ser desconsiderado pelas autoridades administrativas apenas porque resultou em dupla não tributação ou redução da carga tributária global, ainda que tenha substância económica e esteja de acordo com a legislação?”²⁰¹. Como se constatou no Acórdão *Cadbury-Schwepps*, discutido anteriormente, os negócios com razões económicas válidas, não artificiais, não podem ser considerados abusivos, sendo-lhes concedidas as vantagens fiscais que deles advêm. Por isso mesmo, no que respeita a estes comportamentos, não há um abuso das normas fiscais, uma vez que não há verificação dos elementos subjetivo e objetivo. Isto é, não há artificialidade na obtenção da vantagem fiscal (visto que o negócio é economicamente válido) e o elemento objetivo, o facto da obtenção do benefício fiscal ser contrária ao objetivo prosseguido por essa legislação, sobretudo também não se verifica, visto que a situação, na maior parte das vezes, nem sequer foi prevista pelo legislador. Ou seja, o conceito de planeamento fiscal agressivo aplicar-se-ia quando existisse um aproveitamento, pelo contribuinte fiscal, das falhas, lacunas, inadequações ou disfunções do sistema de tributação internacional, através de esquemas especialmente complexos (mas não artificiais) ou de negócios com finalidade tributária onde se faça um uso impróprio das legislações domésticas ou regulamentos bilaterais de tributação internacional. Assim, os contribuintes, aquando da prática de comportamentos agressivos, não sobejam os limites fixados pelas normas fiscais, atuando, apenas, entre lacunas dessas mesmas normas (“*inter leges*”).

²⁰¹ Cf. TAKANO, Caio Augusto, *O conceito de Planeamento Tributário Agressivo e os novos standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS*, IBDT, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Revista Direito Tributário Internacional Atual 02, 2017, p. 37.

Por essa razão, consideramos que o PFA não se pode consubstanciar com o planeamento fiscal aceitável (*intra legem*), pois, como acontece com o planeamento fiscal abusivo, gera desequilíbrios significativos na distribuição da carga fiscal e fere os princípios da igualdade e justiça fiscal, mas também não se pode considerar como um fenómeno equivalente ao planeamento fiscal abusivo, constituindo apenas uma evolução concetual mais adequada à globalização e às novas tecnologias e formas de comunicação. No PFA, efetivamente, não existe aquela artificialidade e falta de razões económicas válidas, exigíveis na verificação de qualquer comportamento ou esquema abusivo. Assim, ao julgarmos o PFA como um conceito autónomo e segregado do planeamento fiscal abusivo, num dos extremos da linha do planeamento fiscal, teríamos a ilegalidade e a fraude fiscal, seguida do planeamento fiscal abusivo (negócios ou esquemas complexos, artificiais ou não genuínos, sem substância económica) logo antes, por sua vez, do planeamento fiscal agressivo (esquemas não artificiais e genuínos, mas apenas complexos), e, no outro, o planeamento fiscal *strictu sensu* (poupança fiscal legal e legítima, acarinhada pelo próprio legislador).

Sendo assim, compreendemos que, o conceito de planeamento fiscal agressivo é mais amplo do que o conceito de planeamento fiscal abusivo²⁰², uma vez que, alcançar uma vantagem resultante da exploração das disparidades das normas e das incompatibilidades entre dois ou mais sistemas fiscais não implica artificialidade, nem existência de contrariedade com o espírito da norma (porque, na maior parte das vezes, não há qualquer lei a ser contornada). Por sua vez, é a própria OCDE, na ação 12 do plano BEPS, que confirma a amplitude do conceito de agressividade em relação ao abuso fiscal, sendo que os contribuintes são obrigados a divulgar esquemas ou transações que, embora não constituam abuso, detenham o predicado de agressividade ou alto risco do ponto de vista tributário²⁰³.

Esta vantagem resultante da exploração das disparidades das normas, apesar de não artificial e genuína, extravasa, indubitavelmente, a liberdade de gestão das empresas descrita anteriormente, comprometendo os princípios da justiça e equidade fiscais e até a própria ideia de Estado de direito democrático, consubstanciando-se numa concorrência fiscal

²⁰² É, por isso, que a doutrina denomina o PFA de “conceito-chapéu”, que pode “abrigar” diversos tipos de comportamentos.

²⁰³ “Accordingly the definition of a “reportable scheme” for disclosure purposes will generally be broader than the definition of tax avoidance schemes covered by a GAAR and should also cover transactions that are perceived to be aggressive or high-risk from a tax planning perspective” (Cf. OCDE, *Mandatory Disclosure Rules*, Action 12, Final Report, 2015. Disponível em <https://www.oecdilibrary.org/docserver/9789264241442en.pdf?expires=1557713391&id=id&accname=guest&checksum=AB6280B5110236C9B71456C3F69736E8>).

extraordinariamente agressiva e, mais, numa concorrência desleal. E, é por isso, que aqueles que acreditam na existência de uma *tax morality* no sistema fiscal, defendem que, embora fiscalmente admissíveis, estas condutas de planeamento fiscal agressivo, não poderiam ser aceitáveis do ponto de vista da moral fiscal.

Já vimos anteriormente que, efetivamente, pode existir uma certa dimensão moral no sistema fiscal. Quando falámos do *after-tax hedging* desenvolvido pela OCDE (fenómeno consiste no aproveitamento do tratamento fiscal desigual que leva a uma perda da receita fiscal), dissemos que se procurava traçar uma linha entre *after-tax hedging* aceitável e inaceitável. Desta forma, é sustentado por alguma doutrina, que o limite entre o aceitável e o inaceitável possa assentar na moral fiscal e na justa quota-parte. Começa-se, assim, a evidenciar uma censura moral (*tax shaming*), relacionada com o ato de pagar impostos, condenando o planeamento fiscal agressivo enquanto ato indesejável e imoral, determinando a sua inaceitabilidade.

Segundo a moral tributária, os sujeitos passivos deveriam contribuir com a sua justa quota-parte através do pagamento de impostos. A exploração e aproveitamento das disparidades entre as legislações, com vista à obtenção de uma vantagem fiscal, equivaleria a agir imoralmente contra os interesses dos Estados e dos cidadãos dos mesmos, colocando em causa a balança da justiça e equidade fiscais, comprometendo a distribuição da carga tributária e arrecadação de receita, sendo censurável do ponto de vista da solidariedade social e até do patriotismo. Por esta razão, a moral fiscal e o pagamento da justa quota-parte²⁰⁴ são dois dos argumentos principais, adotados pela doutrina, para a defesa do PFA enquanto comportamento inadmissível, imoral e autónomo. O planeamento fiscal agressivo, violaria, assim, uma espécie de “contrato social” entre a Administração Tributária e os cidadãos, reduzindo a moral fiscal e o bem-estar público. Já DAVID CAMERON, no jornal britânico “*The Telegraph*” de fevereiro de 2013, salientava que algumas formas de planeamento fiscal seriam tão agressivas que existiam questões morais que deveriam ser respondidas²⁰⁵.

Todavia, acreditamos que a autonomização do PFA apenas pela moralidade fiscal, não pode, como já referimos, subsistir. Porém, é de salientar, que não se concorda com o afastamento total da moral do âmbito da definição e dos limites do planeamento fiscal. A

²⁰⁴ Todavia, a “justa quota-parte” que deve ser paga pelos contribuintes, é um montante deveras subjetivo, dependente de diversos fatores, pelo que é impossível obtermos um conceito unitário e inequívoco da mesma.

²⁰⁵ V. TELEGRAPH, *David Cameron launches broadside at tax avoidance*, 2013. Disponível em <https://www.telegraph.co.uk/finance/economics/9876773/David-Cameron-launches-broadside-at-tax-avoidance.html>.

moral tributária pode auxiliar a densificar o conceito, através, por exemplo, do facto de no PFA os sujeitos passivos não contribuírem com a sua justa quota-parte, o que não pode é constituir um limite intrínseco para essa definição. O próprio mercado não é moral. Estamos perante um problema de economia de mercado e de concorrência fiscal desleal e não de moralidade, sendo que a própria tributação não resulta de um julgamento moral. Por essa razão, a moralidade pode constituir um limite perigoso ao nível da segurança jurídica e transparência, criando incertezas.

Assim, como não existe uma consonância na doutrina fiscal e nos estudos internacionais sobre a autonomização deste tipo de comportamentos e sobre os seus contornos, não nos parece que o planeamento fiscal agressivo possa ser introduzido no sistema fiscal como um tipo de princípio predominante ou prevalecente (“*overriding principle*”), ou como se de uma CGAA se tratasse, nem como uma regra de interpretação teleológica. Pode sim, constituir uma mudança na forma como o novo sistema de tributação internacional é entendido, auxiliando na perceção do novo paradigma tributário supranacional e globalizado, destinado a moldar os sistemas fiscais nacionais e internacionais, podendo mesmo ser usado na elaboração de princípios da boa governança corporativa fiscal, funcionando, também, como uma antecâmara de identificação de situações potencialmente abusivas, combatendo, numa fase primária, os seus efeitos.

É verdade que a autonomização do planeamento fiscal agressivo e a sua consagração como um novo limite ao planeamento fiscal, uma vez que não se encontra categórica e rigorosamente definido, pode levar a problemas concetuais e acarretar elevados níveis de insegurança jurídica. Contudo, acreditamos que, futuramente, pode ter a importante função de controlo de comportamentos que extravasam, de algum modo, a intenção do legislador fiscal, aquando da criação de um benefício fiscal inesperado, e que não sendo artificiais, não se enquadram na elisão ou fraude fiscal, nem se podem combater com a CGAA, restringindo, assim, o escopo operacional do conceito de “planeamento fiscal *intra legem*”, criando um novo comportamento tributário ou um novo limite ao planeamento fiscal. Este tipo de planeamento fiscal, que superaria, de algum modo, os limites do planeamento fiscal legítimo, “deslegitimaria” todos os esquemas de maximização tributária que se enquadrassem na chamada “área cinzenta”, que não se incluíssem na categoria do “abuso fiscal” ou fossem incertos quanto aos seus limites e, levaria a um modelo mais defensivo e analítico do planeamento fiscal.

Partilhamos, deste modo, da opinião de JOSÉ MANUEL CARRERO e ALBERTO SEARA sobre a inexistência de um conceito uniforme ou inequívoco de “planeamento fiscal agressivo”. Apesar de acreditarmos que, futuramente, pode vir a torna-se um conceito com uma autonomia uniformemente concordante em todos os estudos e textos normativos, as organizações e a doutrina internacional têm desenvolvido apenas uma noção instrumental do termo, um conceito político e não jurídico, para justificar o desenvolvimento de determinadas medidas e propostas destinadas a combater um conjunto de «anomalias fiscais», resultantes de um sistema fiscal internacional disfuncional e anacrónico, onde se incluem esquemas, operações ou estruturas com uma finalidade tributária, não artificiais, que conduzem a um modelo mais defensivo e analítico do planeamento fiscal, associado à necessidade de uma aprimorada coordenação fiscal entre os países. Contudo, há que trabalhar numa definição mais aprimorada, clara e objetiva. Esta incerteza conceptual que existe, nos tempos atuais, pode comprometer o princípio constitucional da segurança jurídica, uma vez que, podemos cair no erro de considerar que qualquer esquema de otimização fiscal ou esquema que vise alcançar menor nível de tributação caiba no âmbito deste planeamento fiscal agressivo ²⁰⁶. Por sua vez, hodiernamente, como não existe uma definição generalizada, tipificar um esquema de PFA como um comportamento ilegítimo, como sinónimo de elisão fiscal (planeamento fiscal *extra legem*) ou como um comportamento que se adequa com o planeamento fiscal *intra legem* dependerá, sempre, de uma análise e avaliação casuísticas e da definição e determinação dos limites ao planeamento fiscal que cada país empregue.

A única certeza que nos é dada quanto ao planeamento fiscal agressivo é relativa às consequências devastadoras para os Estados, para os contribuintes e para os negócios internacionais e nacionais. Do ponto de vista dos Estados, com o PFA, há uma arrecadação reduzida das receitas e um aumento dos custos das Administrações Fiscais, enfraquecendo os seus próprios sistemas tributários. Para os contribuintes, quando as normas tributárias possibilitam, às empresas, principalmente, a redução da sua carga tributária através do deslocamento dos seus lucros para fora das jurisdições nas quais operam, outros sujeitos passivos dessas jurisdições vão ter que assumir uma carga tributária muito mais elevada. No que concerne aos negócios, as empresas multinacionais que praticam um PFA arriscam a sua

²⁰⁶ Neste sentido, v. CARRERO, José Manuel Calderón/ SEARA, Alberto Quintas, *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, nº 44 , Intertax, Issue 3, 2016, p. 206-226.

reputação se a sua alíquota tributária efetiva for muito baixa e, as que não o praticam, encontram-se numa situação de desvantagem competitiva, num ambiente de concorrência extremamente desleal. Relativamente às empresas que atuam apenas num determinado Estado (pense-se em negócios familiares e empresas recentes e inovadoras), têm dificuldades acrescidas em competir com essas empresas multinacionais que utilizam esquemas de planeamento fiscal agressivo para obter um determinado benefício fiscal, distorcendo-se, assim, a igualdade das condições de concorrência²⁰⁷. Para além disso, o PFA tem um impacto negativo na motivação dos contribuintes em geral, uma vez que os sujeitos passivos cumpridores tendem a encará-lo como uma violação do contrato social.

5.6 Formas de combate ao planeamento fiscal agressivo

No seguimento da tentativa de delimitação terminológica a que nos dispusemos, concluímos que o fenómeno do planeamento fiscal agressivo se caracteriza pelo aproveitamento das falhas, lacunas, inadequações ou disfunções do sistema de tributação internacional, através de esquemas especialmente complexos, mas genuínos e não artificiais e, por isso com razões económicas válidas, que comprometem, no entanto, a justiça contributiva e a distribuição equitativa da carga tributária. Todavia, apesar de termos chegado a tais conclusões, considerámos, também, que a inexistência, na atualidade, de uma noção uniforme e inequívoca de planeamento fiscal agressivo, quer na doutrina, quer na jurisprudência e diplomas legais, obriga a que este fenómeno ainda não possa ser visto como um conceito jurídico, podendo sim, constituir uma mudança na forma como o novo sistema de tributação internacional é entendido, auxiliando na perceção do novo paradigma tributário supranacional e globalizado, que se destina a moldar os sistemas fiscais nacionais e internacionais, desempenhando um papel preventivo, podendo mesmo ser usado como uma antecâmara de identificação de situações potencialmente abusivas, atacando-as na sua origem.

²⁰⁷ V. , neste sentido, OCDE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, p.8. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

Constatámos, igualmente, que apesar do conceito de PFA estabelecer, ainda, apenas um conceito político e não jurídico e continuar a ser debatido e analisado de uma forma ambígua e imprecisa, com uma delimitação vaga e tumultuosa, se distingue, através do conceito que adotámos, do planeamento fiscal abusivo. Posto isto, e uma vez que o PFA comporta consequências devastadoras para os Estados, para os contribuintes e para os negócios internacionais e nacionais, cumpre-nos debater sobre as suas potenciais formas de combate, tendo, no entanto, em conta, aquelas que já foram referenciadas aquando do estudo do contributo da OCDE e da UE na densificação do conceito de PFA. Se, por um lado, existem medidas assumidas de combate ao planeamento fiscal abusivo, como são as cláusulas anti-abuso específicas e a CGAA, por outro, ao considerarmos que o fenómeno do PFA não se equipara ao planeamento fiscal abusivo, perfilhamos também da opinião que as suas formas de combate não serão necessariamente as mesmas.

Em 2016, surgiu uma Diretiva do Conselho Europeu (“Diretiva ATAD”)^{208 209}, impulsionada pelas conclusões dos relatórios finais das 15 ações do projeto do G20 e da OCDE sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS), que estabelece regras contra as práticas de planeamento fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado. Um dos objetivos dessa Diretiva era a implementação de medidas para combater situações em que os contribuintes tiram partido das disparidades entre os sistemas fiscais nacionais, através das chamadas assimetrias híbridas. Os resultados de tais situações adulteram as decisões das empresas no mercado interno, podendo dar origem a um ambiente de concorrência fiscal desleal, tornando-se imperativo restabelecer a confiança na equidade dos sistemas fiscais para permitir que os governos exerçam eficazmente a sua soberania fiscal. A proposta de Lei n.º 177/XIII que deu origem à Lei n.º 32/2019 e que transpôs a diretiva referida anteriormente foi debatida e aprovada, na generalidade, na reunião plenária de 8 de Março de 2019. Nesta reunião, foi realçado o facto do combate às práticas agressivas ser de mui penosa execução, uma vez que tais atuações possuem, em si mesmo, uma aparência de legalidade, constituindo uma fonte de desigualdades inaceitáveis, que concede uma vantagem competitiva às empresas incumpridoras, face às cumpridoras.

²⁰⁸ DIRETIVA (UE) 2016/1164 DO CONSELHO, de 12 de julho de 2016. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=PT>.

²⁰⁹ A Diretiva (UE) 2016/1164 foi modificada pela Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho, de 29 de maio de 2017, que a altera no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros.

Ao sabermos de antemão que esta Diretiva tinha sido inspirada pelo plano BEPS, impulsor do estudo do planeamento fiscal agressivo, as expectativas eram elevadas e as suas promessas esperançosas. Todavia, ficou-se aquém das expectativas, uma vez que o diploma continua a não estabelecer normas eficazes para o combate ao planeamento fiscal agressivo, nem limites para o mesmo. A proposta de Lei e a própria Lei n.º 32/2019, apesar de terem vindo alterar a CGAA e a regulação das assimetrias híbridas com países terceiros, não foram eficazes no combate ao planeamento fiscal agressivo e, nem sequer mencionam este problema nem o da dupla não tributação a que ele conduz. Por exemplo, a CGAA continua a exigir-nos a não genuinidade dos negócios dos sujeitos passivos, que não existe no PFA. Assim, apesar de na legislação nacional existir um preceito, que transpõe uma Diretiva relativamente recente e que se ocupa do tratamento de esquemas deste tipo, o legislador europeu, ao criá-lo, não se preocupou com o fenómeno do PFA, mas apenas com o do planeamento fiscal abusivo, o que é criticável, pela ascensão, pós-BEPS, de informação e estudos internacionais sobre as consequências prejudiciais do PFA, que tornavam o legislador perfeitamente consciente do problema da agressividade existente em alguns esquemas de planeamento fiscal adotados pelos contribuintes. Por estes motivos, percebemos que não é pela nova legislação que podemos obter formas de combate eficazes ao fenómeno do PFA e, por isso, impõem-se o direcionamento para caminhos diferentes.

O combate ao PFA tem vindo a ser efetuado através de ações unilaterais e bilaterais do Estados. As primeiras, assumidas pela Administração Fiscal de um só Estado são, na maior parte das vezes, ações de inspeção fiscal. Todavia, a realização de uma inspeção fiscal nem sempre resulta na obtenção dos objetivos predefinidos. É um processo demorado e demasiado oneroso para as Administrações Fiscais. Não nos parece, por isso, que seja pelas inspeções fiscais que possa passar o combate ao PFA, uma vez que, as empresas que normalmente o praticam, atuam em diversas jurisdições, não conseguindo a Autoridade Tributária de um país percorrer todo o tipo de situações, nem proceder à inspeção das atividades realizadas noutros países, uma vez só tem controlo sobre questões fiscais relacionadas com o seu território (como diz o provérbio popular, “é como encontrar uma agulha num palheiro”).

Relativamente às ações bilaterais, a utilização mais dinâmica destes mecanismos, passa pela celebração, entre dois Estados, de convenções para evitar a dupla tributação internacional, seguindo, normalmente a Convenção Modelo da OCDE. No seu artigo 26º, a

CMOCDE estabelece uma importante medida preventiva a ter em consideração na luta contra o PFA, um sistema cooperativo de troca de informações entre os Estados: “as autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou pôr em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção”²¹⁰. Porém, em muitos casos, a preocupação exacerbada em evitar a dupla tributação através destas convenções, proporciona o surgimento da “dupla não tributação” involuntária. Apesar disso, consideramos que estes regimes de troca de informações podem ter um efeito positivo no combate ao PFA, propondo-se, no entanto, a revisão dos acordos de dupla tributação para que eles não sejam, na sua índole, acordos de “dupla não tributação”, que fomentam o recurso ao planeamento fiscal agressivo.

Assim, como já vimos, um dos principais obstáculos para as autoridades fiscais é a falta de informações úteis que permitam uma avaliação tempestiva e eficaz dos riscos para os sistemas tributários decorrentes do PFA, que lhes possibilitem fazer um uso eficiente dos recursos disponíveis para o seu combate. Por isso mesmo, a OCDE e a UE, em muitos dos seus relatórios, têm vindo a propor um conjunto de procedimentos de informação prévia e de transparência que as entidades devem adotar para dissipar os fenómenos da elisão fiscal e do planeamento fiscal agressivo, através da disponibilização de informações oportunas, tempestivas, específicas e abrangentes, num estágio inicial. Na nossa opinião, apesar de não resolver o problema, pode ser através de regimes de informação que se podem evitar muitos dos efeitos nocivos dos esquemas de planeamento fiscal agressivo.

Em 2018, surgiu a Diretiva 2018/822 do Conselho Europeu, inspirada na Ação 12 do Projeto BEPS, que veio alterar a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar, estabelecendo e impondo aos intermediários a obrigação de comunicarem os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos. A Diretiva ainda não foi transposta para a legislação portuguesa, no entanto, importa salientar que, o legislador português, numa atitude vanguardista, desde 2008, já tinha instituído um conjunto

²¹⁰ Cf. nº1 do artigo 26º da CMOCDE.

de deveres de informação e esclarecimento à administração tributária de esquemas de planeamento fiscal abusivo ou agressivo, através do Decreto-Lei n.º 29/2008.

Como supra referido, o legislador português foi pioneiro na adoção destes regimes de comunicação, destacando-se na elaboração do Decreto-Lei 29/2008 que consagra obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Fiscal sobre esquemas ou atuações de planeamento fiscal agressivo ou abusivo, controlando, por sua vez, a atividade de consultadoria fiscal. A utilização conjunta das expressões “planeamento fiscal abusivo” e “planeamento fiscal agressivo”, no preâmbulo deste normativo, não nos parece inocente. Por essa razão, cremos que, o legislador português, através deste Decreto-Lei, ao estabelecer procedimentos que habilitam a Administração Fiscal com os conhecimentos necessários para enfrentar com sucesso, tempestivamente e com custos reduzidos, esquemas e atuações de planeamento fiscal, tencionava capacitar a AT de um conjunto de reações, quer para o planeamento fiscal abusivo, quer para o planeamento fiscal agressivo, conferindo autonomia aos dois conceitos²¹¹.

Por essa razão, partilhamos da opinião de MARTA CALDAS, quando nos ensina que o regime deste Decreto-Lei consagra dois tipos de reações distintas, uma de carácter repressivo consagrada no artigo 15º, que constitui uma verdadeira sanção reconstitutiva ao planeamento fiscal abusivo, e outra, no artigo 13º, de carácter preventivo, que vem dar uma possível resposta ao problema do PFA²¹². Isto é, o artigo 15º²¹³, confere uma reação repressiva ao abuso fiscal, determinando a divulgação de esquemas abusivos, artificiais e sem qualquer justificação económica, admitindo a sua requalificação, correção ou determinação do competente procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso (o nº 2 do artigo 38º da LGT ou normas especiais anti-abuso). Todavia, como já referimos supra, o PFA não se coaduna nem com a aplicação de medidas específicas anti-abuso, nem com a CGAA, uma vez que não se encontram verificados todos os elementos para a sua aplicação (principalmente, o carácter artificioso ou não genuíno dos esquemas ou construções).

²¹¹ Este diploma vem, assim, concretizar as recomendações da OCDE e da União Europeia.

²¹² CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, pp. 130-139.

²¹³ O artigo 15º dispõe o seguinte: “O director-geral dos Impostos, para efeitos de prevenção da fraude e evasão fiscais, procede à divulgação pública, através da página eletrónica desta instituição na Internet, do entendimento da Direcção-Geral dos Impostos de que certo esquema ou atuação de planeamento fiscal, descrito em termos gerais e abstratos, é reputado abusivo e pode ser requalificado, objeto de correções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso”.

Desta forma, a verdadeira reação do Decreto-Lei ao planeamento fiscal agressivo, uma vez que este continua a constituir um conceito vago e ambíguo, é de natureza preventiva estando consagrada no seu artigo 13º: “compete ao diretor-geral dos Impostos receber e tratar todas as comunicações relativas a esquemas ou atuações de planeamento fiscal efetuadas ao abrigo do presente decreto-lei, determinando o seu estudo, conceção e proposta de medidas legislativas e regulamentares sempre que o julgue necessário em face do tipo, natureza, relevo e utilização do esquema de planeamento fiscal”²¹⁴. Cabe ao Diretor-Geral dos Impostos, por força do artigo 13º do DL 29/2008, determinar o tratamento de todas as informações e comunicações relativas a esquemas de planeamento fiscal a que o DL se refere. Uma vez recebidas, concernirá às Autoridades Fiscais o estudo das medidas legislativas e regulamentares para, se necessário, alterar a legislação vigente e proceder à divulgação de que certo esquema é considerado agressivo. Aqui, sustenta-se uma verdadeira reação de natureza preventiva, podendo dizer-se que, parece que o legislador, ao prevenir a adoção futura de um determinado esquema, que acarreta desigualdades fiscais e que põe em causa a distribuição da carga tributária, quis consagrar uma verdadeira medida reativa ao fenómeno do PFA, distinguindo-o daquela que se destina ao planeamento fiscal abusivo. É de salientar, que este procedimento tem como objetivo primordial fortalecer as relações entre a AT e os sujeitos passivos, através destes regimes de informação que têm um efeito dissuasivo na adoção de comportamentos de planeamento fiscal, que provocam desequilíbrios na distribuição da carga tributária e põem em causa os princípios da equidade e justiça fiscal.

É desta forma que consideramos de extrema importância o artigo 13º do Decreto-Lei 29/2008 no combate ao PFA, quer pela regulação do setor da consultadoria fiscal que faz, quer pelo reforço da transparência e efeito dissuasor que tem na adoção de esquemas agressivos. Todavia, como os comportamentos que se integram no PFA ainda continuam por definir, quer pelas legislações nacionais, quer pelos estudos internacionais e europeus, e dependem sobretudo de pressupostos subjetivos, a concretização da sua reação neste artigo 13º, pode conduzir à comunicação prévia de todas as situações dúbias, ampliando de tal forma o regime em causa que, serão objeto de comunicação esquemas de planeamento fiscal *scritu sensu*, sobrecarregando a AT com a análise de mais situações, do que aquelas que

²¹⁴ Cf. nºs 1 e 2 do artigo 13º do Decreto Lei 29/2008.

poderiam estar abrangidas pelo normativo. É um risco que o legislador tem que correr, no sentido de aperfeiçoar o combate a este tipo de condutas.

Com efeito, constituindo o PFA um conceito político e não jurídico, a principal forma para se enfrentar este fenómeno passa pela adoção de diversas formas de cooperação mútua e troca de informações, através da melhoria da transparência entre as autoridades fiscais de diversos países já que, muitas das vezes, um país não tem capacidade para coletar essas informações de forma isolada. Por essa razão, defendemos que o combate ao PFA passa pela obtenção de informações coerentes de alto nível, mediante um formato padronizado em todas as jurisdições.

Porém, devemos encontrar novas soluções para este problema que podem passar, eventualmente, pelo aperto da vigilância dos grandes grupos internacionais, por uma nova abordagem comum da tributação das empresas ou pelo controlo e regularização aprimorados do papel dos consultores fiscais. A feroz concorrência existente na área da consultadoria fiscal e o facto de se considerar uma profissão auto-regulada em alguns países, são propícios à criação de um ambiente de promoção, por parte dos daqueles, de esquemas de alto risco, que envolvem uma complexidade tal, que conseguem combinar as disparidades e lacunas da tributação entre países, alcançando um resultado fiscal inesperadamente mais favorável.

Apesar do Decreto-Lei 29/2008 proceder a uma regulação do setor da consultadoria fiscal, não parece ter sido fulminante na resolução desta questão e, por isso, há que adotar novas regras para legislar e regulamentar este setor.

Numa proposta mais irreverente para uma possível reação ao PFA, se considerarmos que a CGAA é restritiva, por não prever situações de utilização de esquemas agressivos, em que existem comportamentos genuínos que, no entanto, colocam em causa a distribuição justa da carga tributária e os princípios da igualdade e justiça fiscal, podemos considerar o seu alargamento, numa medida justificada e proporcional, para que tais comportamentos nela se prevejam, abrangendo mais situações que não só a artificialidade (não genuinidade) e o abuso das formas jurídicas. No entanto, também podemos cair no subjetivismo exacerbado, que gera insegurança jurídica e que permite que qualquer tipo de planeamento fiscal possa ser considerado agressivo, sendo desconsiderado nos seus efeitos fiscais, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência.

A Diretiva 2016/1164, já referenciada neste ponto, que foi transposta para a legislação nacional pela Lei n.º 32/2019 e, que veio alterar a CGAA, não se opunha a disposições nacionais ou convencionais destinadas a garantir um nível de proteção mais elevado da matéria coletável do imposto sobre as sociedades a nível nacional. Todavia, se a própria CGGA, na sua redação atual, já pode cair no subjetivismo aquando da sua interpretação, imaginemos se se considerassem na sua aplicação esquemas com razões económicas válidas e sem o predicado da artificialidade. Comportaria um acréscimo do grau de insegurança jurídica em torno de uma questão que, já por si, é complexa e incerta.

É necessário, por isso, instituir cada vez mais regras para reforçar o nível de proteção dos sistemas fiscais contra esquemas de planeamento fiscal agressivo, por exemplo através de instituições como a União Europeia. Todavia, a jurisdição da UE está confinada a apenas vinte e oito Estados-membros e, mesmo no seio desses vinte e oito, só poderá legislar através de disposições gerais, deixando a execução das regras para os próprios EM, uma vez que são estes que estão na posição ideal para precisar os elementos específicos dessas disposições, que melhor se adequem aos seus sistemas fiscais, continuando a depender os pressupostos de execução dessas normas da decisão política de cada um e do seu nível de tolerância aos planeamento fiscais realizados pelo sujeito passivo. Torna-se, no entanto, essencial, o estabelecimento e criação de um nível mínimo comum de proteção dos Estados-Membros contra a prática de esquemas de PFA.

As instituições internacionais, como a UE e a OCDE têm trabalhado e desenvolvido o conceito de planeamento fiscal agressivo em muitos dos seus estudos. Contudo, as incongruências e ambiguidades são notórias, existindo em tal definição, um conjunto alargado de conceitos indeterminados. Contudo, acreditamos que deve subsistir uma aplicação efetiva das medidas por elas adotadas, principalmente no que concerne aos compromissos assumidos no âmbito do plano BEPS, de modo coerente e coordenado entre os Estados. A reação ao PFA exige um esforço soberano e uma cooperação internacional absoluta, explorando-se novas vias de colaboração para identificar e desafiar esquemas deste tipo, para se chegar a uma noção global e harmonizada, sendo possível ajustá-la ao pluralismo jurídico que lhe é adjacente. Apesar das instituições internacionais estarem a desenvolver um trabalho sem precedentes, parece que ainda não é suficiente. A cooperação internacional é a única maneira de enfrentar o problema do planeamento fiscal agressivo,

uma vez que a ação independente, como já vimos, reconduz a distorções na interação de medidas nacionais distintas, que edificam a principal alavanca para o PFA.

*“A ausência de governação global e europeia
leva o barco à deriva e à ausência de
consequências”²¹⁵*

²¹⁵ Cf. DOURADO, Ana Paula, *Estratégia da OCDE para combater evasão fiscal pronta no final de 2015*, Diário Económico, 14 de Fevereiro de 2014, Disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/diarioeconomico14fevobserva.pdf>.

6- Conclusões

1- A crise financeira mundial, que se acentuou em 2008, e todos os efeitos dela emergentes, vieram, impreterivelmente, aumentar a necessidade de arrecadação das receitas dos Estados e, por conseguinte, a carga tributária assumida pelos contribuintes, que despertaram, ferozmente, pela procura de soluções de minimização fiscal. Por sua vez, a globalização exasperante a que temos assistido, trouxe à tona a inconsistência e insuficiência dos quadros legislativos tributários, que não conseguem acompanhar os impactos de um mundo sem fronteiras. Por sua vez, a globalização e a abertura dos mercados a um espectro muito mais amplo de contribuintes conduziram, impreterivelmente, a um incremento da interação dos sujeitos passivos com outros sistemas fiscais e a um acréscimo da concorrência fiscal das empresas, que se sentem cada mais pressionadas para encontrar soluções que ocasionem a minimização dos seus encargos fiscais. Ademais, as novas e poderosas tecnologias de informação vieram trazer incertezas propícias de tudo o que é inovador, disseminando dúvidas relativas à aplicação da lei fiscal e aumentando as possibilidades de aproveitamento das lacunas legislativas para diminuir a carga fiscal dos sujeitos passivos.

2- Dentro de um sistema financeiro globalmente liberalizado e, mesmo no interior de uma determinada jurisdição, é totalmente legítima a procura pela diminuição das obrigações fiscais dos sujeitos passivos, através de uma aprimorada e adequada gestão fiscal, que designamos de planeamento fiscal. As condutas adotadas ao abrigo do planeamento fiscal dos contribuintes consubstanciam-se na adoção de certo tipo de comportamentos, que ocasionam a diminuição ou a postergação da carga fiscal a suportar. Assim, quando lícito, é um direito de gestão fiscal dos contribuintes, permitido e, até, incentivado pelo próprio legislador fiscal, que se concretiza no princípio da autonomia privada e na liberdade de atuação do sujeito passivo, bem como, no princípio da liberdade de gestão fiscal plasmados nos artigos 61º, 80º, alínea c), e 86º da CRP, ou seja, o contribuinte deve poder tomar as suas decisões com toda a liberdade, correndo os respetivos riscos, optando pela via tributariamente menos onerosa de consumir a gestão do seu negócio, desde que tal seja efetuado através de um conjunto de permissões normativas ou omissões propositadas por parte do legislador fiscal.

3- Todavia, no período em que vivemos, onde se assistiu a uma acentuada crise económica mundial, a um consequente aumento da carga tributária e ao incremento da concorrência fiscal das empresas resultante da globalização, a procura de soluções para minimização do benefício passa, muitas das vezes, pela adoção de comportamentos agressivos, elisivos ou fraudulentos, que resultam no pagamento de imposto muito mais reduzido do que aquele que seria suportado através de um planeamento fiscal conforme à lei e aos fins estipulados pela mesma.

4- Assim, a par das condutas fiscalmente lícitas, de obtenção de uma redução ou mitigação da carga fiscal (planeamento fiscal *intra legem*), que são oportunizadas e incentivadas pelo próprio legislador fiscal, há que registar outros três tipos de comportamentos que têm vindo a ser associados ao planeamento fiscal- o planeamento fiscal *contra legem* (a fraude fiscal), o planeamento fiscal *extra legem* (elisão ou planeamento fiscal abusivo) e, ainda, o fenómeno recente do planeamento fiscal agressivo. O ponto de partida é, necessariamente, o reconhecimento da existência de uma característica comum aos vários tipos de condutas dos contribuintes: a eliminação ou a redução da carga fiscal. Contudo, a fixação das fronteiras entre o planeamento fiscal legal, lícito e incentivado pelo legislador, e outras condutas relacionadas com o mesmo, constitui uma tarefa árdua e de mui penosa execução, que implica uma constante análise casuística.

5- Na fraude fiscal (planeamento fiscal *contra legem*), há uma violação direta e intencional das normas fiscais, realizada em desfavor do Estado e uma transgressão de um dever de cooperação do sujeito passivo, que a lei tipifica como crime ou como contraordenação fiscal. Já o planeamento fiscal *extra legem* concretiza-se numa poupança fiscal “antijurídica”, mas lícita, apesar de contrariar princípios fundamentais do ordenamento jurídico. Sustenta-se no aproveitamento da mais ampla esfera de liberdade permitida aos particulares e das ambiguidades e lacunas existentes na lei. As ações efetuadas ao abrigo do planeamento fiscal *extra legem* não são ilegais, mas são utilizadas em desconformidade com o espírito, *ratio* e teleologia das normas jurídicas e dos valores que estruturam o sistema tributário. Estes últimos comportamentos situam-se numa zona fronteira frágil e, daí, a razão, de uma análise mais aprofundada.

6- O planeamento fiscal acolhe o seu mais elementar fundamento na liberdade de gestão fiscal dos contribuintes, consagrada nos artigos 61º, 80º, alínea c) e 86º da CRP, que

pressupõe que os agentes económicos sejam livres de tomar as suas decisões fiscais, promovendo o que, na sua opinião, consideram uma boa gestão fiscal, correndo os riscos que lhe são inerentes. Porém, esta liberdade, apesar de constitucionalmente prevista, deve ter natureza limitada e não absoluta. Quando a atividade de gestão do sujeito passivo cause danos para a coletividade, pondo em causa o artigo 103º da CRP, através de práticas agressivas, elisivas ou fraudulentas, o Estado tem o direito de a comprimir, uma vez que há uma interferência dos sujeitos passivos na esfera jurídica dos Governos, não estando a gerir as suas próprias atividades, mas sim, a imiscuir-se na gestão de negócios do próprio Estado, ou seja nos impostos, não tenho legitimidade para tal. Tal compressão deve ser justificada à luz do estritamente necessário e proporcional à prossecução dos seus fins.

7- A evolução jurisprudencial do TJUE, levou a que se avançasse para a adoção de um princípio geral de proibição de abuso, destacado em diversos dos seus acórdãos. Ademais, a partir do estudo e análise da jurisprudência do mesmo, concluiu-se pela existência dos dois elementos indispensáveis e tendentes à averiguação da existência de um comportamento abusivo: o elemento objetivo e o elemento subjetivo. O primeiro concretiza-se pela obtenção da vantagem fiscal atribuída pela legislação comunitária ser contrária ao objetivo prosseguido pela mesma; e o segundo pela finalidade essencial das transações em causa ser a obtenção de vantagens fiscais (criando artificialmente as condições exigidas para a sua aquisição). Concluiu-se, ainda, que esquemas com razões economicamente válidas não podem ser considerados abusivos. Destarte, segundo o TJUE, para estarmos perante uma conduta abusiva, a artificialidade do esquema do sujeito passivo terá que ser total, assim como a inexistência de razões economicamente válidas.

8- Quanto ao conceito de planeamento fiscal abusivo no Direito Internacional, as diversas instituições, como a ONU e a OCDE, realçaram as suas preocupações relativas à aplicação das leis tributárias dos Estados, que se tornou mais difícil devido à liberalização dos mercados de capitais, à globalização e aos avanços das tecnologias de comunicação. Para a ONU, os comportamentos abusivos corresponderiam a uma tentativa de reduzir os impostos devidos por meios legais, mas artificiais, através do aproveitamento das lacunas e ambiguidades da lei sem, no entanto, a infringir. Já para a OCDE, seriam tipos de esquemas dos contribuintes, destinados a reduzir a sua responsabilidade fiscal que, embora formalmente legais, estariam em contradição com o espírito e intenção subjacentes à lei fiscal. No contexto internacional o planeamento fiscal abusivo corresponde, assim, a um

respeito da forma da lei, através da utilização de meios legais, mas artificiais, obtendo-se um benefício fiscal que não se encontra no escopo que a norma de incidência confere.

9- O combate ao abuso por parte da OCDE, passa, em grande medida, pelo plano BEPS, através da criação de mecanismos “anti-elisivos” distintos dos tradicionais, admitindo a legitimidade para esse efeito, da qualificação dos negócios atendendo à substância em detrimento da forma e a aceitação de novas cláusulas anti-abuso, que visam contrariar a utilização de esquemas artificiais de obtenção de vantagens fiscais não legitimadas pelas normas tributárias. Todavia, continua sem existir uma definição generalizada de planeamento fiscal abusivo, encontrando-se, em grande medida, delimitado em contraposição à *tax evasion* (fraude fiscal).

10- No ordenamento jurídico português, há uma tentativa de controlo deste tipo de esquemas abusivos, *a priori*, através das medidas de obrigação de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Tributária, previstas no Decreto-Lei nº 29/2008, e *a posteriori*, pelas cláusulas específicas anti-abuso e pela CGAA. No entanto, a reação primordial do sistema fiscal português, ao planeamento fiscal abusivo, passa pela CGAA, prevista no artigo 38º, nº 2 da LGT, que identifica, na sua nova redação, a não genuinidade, a falta de razões economicamente válidas e a contrariedade ao escopo da norma como alguns dos limites ao planeamento fiscal, que, uma vez ultrapassados, dão lugar a uma sanção pelo comportamento abusivo. A nova CGAA, introduzida pela Lei nº 32/2019 de 03/05 faz uma alusão mais acentuada ao princípio da substância sobre a forma, que mais não é do que a exigência de que as operações económicas sejam consideradas atendendo à sua substância e não apenas à sua forma legal. Apesar disso, verifica-se uma utilização incipiente deste preceito, derivada das suas dificuldades de interpretação e da utilização de conceitos indeterminados, e do facto de operar em situações de fronteira, em que é difícil compreender onde termina o planeamento fiscal legítimo e começa o planeamento fiscal ilegítimo. Acreditamos, por isso, que deve existir uma melhor calibração da mesma.

11- Ao planeamento fiscal abusivo tem sido associado o conceito vago e ambíguo de planeamento fiscal agressivo. Um fenómeno relativamente recente e associado à intensa globalização a que assistimos nos últimos anos. Todavia, nada sabíamos sobre a sua concetualização e, por sua vez, também não compreendíamos se estaríamos perante um conceito autónomo ou um sinónimo de planeamento fiscal abusivo, associado à sua vertente

internacional. Por essa razão, predispusemo-nos à realização de um estudo aprofundado do fenómeno do PFA.

12- Na OCDE, o planeamento fiscal agressivo é considerado como um fenómeno que se funda no aproveitamento das disparidades das normas fiscais e das lacunas geradas pela interconexão dos diferentes sistemas fiscais, que através do não pagamento da justa quota-parte dos sujeitos passivos, gera desequilíbrios ao nível da balança da justiça e igualdade fiscais. Num dos seus relatórios, a OCDE, enfatiza a existência não só de situações artificiais a serem combatidas, mas também de circunstâncias reais, caracterizadas pelo propósito de obtenção de uma vantagem não prevista, que conduzem a uma redução da receita fiscal indesejada pelo legislador, sendo inaceitáveis e condenáveis do ponto de vista fiscal. O que nos leva a crer que é assumida pela OCDE, aquando do combate a práticas que colocam em causa a justiça fiscal, a diferença existente entre o planeamento fiscal abusivo (situações artificiais) e o planeamento fiscal agressivo (situações reais, mas complexas). No contexto do BEPS, procurou-se, também, densificar e delimitar o conceito de planeamento fiscal agressivo, não existindo, no entanto, uma definição clara e objetiva do mesmo. A noção permanece bastante genérica, deixando diversos espaços abertos para interpretação. Há uma falta de segurança e uma ambiguidade nas definições conferidas pela OCDE, que já existia, ainda que de forma mais moderada, aquando da delimitação do planeamento fiscal abusivo.

13- O planeamento fiscal agressivo, para a Comissão Europeia, consiste no aproveitamento dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, com vista à redução das obrigações fiscais. Para a Comissão, existem dois tipos de condutas dos sujeitos passivos: as complexas e artificiais, que se traduzem no abuso das normas fiscais, e as complexas e não artificiais que acarretam outro tipo de preocupações. No combate a estes fenómenos, a UE insiste na necessidade de divisão igual da quota-parte, assegurando o cumprimento do princípio da justiça e equidade, devendo os agentes económicos contribuir, de igual forma, para o reforço do sistema fiscal. O PFA comprometeria a distribuição equitativa da carga tributária (“*tax fair share*”), uma vez que os sujeitos que o praticam contribuem muito menos do que aqueles que se abstêm de tais práticas, causando uma concorrência fiscal desleal desmedida. Por sua vez, o Parlamento Europeu adotou uma série de Resoluções onde considera que o PFA se consubstancia na adoção de um determinado esquema que se destina à redução da carga fiscal do contribuinte, através da exploração dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou da arbitragem entre dois

ou mais sistemas fiscais, que gera um benefício fiscal inesperado e põe em causa os princípios da igualdade e capacidade contributiva, considerando ainda que, os principais fatores que o impulsionam são os vazios legais, as assimetrias legislativas, a falta de coordenação, de cooperação na troca de informações e de transparência entre países.

14- No preâmbulo do Decreto-Lei nº 29/2008, respeitante aos deveres de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Tributária, verifica-se a adoção de dois conceitos dentro do fenómeno do planeamento fiscal: o planeamento fiscal agressivo ou abusivo. A nossa lei usa uma conceção muito ampla de planeamento fiscal, não existindo qualquer alusão a operações artificiais ou a esquemas agressivos, não sendo por isso claro, a que tipo de comportamentos se refere o DL supra aludido. No entanto, para os defensores da autonomização do conceito de PFA, a referência a estes dois tipos de comportamento, de forma conjunta, constituiria uma confusão conceptual do legislador, uma vez que se tratariam de duas realidades distintas. Desta forma, para efeitos de aplicação daquele normativo, teríamos, por um lado, operações artificiais ou não genuínas, de planeamento fiscal abusivo, sem justificação de carácter económico, combatidas pelo artigo 15º do diploma e, por outro, esquemas complexos, com justificação económica, que provocassem graves prejuízos e desequilíbrios na justiça e equidade fiscais, aos quais corresponderia uma sanção preventiva prevista no seu artigo 13º.

15- A discussão pela moralidade fiscal, prendeu-se com o facto de ser através dela que, alguma doutrina, autonomiza o fenómeno do planeamento fiscal agressivo. A moral tributária consubstancia-se numa crença, por parte dos contribuintes, quanto a um dever, perante o Estado, de pagar os impostos exigidos por lei, e numa obrigação para com os outros membros da comunidade do pagamento da sua justa quota-parte. Aquilo que mais “mina” a confiança dos cidadãos é terem alguém ao seu lado, seu igual, que não paga o imposto, não cumprindo com as suas obrigações. Se existirem pessoas que não cumprem com os seus deveres fiscais, os que cumprem vão acarretar com um esforço fiscal maior, o que coloca em causa a balança da justiça e igualdade fiscais. Há uma necessidade de assegurar que todos paguem a sua quota-parte. Na verdade, a moral e o direito fiscal “entrelaçam-se”, sendo a censura moral cada vez mais recorrente na vida dos contribuintes. Contudo, é nossa convicção, que a autonomização do conceito de PFA não pode estar totalmente atrelada a “pautas morais”, sendo que a moral está ao lado do Direito, mas nunca acima dele. Ademais, acreditamos que a atribuição do estigma de “imoral” a um planeamento fiscal agressivo e a

sua consideração como um dos motivos que permite autonomizá-lo e distingui-lo do planeamento fiscal abusivo, desponta, como uma tentativa, muitas das vezes errónea, de se superarem as dificuldades que emergem da inaptidão do legislador em acompanhar as mutações aceleradas dos comportamentos dos contribuintes e da sua incapacidade de, tempestivamente, os impedir.

16- O planeamento fiscal agressivo surge associado ao planeamento fiscal abusivo, constituindo duas condutas que não são expressamente proibidas por lei. O planeamento fiscal abusivo é, assim, concatenado a uma utilização de formas artificiais ou não genuínas, incongruentes entre motivos, operações e finalidades, caracterizadas por se consubstanciarem em condutas desprovida de razões económicas válidas, que contornam ilegitimamente as normas de incidência tributária. Para os defensores da autonomia do planeamento fiscal agressivo, este consistiria na adoção de determinadas condutas imorais, que aproveitam as disparidades e tecnicidades das leis fiscais, de forma a proporcionar uma redução da carga fiscal não intencionada pelo legislador fiscal. Ao contrário do que acontece no planeamento fiscal abusivo, no PFA, existem verdadeiras intenções económicas, sem qualquer recurso à artificialidade, que, no entanto, também comprometem os princípios da justiça e equidade fiscais, uma vez que criam desigualdades na distribuição da carga tributária.

17- Partilhamos a posição daqueles autores, em quase tudo o que foi exposto no ponto anterior, particularmente, no que concerne à não verificação do elemento “artificialidade” na obtenção da vantagem fiscal no PFA e, conseqüentemente, à existência de razões económicas válidas neste tipo de esquemas. O que nos leva a crer que a artificialidade assume um papel nuclear na distinção entre este tipo de comportamentos, especialmente agressivos, e o planeamento fiscal abusivo. Se é verdade que o abuso pressupõe agressividade, o contrário já não pode ser aferido. Isto é, existem comportamentos que visam o aproveitamento das disparidades dos sistemas fiscais e que, pelas suas verdadeiras razões económicas, são considerados especialmente agressivos, mas não abusivos.

18- Já no que concerne à autonomização do conceito pela moral tributária (*tax morality*) e pela consciencialização da cidadania fiscal, somos um pouco mais céticos. Para os defensores desta ideologia, embora as condutas agressivas sejam fiscalmente admissíveis, não seriam aceitáveis do ponto de vista da moral fiscal. Apesar de impressionar, o argumento não convence, até porque a moralidade e justiça são noções extrajurídicas vagas e

indefinidas, não sendo consideradas suficientes para a autonomização deste tipo de atuações e, por isso, é que fomos mais longe neste trabalho. A moral não constitui um princípio jurídico, não podendo ser utilizado como um cânone interpretativo da lei fiscal. Porém, concluímos que, apesar de não poder constituir o motivo exclusivo, pode auxiliar na autonomização do PFA através, por exemplo, do facto dos sujeitos passivos não cumprirem com a sua justa quota-parte. Continuamos, no entanto, a preferir a utilização do termo “opções fiscais audaciosas”, em vez de “ímorais”.

19- A inexistência, na atualidade, de uma noção uniforme e inequívoca de PFA, obriga a que este fenómeno ainda não possa ser visto como um conceito jurídico, podendo sim, constituir uma mudança na forma como o novo sistema de tributação internacional é entendido, auxiliando na perceção do novo paradigma tributário supranacional e globalizado, que se destina a moldar os sistemas fiscais nacionais e internacionais, desempenhando um papel preventivo, podendo mesmo ser usado como uma antecâmara de identificação de situações potencialmente abusivas, atacando-as na sua origem. Todavia, acreditamos que sendo no futuro, objeto de uma correta concetualização por parte da doutrina, jurisprudência e estudos internacionais, possa estabelecer novos limites ao planeamento fiscal, criando um novo comportamento tributário, restringindo, assim, o escopo do planeamento fiscal *intra legem*. “Estabelecer limites é fortalecer a legalidade e a segurança jurídica”²¹⁶.

20- Não obstante a densificação a que deve estar sujeita num futuro próximo, deixamos aqui uma noção, que na nossa opinião, é a que se mais adequa à definição das condutas integrantes no fenómeno do PFA: “aproveitamento das falhas, lacunas, tecnicidades e disfunções do sistema de tributação internacional que proporcionam uma redução da carga fiscal não intencionada pelo legislador, através de esquemas especialmente complexos e audaciosos, mas genuínos e não artificiais e, por isso, com razões económicas válidas, que acarretam, no entanto, uma diminuição significativa de receitas para os Estados e, por sua vez, comprometem a justiça contributiva e a distribuição equitativa da carga tributária e geram uma dupla não tributação ou uma tributação anormalmente baixa”. Estes comportamentos distinguem-se, assim, quer do planeamento fiscal *scitu sensu*, uma vez que não constituem um comportamento oportunizado pelo legislador e resultam na produção de desequilíbrios

²¹⁶ Cf. CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF, Almedina, 2016, p. 152.

na distribuição da carga fiscal, quer do planeamento fiscal abusivo. Deste modo, numa abordagem mais prática, teríamos o seguinte esquema:



Figura 1 Limites do planeamento fiscal (com integração do PFA como comportamento autónomo).

21- Sendo um conceito que se diferencia do planeamento fiscal abusivo e que constitui um problema para as administrações fiscais, é necessário estabelecer possíveis reações de combate ao planeamento fiscal agressivo. Como nestes casos não há verificação de todos os elementos da CGAA (nomeadamente, a artificialidade ou não genuinidade e a violação dos objetivos da norma), não há possibilidade de ser aplicada. Também vimos que a OCDE e a UE têm tentado combater estas condutas, particularmente, através do emprego de mecanismos de informação e comunicação mais eficazes, que permitam uma avaliação tempestiva e eficaz dos riscos. A reação ao PFA não pode, por isso, hodiernamente, deixar de ter natureza política e preventiva, através da cooperação mútua absoluta entre os Estados, explorando-se novas vias de colaboração para identificar e desafiar esquemas deste tipo, para se chegar a uma noção global e harmonizada, sendo possível ajustá-la ao pluralismo jurídico que lhe é adjacente.

Bibliografia

I. LIVROS, MONOGRAFIAS, ARTIGOS E PERIÓDICOS

ABREU, Carlos Pinto de/ SOUSA, Luís Milagres, *Planeamento Fiscal Agressivo e Abusivo: as novas regras e os novos deveres*, 2008. Disponível em https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=31634&idc=501&idsc=21852&ida=66750.

AFONSO, Cláudia Beatriz Morais, *O Planeamento Fiscal: Considerações no âmbito das Relações Jurídicas Familiares*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho, Abril de 2015.

ALMEIDA, Diana Sofia Diamantino, *Planeamento Fiscal Agressivo e o Plano de Ação Europeu*". *Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu*. Autores AA.VV., Coimbra Editora, 2014.

AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, *Review of Business and Legal Sciences / Revista De Ciências Empresariais E Jurídicas*, Nº 12, 2007. Disponível em <https://doi.org/10.26537/rebules.v0i12.895>.

ANDRADE, Manuel da Costa, *A Fraude Fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?*, *RLJ*, Ano 135º, nº 3939, 2006.

BAKER, Philip, *The Beps Projects: Disclosure og Aggressive Tax Planning Schemes*, *Intertax* vol. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

CALDAS, Marta, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos do IDEFF ,Almedina, 2016.

CALVÃO DA SILVA, João Nuno, *Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti-abuso*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 66, Vol.II, Setembro 2006. Disponível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>.

CAMPOS, Diogo Leite de, *Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal*, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999.

CAMPOS, Diogo Leite/ RODRIGUES, Benjamim/ SOUSA, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª edição, Encontro da Escrita, 2012.

CARRERO, José Manuel Calderón / SEARA, Alberto Quintas, *Cumplimiento tributário cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Editorial Civitas, Madrid, 2015.

CARRERO, José Manuel Calderón/ SEARA, Alberto Quintas, *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, nº 44 , Intertax, Issue 3, 2016.

CATARINO, João / GUIMARÃES, Vasco Branco, (coord.), *Lições de Fiscalidade, Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, Volume II- Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, Almedina, 2015.

COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho- Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais*, Bruxelas, 2012. Disponível em

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_pt.pdf.

COMISSÃO EUROPEIA, *Recomendação da Comissão de 6.12.2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo*, 2012. Disponível em

<https://www.conjur.com.br/dl/recomendacao-uniao-europeia.pdf>.

COMISSÃO EUROPEIA, *Platform for tax good governance, Discussion Paper on the Recommendation on aggressive tax planning*, 2014. Disponível em

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140206/aggressive_tax_planning.pdf

COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento e ao Conselho sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais*, 2015. Disponível em

<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-136-PT-F1-1.PDF>.

COMISSÃO EUROPEIA, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre uma estratégia externa para uma tributação efetiva*, 2016. Disponível em

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-24-PT-F1-1.PDF>.

COMISSÃO EUROPEIA, *Reduzir o Planeamento Fiscal Agressivo, Ficha Temática do Semestre Europeu*, 2017. Disponível em

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_pt.pdf.

COSTA, Eva Dias, *A substância económica dos factos tributários: as normas anti abuso e os limites da licitude do planeamento fiscal*, Revista eletrónica de direito, 2015. Disponível em <https://www.cije.up.pt/content/subst%C3%A2ncia-econ%C3%B3mica-dos-factos-tribut%C3%A1rios-normas-anti-abuso-e-os-limites-da-licitude-do-pl>.

COSTA, Paulo Nogueira / MACHADO, Jónatas E. M., *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2012.

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

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal: do abuso subjetivo das Convenções de Dupla Tributação*, Tese de doutoramento, Ciências Jurídico-Económicas (Direito Fiscal), Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2012.

DOURADO, Ana Paula, *Estratégia da OCDE para combater evasão fiscal pronta no final de 2015*, Diário Económico, 14 de Fevereiro de 2014, Disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/diarioeconomico14fevobserva.pdf>.

DOURADO, Ana Paula, *Aggressive tax planning in EU Law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6*, Intertax vol. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: *Kluwer Law International*, 2015.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal- Lições*, Manuais Universitários, Almedina, 2017.

GARCIA, Nuno Oliveira/ FERNANDES, José Almeida, *Cláusula Geral Anti-Abuso – Opus I: Comentário ao Acórdão n.º 04255/10 do Tribunal Central Administrativo Sul (2.ª Secção) de 15 de Fevereiro de 2011*, Rel. José Correia, Ano IV, n.º 2 – Verão, 2011.

KELSEN, Hans, *Teoria Pura do Direito*, Coleção STVDIVM, Almedina, 2008.

LOBO, Cassius Vinicius, *O Planeamento Tributário Agressivo- Uma Análise Crítica dos Conceitos Adotados pela OCDE e a sua Importância para a Implementação da Ação 12 do BEPS*, Universidade Católica Portuguesa, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, 2017. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/26852/1/Tese%20-%20vers%C3%A3o%20final.pdf>.

LOPES, Micaela Andreia Monteiro, *A transparência fiscal: Contributo para a compreensão do artigo 6.º do CIRC*, Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas com Menção em Direito Fiscal, Coimbra, 2016. Disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/41466/1/Tese-%20Micaela%20Lopes.pdf>.

MACHADO, Hugo de Brito, *A Norma Antielisão e Outras Alterações no CTN*. Disponível em http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=171

MADURO, Miguel Poiares, *Conclusões apresentadas no Processo C-255/02*, 2015. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db67a06d6b77be43cab01ab96d2e27a8ba.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuMa310?text=&docid=65780&pageIndex=0&dolang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=159131>.

MARQUES, Daniel Brás/ CARNEIRO, Elsa Sá, *O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento*, Fiscalidade, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2015.

MULLIGAN, Emer, *Tax risk management: evidence from the United States*. *British Tax Review*, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 2009.

NABAIS, José Casalta, *O princípio da legalidade fiscal e os atuais desafios da tributação*, Separata do Boletim da Faculdade de Direito, vol. Comemorativo dos 75 anos do Boletim da Faculdade de Direito, tomo 75, Coimbra, 2003.

NABAIS, José Casalta, *Avaliação indireta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal*, in *Tourism & Management Studies*, Encontros Científicos, Vol.1, 2005. Disponível em <http://www.tmstudies.net/index.php/ectms/article/view/16/130>

NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo*, 3ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2012.

NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª Edição, Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Coleção Manuais Universitários, Coimbra, Almedina, 2017.

NUNES, Francisco Vaz, *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português*, Verbo Jurídico, 2005.

NUNES, Gonçalo Avelãs, *A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal*, *Fiscalidade*, n.º 3, Julho 2000.

OCDE, *Third meeting of the OCDE forum on tax administration. Final Seoul Declaration*, 2006. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/administration/37415572.pdf>.

OCDE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.

OCDE, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, 2010. Disponível em <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.

OCDE, *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, 2011.

OCDE, *Guidelines for Multinational Enterprises, Recommendations for Responsible Business Conduct in a Global Context*, 2011.

OCDE, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure. Report on disclosure initiative*, 2011. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>.

OCDE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

OCDE, *Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging*, 2013.

OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013.

OCDE, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, Action 14 Final Report, 2015. Disponível em https://www.keepeek.com//Digital-Asset-Management/oecd/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en#page1.

OCDE, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12*, Final Report, 2015. Disponível em <https://www.oecdilibrary.org/docserver/9789264241442en.pdf?expires=1557713391&id=id&accname=guest&checksum=AB6280B5110236C9B71456C3F69736E8>.

OECD, *Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Action 2, 2015. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/neutralising-the-effectsof-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>.

OCDE, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 Final Report, 2015. Disponível em https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1.

OCDE, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 Final Report, 2015.

OCDE, *Glossary of Tax Terms*. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

OCDE, *BEPS Frequently Asked Questions*. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/BEPS-FAQsEnglish.pdf>.

ONU, *Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties*, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Seventh session, Geneva, 24-28 October 2011.

PALMA, Clotilde Celorico, *A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso*, Fiscalidade, Setembro de 2009. Disponível em https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1253203035_40a45_fiscalidade_final.pdf.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Manuais Universitários, Almedina, Coimbra, 2009.

PARLAMENTO EUROPEU, *Resolução do Parlamento Europeu sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais*, 21 de Maio de 2013. Disponível em <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//PT>.

PARLAMENTO EUROPEU, *Resolução do Parlamento Europeu sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares*, 25 de novembro de 2015. Disponível em http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_PT.html.

PARLAMENTO EUROPEU, *Resolução do Parlamento Europeu sobre as decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares*, 6 de julho de 2016. Disponível em http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2016-0223_PT.html

PEREIRA, Liliana Ivone da Silva, *A educação fiscal, os jovens e as novas tecnologias: algumas reflexões*, Revista Contabilista, nº 200, Novembro de 2016.

PINTO, José Alberto Pinheiro, *O abuso das normas anti-abuso*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano IX, nº107, Fevereiro de 2009. Disponível em, https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1235574743_43a46_fiscalidade.pdf.

PINTO, José Alberto Pinheiro, *Planeamento fiscal e normas anti-abuso*, Planeamento e Evasão Fiscal, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2010.

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

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito fiscal e autonomia da vontade : Do direito à livre planificação fiscal*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012.

SÁ GOMES, Nuno, *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e garantias dos contribuintes*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº. 169, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1993.

SÁ, Cristina / MARTINS, António, *A Moralidade Fiscal e as Obrigações Tributárias*, Fiscalidade- Outros Olhares, Vida Económica, 2013.

SANCHES, J. L. Saldanha / GAMA, João Taborda, *Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso*, O Princípio da Solidariedade Social (org. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi), São Paulo, Dialética, 2005.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007.

SANCHES, J. L. Saldanha, *As duas Constituições- nos dez anos da cláusula geral antiabuso*, Planeamento e evasão fiscal, jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, (coord. José Campos Amorim), Vida Económica, 2008.

SANTOS, António Carlos dos, *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade, Lisboa, nº 38, Abril-Junho 2009. Disponível em <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/fiscalidade.pdf>

SANTOS, António Carlos/ LOPES, Cidália Maria da Mota (coord.), *Fiscalidade –outros olhares*, Vida Económica, 2013

SEABRA, GONÇALVES FERREIRA, CUNHA & Associados – Sociedade de Advogados, *A Concorrência Fiscal Internacional*, Newsletter nº2, 2010. Disponível em http://www.sgfc-law.pt/xms/files/Newsletters/2010/Newsletter2_09_2010.pdf

SILVA, Amândio Fernandes, *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano IX, nº104, Novembro de 2008.

SILVA, Germano Marques da, *Ética, Imposto e Crime ou o Princípio da Moralidade no Direito Penal Tributário*. Disponível em www.afp.pt.

SILVA, Suzana Tavares da, *O tetralemma do controlo judicial da proporcionalidade no contexto da universalização do princípio: adequação, necessidade, ponderação e razoabilidade*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014. Disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/23213/1/tetralemma%20da%20proporcionalidade.pdf>

SOUSA, Carlos Cunha de, *O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*, 2012. Disponível em http://tributarium.net/uploads/3/5/0/3/35036704/wp_2_carlos_cunha_de_sousa.pdf

TAKANO, Caio Augusto, *O conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS*, IBDT, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Revista Direito Tributário Internacional Atual 02, 2017.

TELEGRAPH, *David Cameron launches broadside at tax avoidance*, 2013. Disponível em <https://www.telegraph.co.uk/finance/economics/9876773/David-Cameron-launches-broadside-at-tax-avoidance.html>.

TELEGRAPH, *Starbucks, Amazon and Google accused of being 'immoral'*, 2012. Disponível em <https://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/9673358/Starbucks-Amazon-and-Google-accused-of-being-immoral.html>.

THE GUARDIAN, *Amazon, Google and Starbucks accused of diverting UK profits*, 13 de Novembro de 2012, disponível em <https://www.theguardian.com/business/2012/nov/12/amazon-google-starbucks-diverting-uk-profits>.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coleção Manuais Universitários, Almedina, 2015.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2014.

XAVIER, Carolina da Cruz, *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*, Dissertação de Mestrado apresentada à faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Setembro 2016.. Disponível em https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf.

II. Instrumentos normativos

a) Instrumentos de Direito da União Europeia

DIRETIVA 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, *relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE*. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=PT>.

DIRETIVA (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>.

DIRETIVA (UE) 2017/952 do Conselho, de 29 de maio de 2017, *que altera a Diretiva (UE) 2016/1164 no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros*. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L0952&from=pt>.

DIRETIVA (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, *que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar*. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=EN>

b) Legislação nacional

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Código do Procedimento e Processo Tributário

Constituição da República Portuguesa

Decreto-lei nº29/2008, de 25 de Fevereiro.

Lei Geral Tributária

Regime Geral das Infrações Tributárias

II. Jurisprudência

a) Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)

Acórdão do TJUE, de 17 de Julho de 1997, Leur-Bloem contra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, C-28/95. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61995CJ0028>.

Acórdão do TJUE, de 14 de dezembro de 2000, Emsland.Starke GmbH contra Hauptzollamt Hamburg Jonas (C- 110/99) .

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

Acórdão do TJUE, de 12 de setembro de 2006. Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, C-196/04.

Acórdão do TJUE de 10 de Novembro de 2011, Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contra Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, C-126/10. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0126&from=PT>.

b) Jurisprudência Nacional

Acórdão do TCA-SUL de 15 de Fevereiro de 2011 (Processo n.º 04255/10). Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf//717922BE4ECB14E1802578490059DDF7>

c) Jurisprudência internacional

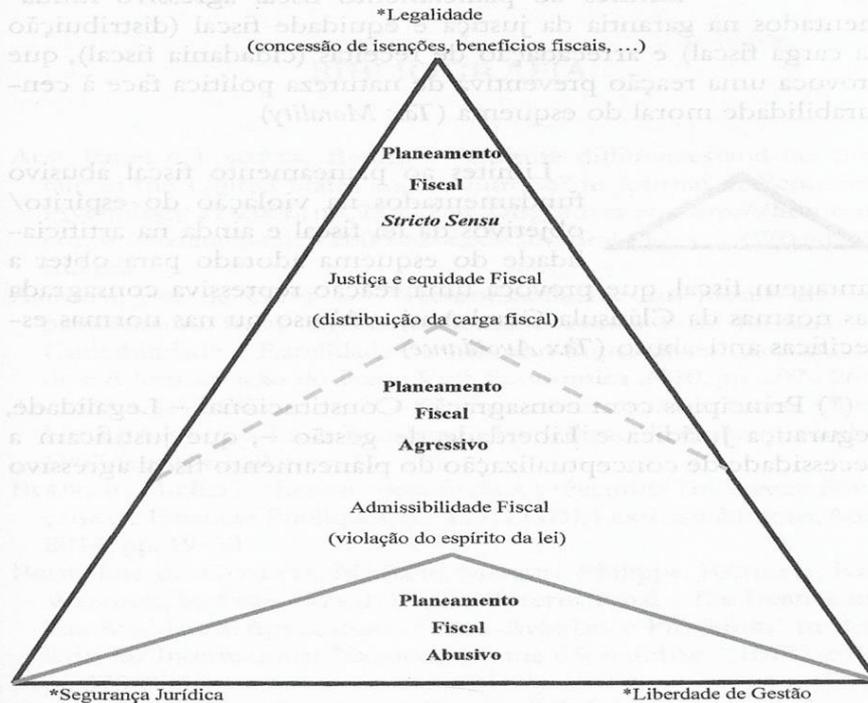
Ac. Supreme Court of the United States of America, *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465, 1935. Disponível em <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>.

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

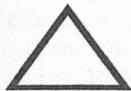
ANEXOS

Anexo I

Figura 1: Configuração gráfica do enquadramento do Planeamento Fiscal Agressivo e do estabelecimento de novos limites ao planeamento fiscal



Legenda:



Área em que se estabelece a relação entre o Estado e o contribuinte, assente em princípios da legalidade, da segurança jurídica e da liberdade de gestão, fundamentais ao planeamento fiscal (*stricto sensu*) do contribuinte;



Limites ao planeamento fiscal agressivo fundamentados na garantia da justiça e equidade fiscal (distribuição da carga fiscal) e arrecadação de receitas (cidadania fiscal), que provoca uma reação preventiva de natureza política face à censurabilidade moral do esquema (*Tax Morality*)



Limites ao planeamento fiscal abusivo fundamentados na violação do espírito/objetivos da lei fiscal e ainda na artificialidade do esquema adotado para obter a vantagem fiscal, que provoca uma reação repressiva consagrada nas normas da Cláusula Geral Anti – Abuso ou nas normas específicas anti-abuso (*Tax Avoidance*)

(*) Princípios com consagração Constitucional – Legalidade, Segurança Jurídica e Liberdade de gestão –, que justificam a necessidade de conceptualização do planeamento fiscal agressivo