

**A APLICAÇÃO DA CLÁUSULA GERAL ANTI ABUSO
CGAA**

Cláudia Sofia dos Santos Ribeiro

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade Avançada e Fiscalidade

Orientador:
Prof. Paulo Albuquerque, Prof. Convidado do ISCTE – INSTITUTO UNIVERSITÁRIO DE
LISBOA

ABRIL 2014





A APLICAÇÃO DA CLÁUSULA GERAL ANTI ABUSO CGAA

Cláudia Sofia dos Santos Ribeiro

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade Avançada e Fiscalidade

Orientador:
Prof. Paulo Albuquerque, Prof. Convidado do ISCTE – INSTITUTO UNIVERSITÁRIO DE
LISBOA

ABRIL 2014



«Naturalmente que a fuga aos impostos aparentemente nada traria de mal ao mundo se todos os contribuintes estivessem em condições de fugir e de fugir em condições de igualdade.»¹

«Tais actos ou negócios terão, desde logo, de corresponder à efectiva vontade do contribuinte, não podendo configurar uma mera aparência ou falsidade, nem possuir um intuito de enganar. O acto será sempre real, nunca simulado ou oculto; sendo porventura particularmente artificioso, não será em caso algum falso.»²

¹ In Nabais, J.C. 2005. *POR UM ESTADO FISCAL SUPORTÁVEL ESTUDOS DE DIREITO FISCAL*. Almedina

² In Courinha, G. L. 2004. *A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO NO DIREITO TRIBUTÁRIO – CONTRIBUTOS PARA A SUA COMPREENSÃO*. Livraria Almedina; Coimbra





Agradecimentos

À família, pelo tempo roubado...
Aos amigos, pela pouca atenção prestada...
À minha equipa, que passaram de Estagiários a Colaboradores, enquanto fiz a tese...

E porque os últimos são os primeiros... a quem roubei mais tempo, prestei menos atenção, e acabou a viver com a tese tão perto quanto eu...

Obrigada.



Resumo

O presente estudo insere-se na área fiscal. Especificamente aborda a redução de receita para o Estado desempenhar as funções que lhe estão atribuídas. Entre estas funções encontra-se o desempenho de papel de Estado Social, promovendo a justiça social e corrigindo desigualdades de distribuição de riqueza e de rendimentos, assegurando assim a igualdade de oportunidades dos atores sociais.

Esta área fiscal está legislada através de Códigos Tributários, que têm subjacente todo um léxico normativo e um espírito da lei que levou à sua criação. Dentro deste contexto é possível que existam comportamentos que sem infringir as normas escritas, abusem do espírito orientador das mesmas.

A norma sobre a qual nos debruçamos abarca precisamente este aspeto. Situações que não sendo ilícitas, abusam do espírito com que a lei foi estruturada. Para isso iremos explorar a Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA). Esta norma incide sobre situações em que através de planeamento fiscal agressivo, e com recurso a esquemas ardilosos e complexos, é atingido determinado objectivo, sendo que o resultado económico é o mesmo que seria alcançado no caso de ter sido seguida uma estrutura de transação menos elaborada e mais normal, à exceção do valor de imposto a entregar ao Estado.

O estudo materializa-se na análise dum Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) que teve por base um recurso interposto por um contribuinte face à correção feita pela Autoridade Tributária (AT) ao rendimento declarado pelo mesmo, correção esta que teve por base a aplicação da CGAA.

Palavras-chave: CGAA, planeamento fiscal, receita do Estado, evasão fiscal

Abstract

This study is part of the tax area. More specifically addresses the reduction in the State's yield, which is used to perform its functions assigned in society. Among these duties is the role performance of Welfare State, promoting social justice and correcting unequal distribution of wealth and income, thus insuring equal opportunities for the social players.

The tax matter is legislated through Tax Codes, which have a whole underlying normative lexicon and the spirit of the law that lead to its creation. Within this framework there may be behaviours that take advantage of the rules' guiding spirit without breaking them.

The rule we are about to look into embraces precisely that issue. Situations that are not consider illicit, but that misuse the spirit in which the law was written. For this we will analyse the General Anti-Abuse Rule (GARR). This rule focuses on situations in which, through aggressive tax planning and use of tricky and complex schemes, the goal settled is achieved. The economic result of this is the same as it would have been accomplished if it was used a structure of transaction less elaborated and more normal, except the amount of tax to be paid to the State.

This essay materializes on the analysis of a South Central Administrative Court's ruling³ which was based on an appeal by a taxpayer against the correction made by the Tax Authority (AT) to the income declared, based on the application of GAAR.

Keywords: GAAR, tax planning, State's yield, tax evasion

³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Índice

Índice Geral

Agradecimentos	iii
Resumo	v
Palavras-chave.....	v
Abstract.....	vi
Keywords:	vi
Índice	vii
Índice Geral.....	vii
Lista de Abreviaturas.....	ix
Sumário.....	1
Introdução	1
Capítulo I – A CGAA.....	5
1.1. Planeamento Fiscal	5
1.2. A Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA)	9
1.2.1. As bases da CGAA	13
1.2.2. Incidência da CGAA.....	14
1.2.3. A CGAA fora de Portugal.....	15
1.2.4. A CGAA em Portugal	18
1.3. Normas Especiais Anti-Abuso	19
1.4. O normativo subjacente	20
1.5. A aplicação da CGAA	24
1.6. Doutrina	26
Capítulo II – Paraísos Fiscais, Regimes Especiais e Holdings	29
2.1. Paraísos Fiscais.....	29
2.2. Regime Especial de Tributação na Zona Franca da Madeira.....	32
2.2.1. Regime de tributação em IRC na ZFM ao longo dos anos	34
2.3. Holdings	36
Capítulo III – O Caso em Estudo	39
3.1. Apresentação do Caso em estudo	39
3.2. O caso explicado.....	40
3.3. Argumentação usada por ambos os lados em sede de recurso judicial e tomada de decisão	44
3.4. O caso em análise à luz do normativo atual, alterado pelo OE2012	49



3.5. Conclusões da análise ao Acórdão	51
Capítulo IV – Limitações	53
Capítulo V – Pontos em aberto	55
Conclusões	59
Bibliografia	61
Livros	61
Periódicos	62
Esquemas	65
Anexos	66

Lista de Abreviaturas

- AT – Autoridade Tributária
- CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
- CC – Código Civil
- CDT – Convenção Dupla Tributação
- CEE – Comunidade Económica Europeia
- CGAA – Cláusula Geral Anti-Abuso
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento sobre pessoas Coletivas
- CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DL – Decreto-lei
- IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
- ITR – INTERNACIONAL TAX REVIEW
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LGT – Lei Geral Tributária
- LOE – Lei do Orçamento de Estado
- OE – Orçamento de Estado
- OCDE – Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico
- RCPIT – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária
- RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
- SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais
- TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul
- TJUE – Tribunal Justiça da União Europeia
- UE – União Europeia
- ZFA – Zona Franca dos Açores
- ZFM – Zona Franca da Madeira



Sumário

Introdução

O presente trabalho irá debruçar-se sobre um aspeto contemporâneo do comportamento dos atores do nosso cenário económico, isto é, o planeamento económico, e mais concretamente fiscal, que cada vez mais é feito e considerado na estruturação e tomada de decisões. No atual contexto económico do nosso país, e não só, uma vez que podemos alargá-lo à restante Europa ou mesmo ao Mundo, as entidades económicas atribuem um peso cada vez maior ao planeamento de todo o seu funcionamento. Ou seja, cada vez mais são ponderados e estudados todos os fatores que podem influenciar ao desempenho e à rentabilidade da atividade desenvolvida, mais especificamente à diminuição dos custos envolvidos. Nestes custos são considerados também os impostos que os agentes têm que suportar pelo facto de existirem enquanto entidades económicas.

Como resultado deste comportamento, surgiu uma nova realidade económica/jurídica, o planeamento fiscal. Dentro deste traçado, existe um lado mais abusivo que será o que se pretende abordar neste trabalho.

A distinção será ao nível do objetivo subjacente ao planeamento fiscal, isto é, à diminuição dos custos associados a determinada operação económica. No entanto, quando o planeamento tem apenas por base a redução, eliminação ou mesmo diferimento de pagamento de imposto, e para esse objetivo é estabelecida uma estrutura empresarial ou um conjunto de atos, que não seria o modo escolhido por um raciocínio racional e prático, cai a atuação desses agentes dentro do objetivo deste trabalho.

Sobre outro ponto de vista, a recessão económica que assola o Mundo, e que se faz sentir igualmente no nosso país, acarreta consigo problemas a vários níveis. Em termos sociais atravessam-se fases muito conturbadas, em que o Estado é chamado a ter uma atuação mais interventiva. O papel de Estado Social exige disponibilidade de verbas, pois só assim lhe é possível fazer a atribuição de subsídios, subvenções, apoios, na escala e nas

condições atuais, que se impõem e são necessárias. Este aumento da exigência ao Estado leva a que seja premente o controle das despesas, por um lado. Por outro, leva a que a receita seja orientada em termos de possibilidade de aumento, e aqui o Estado, como medida que produza efeitos mais imediatos e que tenha um peso mais significativo no seu orçamento, tem à sua disposição a atuação através dos impostos, para além do estreito controlo sobre tudo o que faça diminuir a receita.

De entre os vários motivos que levam à diminuição dos fundos disponíveis ao Estado encontra-se a evasão fiscal nas suas mais diversas formas. Desde a simples fuga ao cumprimento das obrigações de pagamento, até aos ilícitos criminais que resultam em crimes fiscais. Pelo meio podemos posicionar a questão sobre a qual se debruça este trabalho, uma vez que é mais do que fuga ao cumprimento do imposto, pois não se trata de dívida por pagar, mas também não estão em causa comportamentos ilícitos por parte dos contribuintes.

O que vamos estudar neste trabalho é uma forma de, face a comportamentos perfeitamente lícitos do ponto de vista civil, ou seja, que não violam qualquer norma, sancionar a evasão fiscal, que se traduz na redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto a pagar por parte dos contribuintes e logo da receita do Estado a receber. Daí a importância desta temática nos tempos que vivemos.

Neste contexto, a Autoridade Tributária (AT) de modo a sancionar comportamentos reprováveis em termos de planeamento fiscal abusivo, utiliza a figura da Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA). Pretende assim através desta norma penalizar condutas, estruturas empresariais, conjunto de atos, cujo objetivo é a redução, eliminação ou mesmo diferimento dos impostos subjacentes, sempre que o móbil negocial ou lucrativo possa ser alcançado no mesmo quantitativo, mas de um modo menos ardiloso e artificial.

Neste trabalho iremos analisar a CGAA. Vamos explorar o normativo pelo qual se rege, tanto em termos de base de incidência, nº 2 do art.º 38º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-lei nº 398/98, de 12 de Dezembro, como em termos do procedimento necessário de cumprir na sua aplicação, art.º 63º do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo Decreto-lei nº 433/99, de 26 de Outubro.

Para isso, vamos deter-nos sobre o Acórdão nº 5.104/11, de 2012/02/14, do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), que se pronuncia sobre o recurso interposto por um



contribuinte face à decisão que considerou improcedente a impugnação judicial sobre procedimento inspetivo resultante de atuação da AT, que redundou na correção feita ao imposto liquidado pelo contribuinte no exercício económico de 2004. Esta correção teve por base a aplicação da CGAA, e originou a não dedução de rendimentos atendendo à eliminação da dupla tributação económica.



Capítulo I – A CGAA

1.1. Planeamento Fiscal

Os agentes económicos têm por objetivo a prossecução de uma atividade lucrativa, com o propósito de gerar riqueza. Nesse sentido têm como fim a redução de custos e o aumento de receitas, de modo a que a diferença entre os dois seja a maior possível, sendo que essa diferença equivale ao lucro, fim máximo da atividade. Tal como CAMPOS e ANDRADE (2008) explicam:

«A lei fiscal tributa um certo comportamento – o contribuinte evita-o. O imposto incide sobre um certo resultado – o contribuinte prossegue outro resultado que dê satisfação idêntica aos seus interesses, com menor tributação.

A prevenção fiscal é legítima. A prevenção ou gestão fiscal entendida como inclusão do facto fiscal no motivo das escolhas, nada tem em si mesmo de censuráveis».

Para mais adiante concluírem:

«(...) aquele que gere o seu património em termos de se colocar nas situações tributadas mais pesadamente, poderá incorrer na acusação de ilegalidade ou má gestão. (...) Os consultores jurídicos e financeiros do “pai de família” ou do empresário, serão passíveis de censura se não aconselharem o seu cliente a levar a cabo comportamentos que sejam susceptíveis do menor imposto.»

Nos tempos que correm a sociedade atravessa uma crise económica, social e de valores. No âmbito deste trabalho iremos debruçar-nos sobre a área económica, e neste âmbito pelos comportamentos das empresas na redução dos seus gastos.

Uma atividade que tem germinado recentemente é a consultoria a empresas e particulares no âmbito do planeamento fiscal. Reflecte-se na otimização das atuações de modo a diminuir a carga fiscal incidente sobre as diversas operações efetuadas.

Num ambiente em que, devido aos tempos conturbados que atravessamos, o dinheiro tem cada vez mais valor, tal como GARCIA, J.⁴ refere «Percebe-se: nestes momentos dá-se mais valor ao dinheiro: quem o tem não o quer partilhar, e os Estados, que não o têm, anseiam por deitar-lhe a mão.». Também WULLENBER, W.⁵ salienta a importância a ser dada a esta diminuição de receita fiscal na crise que se atravessa

«Até porque os países sujeitos a resgate financeiro (Grécia, Irlanda, Portugal e Chipre) têm – para além da sua tendência inata para a má gestão – uma segunda e infeliz semelhança: os seus sistemas fiscais revelaram-se incapazes de cobrar impostos às grandes fortunas e às grandes empresas.»

O que levou a que

«A grande questão é quem, de facto, paga impostos. Nos últimos anos, os governos ocidentais deslocaram a carga fiscal para os ombros dos contribuintes que não se conseguem deslocalizar. Empregadores e consumidores não têm como fugir e são sempre obrigados a pagar. Nas receitas do Ministério das Finanças, a fatia dos impostos sobre os salários, sobre o IVA e sobre os consumos energéticos quase duplicou desde 1960. No mesmo período, os impostos sobre os lucros caíram três quartos (...).»

O planeamento fiscal em si não só não é proibido por lei, como também não é negativo, na medida em que se trata de conseguir uma maior racionalidade nos recursos existentes aproveitando a lei fiscal em vigor, este facto é defendido por SANCHES (2006).

No entanto, cada vez mais o planeamento fiscal é feito de forma agressiva e abusiva, na medida em que as operações são estruturadas, não apenas para conseguir uma otimização em termos de atividade, mas sim através da criação de esquemas e planificações complexas, em que a única base, ou a principal, é a redução ou eliminação do montante de impostos a pagar, pois o objetivo final alcançado seria o mesmo com

⁴ GARCIA, J. FATO CINZENTO E COLARINHO BRANCO – A MESMA LUTA. *COURRIER INTERNACIONAL*. pp. 7

⁵ WULLENWEBER, W. MARQUES, Ana (tradutora). Os reis da fuga ao fisco – REVISTA STERN Hamburgo. *COURRIER INTERNACIONAL*. pp. 39 a 46

esquemas menos complexos e mais usuais, em que apenas a receita fiscal a receber pelos cofres do Estado seria superior. Tal como explica WULLENBER, W.⁶

«Nas empresas de otimização fiscal, estes departamentos chamam-se “centros de inovação fiscal”, ou de “reflexão sobre a fiscalidade”. Aí, cérebros pagos a peso de ouro descascam os regulamentos fiscais de todo o mundo à procura de lacunas jurídicas que possam ser exploradas por esquemas de otimização fiscal altamente complexos e impenetráveis para a fiscalização das Finanças.»

Acrescenta

«Até porque não se trata de deduzir o que quer que seja aos impostos devidos ao Estado. É muito mais que isso. Planificação fiscal agressiva significa reestruturar totalmente uma empresa, transformando-a num labirinto internacional de filiais, através das quais se diluem as obrigações fiscais.»

No dizer de GARCIA, J.⁷, o Estado é depauperado em detrimento das grandes consultoras, uma vez que

«Se, por um lado, as máquinas fiscais dos diversos Estados vão sofrendo restrições de pessoas e meios, por outro lado, as grandes consultoras investem e reinvestem em cérebros e em sistemas informáticos para fazer girar o dinheiro sem permitir a intromissão do fisco.»

Também WULLENWEBER, W.⁸ sistematiza

«Os especialistas em otimização fiscal têm todos os motivos para estar satisfeitos. O seu sector teve, nestes últimos anos, um crescimento sem precedentes. Na última década, o número de consultores fiscais aumentou 30% e o dos advogados fiscalistas 60%.»⁹

Em Portugal, a forma criada para combater o crescimento do planeamento fiscal agressivo foi através do Dec.º Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro. Esta norma estabelece os

⁶ WULLENWEBER, W. MARQUES, Ana (tradutora). Os reis da fuga ao fisco – REVISTA STERN Hamburgo. *COURRIER INTERNACIONAL*. pp. 39 a 46.

⁷ GARCIA, J. FATO CINZENTO E COLARINHO BRANCO – A MESMA LUTA. *COURRIER INTERNACIONAL*. pp. 7

⁸ WULLENWEBER, W. MARQUES, Ana (tradutora). Os reis da fuga ao fisco – REVISTA STERN Hamburgo. *COURRIER INTERNACIONAL*. pp. 39 a 46

⁹ Nota da autora: estes valores são referentes ao universo em que o AUTOR citado se encontra, Alemanha.

deveres de comunicação à AT dos esquemas criados e usados pelas empresas e pelos seus consultores. Com o devido cumprimento de salvaguarda do sigilo fiscal, os esquemas de planeamento fiscal participados são publicados no site oficial da AT¹⁰.

Este DL assinala a importância que a evasão fiscal está a assumir e o seu peso no comportamento dos contribuintes. Ao se analisar a questão conclui-se que um aspeto muito importante da evasão fiscal a ter em conta é o planeamento fiscal, mais especificamente o planeamento fiscal agressivo. Uma vez que grande parte da evasão fiscal é praticada através de comportamentos lícitos, em que o que se procura é contornar as normas estabelecidas. Sendo que, o planeamento fiscal, é essencialmente feito por empresas e por particulares que possuem elevados rendimentos, este planeamento é estruturado através de empresas especializadas no assunto, empresas de consultoria.

Através do DL 29/08, a AT determina que as normas de planeamento fiscal agressivo devem ser comunicadas, quer por parte dos próprios contribuintes quer por parte das empresas de consultoria que as elaborem, estipulando assim:

«(...) destaca-se a consagração de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas ou actuações de planeamento fiscal agressivo que são propostos, promovidos e comercializados por diversas entidades, genericamente apelidadas de intermediários fiscais.»

No seu art.º 1º estabelece-se que sobre esquemas cuja finalidade exclusiva ou predominante, seja a obtenção de vantagens fiscais, incide o dever de comunicação, informação e esclarecimento à AT.

O art.º 15º esclarece que um dos objetivos do DL é a divulgação pública desses esquemas através do respetivo sítio na Internet, sempre salvaguardando o sigilo fiscal, descrevendo em termos gerais e abstratos práticas que são consideradas pela AT como práticas abusivas e que poderão ser alvo de procedimentos corretivos ou de incidência de disposições anti-abuso. Neste momento foram publicados no site da AT¹¹ treze esquemas de planeamento fiscal ao abrigo do art.º 15º do DL nº 29/2008, de 25 de Fevereiro.

O grande fim que a AT pretende com a criação destas obrigações de comunicação aos contribuintes e “promotores” e com o seu comprometimento na posterior divulgação

¹⁰ http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/quem_somos/noticias/NEWS_Planeamento_fiscal.htm

¹¹ http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/quem_somos/noticias/NEWS_Planeamento_fiscal.htm

dos mesmos, é obter o efeito dissuasor sobre a prática de fraude e evasão fiscal, tanto pelo lado da obrigação da publicação dos esquemas criados, como pelo lado da divulgação de que determinado esquema pode ser alvo de penalização, mesmo que não incluindo atos ilícitos.

1.2. A Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA)

Dentro do livre arbítrio que é atribuído aos agentes económicos, liberdade para tomarem opções, encontra-se a tomada de decisões de modo eficiente em termos económicos.

Esta eficiência é muitas vezes medida pelos custos associados face aos resultados alcançados.

No entanto, quando o principal objetivo no planeamento de determinada atuação é a redução de imposto a liquidar, e se esse traçado envolver uma estrutura que não seria a mais lógica ou a mais usual, tal operação fica abrangida por possível correção por parte da AT. Tal como o TCAS expressa no seu Acórdão 04255/10:

«(...) dos comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania (...). E as formas utilizadas giram em torno de actos e contratos atípicos ou anormais visando torneir a lei (...) ou interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente,(...)»

Ou seja, de modo a garantir o saudável funcionamento da sociedade, todos os que beneficiam das condições prestadas e garantidas pelo Estado no seu papel de estado social e protetor dos valores fundamentais da sociedade, estabelecidas no art.º 9º da Constituição da República Portuguesa (CRP) aprovada pelo Decreto de 10 de Abril de 1976, devem contribuir através do pagamento de impostos criados por lei, e no respeito da mesma, que sirvam para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e contribuam para uma justa repartição de rendimentos e riqueza, tal como estipula o art.º 103º do mesmo normativo, mediante ou a qualidade e a quantidade de rendimento auferido ou a atividade

desenvolvida. Com base nesta motivação se têm feito algumas das alterações legislativas, como explica por suas palavras NUNES (2000) «(...)a que o legislador e/ou a administração fiscal têm recorrido para levar a cabo essa inglória, difícil mas essencial tarefa do combate à elisão fiscal,(...)».

A problemática da fuga aos impostos para além de uma questão moral é igualmente uma questão económico-social. Uma vez que a diminuição de receitas do Estado dificulta o cumprimento por parte do mesmo do seu papel na sociedade. Tal como explica LEIRIÃO (2012)

«É, naturalmente, através da evasão fiscal que os contribuintes violam ou atingem os princípios da legalidade, da justa repartição do rendimento e da riqueza, da capacidade contributiva, da igualdade, da concorrência leal, entre outros. Trata-se de uma realidade cujos efeitos são bastantes significativos ao nível das receitas do Estado e que, como uma bola de neve leva a que os contribuintes cumpridores se sintam prejudicados e, conseqüentemente, desmotivados para cumprirem as suas obrigações tributárias, sentimento que, por sua vez, contribui para o acréscimo dos comportamentos fiscais evasivos.

Na verdade, a fuga aos impostos é determinada pela própria existência dos impostos e pelo desejo dos cidadãos de minimizarem o pagamento desses impostos.»

Também SANCHES E GAMA (2005) sintetizam «(...) não há Estado sem direitos, nem direitos sem impostos, nem impostos sem dinheiro, nem dinheiro sem Direito, nem Direito com abuso.»

O princípio da igualdade consagrado na CRP no seu nº 2 do art.º 13º, quando indica que «(...) Ninguém por ser privilegiado, beneficiado (...) ou isento de qualquer dever (...)» é igualmente posto em causa pelos efeitos práticos que resultam do planeamento fiscal agressivo, uma vez que uma minoria consegue elidir a tributação fiscal não cumprindo com o seu dever de contribuição para a prossecução do papel de estado social consagrado no nº 1 do art.º 103º do mesmo normativo.

Tal como nos explicam NABAIS (2005) e ANTUNES (2006), desde logo à partida a evasão fiscal é injusta uma vez que nem todos têm acesso às mesmas possibilidades de planeamento fiscal. De outra perspectiva, a injustiça manifesta-se no peso

que incide, sobre todos os contribuintes, dado que a diminuição de pagamento dos impostos não faz diminuir as despesas a que os mesmos se destinam suportar, pelo que o dinheiro para executar as obrigações do Estado Social tem que surgir de algum lado, e acaba por obrigar a um aumento da tributação sobre todos, principalmente naqueles que não têm acesso a evasão fiscal.

A questão moral veio aliás à ordem do dia mediante a constatação de que grandes empresas multinacionais não pagam impostos, ou pagam taxas muito diminutas através de esquemas engenhosos. A reação do público em geral não foi a mais positiva, pois sentiu-se defraudado face ao papel que as mesmas desempenhavam na sociedade, a responsabilidade que tinham face à posição como elemento difusor de conceitos e tendências, que assumiam entre os seus consumidores. Tal como nos explica o ITR¹² através da sua história de capa em Fevereiro de 2013, a publicidade resultante desta constatação revelou-se bastante negativa para as empresas envolvidas. Pelo que estas últimas se viram forçadas a alterar o seu comportamento em matéria fiscal. Estas empresas têm pela frente um balanço complicado, a diminuição de custos, por um lado, e por outro, o impacto que poderá advir como publicidade negativa a aparência de fuga, ao não assumir a contribuição social junto dos seus clientes.

Sempre que os indivíduos determinem a sua atuação através de esquemas cujo principal objetivo seja a redução dessa “contribuição social”, cabe à AT zelar para que tal não aconteça.

O suporte legal para esta atuação, passa por aplicar a denominada Cláusula Geral Anti-Abuso. Esta norma está expressa no n.º 2 do art.º 38º da LGT, e a sua aplicação está subordinada ao cumprimento do estipulado no art.º 63º do CPPT. Todos estes normativos serão explicados em pormenor mais adiante.

Mas o que é a CGAA?

Nas palavras de SANCHES (2003) é a CGAA

«(...) que permite à Administração Fiscal, caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi utilizada apenas para obter uma redução inaceitável da carga fiscal – inaceitável por se realizar contra uma intenção contrária e claramente expressa pelo legislador fiscal – anular os efeitos fiscais desse negócio jurídico.»

¹² INTERNACIONAL TAX REVIEW, Cover story. february 2013

Esta norma permite que ao seu abrigo, comportamentos que os Contribuintes desenvolvam e que tenham por base a eliminação, redução e diferimento de impostos, possam ser corrigidos (sem alterar o sentido económico da operação) e tributados pela AT, de modo a evitar a evasão fiscal por meio deste artifício.

A base de incidência desta norma são comportamentos perfeitamente legais do ponto de vista do normativo civil. No entanto, apesar de legais, estas atuações podem ser consideradas de abuso de direito. Havendo abuso cabe à AT a sua correção. Face a determinado comportamento, e mais uma vez atuando em reação, *à posteriori* dos factos ocorridos, conseguindo verificar e provar que os fins económicos seriam possíveis de alcançar nos mesmos valores, com meios menos rebuscados e estruturas negociais mais usuais, e que a única diferença entre o modo como os negócios em causa foram montados e o modo como consegue provar que se poderiam processar, a AT pode tributar a transação como esta deveria ter ocorrido. Eliminando assim a evitação fiscal que os contribuintes pretendiam.

A figura jurídica presente na norma em estudo mais do que “evasão” fiscal deveria ser designada por “evitação” fiscal, uma vez que não está subjacente um comportamento infrator de qualquer norma, um comportamento ilícito. Em causa estão comportamentos lícitos do ponto de vista legal, se bem que abusivos do espírito unificador e orientador do léxico normativo. Ao longo do trabalho iremos utilizar a expressão “evasão fiscal” com um sentido mais amplo, de modo a abranger assim comportamentos lícitos e ilícitos, no seguimento da maioria dos estudiosos da matéria, como NABAIS (2005).

Torna-se importante deixar referido que, o ónus da prova que permite a aplicabilidade da CGAA cabe unicamente à AT, tal como também é dito por SANCHES (1998) «(...) podemos limitar este poder administrativo a um domínio bem definido: a desconsideração de certos negócios claramente artificiais cabendo o ónus da artificialidade à Administração Fiscal.»

1.2.1. As bases da CGAA

Poder-se-á afirmar que a base para a criação da CGAA é o Código Civil (CC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 47344/66, de 25 de novembro. O seu art.º 334º diz: «É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito.»

De igual modo, a base de todo o direito português suporta a aplicação da CGAA. Ou seja, a CRP no nº 1 do art.º 103º refere «O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.», o que permite a utilização da CGAA na correção de injustiças da repartição de rendimentos ou riquezas, pela interpretação diferenciada das mesmas normas. Deixando no entanto salvaguardada a liberdade de atuação por parte dos contribuintes, pelo que verifica no nº 2 do art.º 18º do mesmo normativo:

«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.».

Voltando-nos agora para as normas no próprio léxico fiscal onde a CGAA se enquadra, temos logo a começar o art.º 5º da LGT que estipula como objetivo da tributação a prossecução por parte do Estado das suas obrigações sociais e redistributivas em termos de rendimento e património, sendo que no seu decurso tem que cumprir com princípios básicos: generalidade, igualdade, legalidade e justiça material. São estes os propósitos que a CGAA pretende atingir na sua aplicação. Para tal fundamenta-se ainda no nº 2 do art.º 38º do mesmo código, regulamentado pelo art.º 63º do CPPT.

Dentro da persecução destes fins, o Estado foi implementando vários normativos de combate à fraude e evasão fiscal, entre eles o mais contemporâneo e com um peso mais significativo, é o DL nº 29/2008, de 25 de fevereiro, anteriormente abordado.

1.2.2. Incidência da CGAA

A CGAA incide sobre atuações dos contribuintes singulares ou coletivos cujo objetivo principal é a diminuição da receita fiscal a entregar ao Estado. Procedimentos esses que originam um resultado económico que poderia ter sido alcançado de outro modo menos ardiloso, e com uma atuação do agente económico “mais normal”.

A AT vai tributar a operação como se esta tivesse ocorrido sem se ter procedido a um planeamento tão elaborado, de forma a diminuir a carga fiscal mas não desvirtuando o negócio, e no final, de modo a que o resultado económico seja o mesmo.

Convém salientar que a operação em termos civis permanece igual. A AT não altera a transação, nem mesmo a estrutura como os sujeitos passivos efetuam as operações, apenas procede ao apuramento do imposto que resultaria se a atividade tivesse sido realizada sem recurso ao procedimento utilizado. Tal como expressa COURINHA (2004) nas conclusões ao seu estudo:

«74. Ao reconstruir juridicamente os actos ou negócios praticados e apurar os correspondentes efeitos fiscais, a Administração Fiscal deve ter em conta a finalidade da CGAA – evitar o contorno da norma fiscal.

75. A reconstrução jurídica plena em atenção aos efeitos económicos obtidos, embora seja a regra, admite excepções que melhor respondem ao propósito de dirigir os meios à obtenção do resultado fraudulento.

76. Apenas os efeitos fiscais obtidos pelo contribuinte e reprovados pela CGAA, devem ser desconsiderados.»

Ou como resume CARVALHO (2005)

«É importante ter sempre presente que os actos ou negócios jurídicos, que possam ser objecto de censura por parte da cláusula geral anti-abuso, são actos ou negócios jurídicos válidos em termos de direito civil, produzem os seus efeitos jurídicos e não violam quaisquer normas de âmbito não fiscal,(...)».

1.2.3. A CGAA fora de Portugal

Dentro dos normativos jurídicos estrangeiros, as respetivas administrações fiscais aplicam normas idênticas à nossa CGAA, e com procedimentos semelhantes, quer em termos das situações de incidências, quer em termos de manter inalterado o resultado civil das transações sobre as quais fazem incidir as normas anti-abuso.

Tal como ALVARRENGA (2013) nos indica, muitos países, entre eles: Reino Unido, Estados Unidos, Espanha, Brasil, e mesmo outros Estados Membros da União Europeia, têm no seu normativo fiscal e aplicam normas semelhantes, se bem que diferentes, à nossa CGAA. Um dos pontos que se retira da sua análise é de que, estas normas seriam bem mais eficientes se existisse uma maior harmonização em termos das medidas a aplicar nesta área e uma abrangência que ultrapassasse as fronteiras de cada Estado. Salienta, no entanto, que ao instituir uma norma genérica como uma CGAA é de extrema importância, estabelecer normas interpretativas que não possam permitir a existência de dúvidas na atuação dos agentes económicos, relativamente à base de incidência da norma, pois será um aspeto que fragiliza a aplicação da mesma.

A nível do espaço económico no qual nos inserimos, a União Europeia (UE) e tal como refere JIMÉNEZ (2012) no seu artigo, também o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), está a avançar na criação e aplicação de um princípio comum de proibição do abuso do direito. Cabe à administração fiscal de cada Estado Membro a justificação para aplicação das normas anti-evasão. O TJUE analisa se as administrações fiscais não estarão a exceder os seus poderes e a interferir na liberdade de atuação dos indivíduos e das empresas.

De igual modo, a divisão de competência entre o TJUE e as administrações fiscais de cada um dos Estados membros ainda tem muitos pontos por afinar. De modo a colmatar estas situações, e atendendo à extensão cada vez maior da evasão fiscal, do planeamento fiscal, e alargamento das fronteiras em que se concentram as estruturas empresariais, as várias administrações tendem à criação de normas antiabuso, e a aplicar a sua base de

incidência sobre atividades e operações que transcendem as fronteiras do seu território. Ou seja, para além de normas anti-abuso dentro de cada país, existe uma tendência para a criação de normas transfronteiriças, abarcando vários países ou mesmo territórios económicos. Esta tendência reflete-se no alargamento da base de incidência das normas, na celebração de acordos entre os países que levam quer a uma harmonização fiscal quer a troca de informações que permitem uma maior transparência nas transações.

Um dos acórdãos mais importantes do TJUE sobre a aplicação de uma cláusula anti-abuso na tributação de impostos diretos, foi o Acórdão *Cadbury Schweppes*, datado de 2006, que tem subjacente a liberdade de estabelecimento da sede das empresas. O seu texto estabelece uma definição para aferir se uma entidade exerce genuinamente uma atividade económica, ou não passa de um esquema artificial para efeitos da diminuição de carga fiscal de um grupo económico onde se insere, através da criação de uma entidade sem estrutura (esta existência deve ser conferida em termos de instalações, pessoal e equipamentos). Este acórdão ao definir este conceito, abriu caminho a diversas outras decisões em termos de existência/desenvolvimento ou não de atividade de uma entidade ou apenas existir essa mesma entidade como parte de uma estrutura empresarial fictícia, e de modo a este aspeto ser um dos considerados quando se estabelece a localização de sociedades e quais os normativos que lhes estão sobrejacentes mediante essa mesma localização.

Outro acórdão do TJUE também muito usado como jurisprudência, por também conter bases importantes de decisão é o Acórdão *Halifax*, datado do mesmo ano. Enquanto o Acórdão referido em primeiro lugar se centrou mais no estabelecimento da sede das entidades, e no exercício genuíno de atividade económica, este último centrou-se mais nas questões anti-abuso na área do IVA. Ou seja, a sua importância ficou a dever-se ao facto de ter estabelecido no seu texto, definições para a aferição do objetivo essencial de determinada transação ser no intuito de desenvolver atividade económica ou a mera obtenção de benefícios fiscais. O TJUE tentou determinar o abuso de direito observando a realidade económica da transação e não os resultados finais.

Nestes acórdãos a temática abordada são cláusulas específicas anti-abuso e não cláusulas gerais anti-abuso. No entanto, a sua importância deveu-se a utilizarem nos seus articulados conceitos sobre situações ou mesmo aspetos, sobre os quais existia muita dispersão de opiniões. Estes conceitos passaram a ser usados como jurisprudência em outras decisões.

A crescente preocupação com a tendência para a criação de estruturas transfronteiriças e para o aproveitamento das diferentes tributações entre espaços económicos, nos dizeres de PALMA (2013) deve-se de igual modo, ao contexto económico em que nos inserimos e às fortes restrições orçamentais que os Governos estão a sofrer e reflete-se na preocupação de entidades que agregam diversos Estados como a UE e a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico). Os seus intuitos passam por eliminar a perda da receita fiscal, resultante da redução de imposto liquidado ou mesmo evasão fiscal através de planeamento agressivo, de modo a garantir receitas orçamentais capazes de acompanhar os contextos económico-sociais que se deparam aos países. As medidas a adoptar terão uma maior eficácia se forem harmonizadas entre Estados.

Esta ideia é corroborada por KAVELAARS (2013), que destaca a força que as medidas anti-evasão teriam se fossem implementadas de um modo mais harmonizado pelos diversos países. Em relação aos Estados membros da UE e da OCDE, considera que a harmonização é um tema pacífico e de resolução a curto prazo, tratando apenas de averiguar como os países terceiros irão reagir.

PALMA salienta ainda que, a CGAA adoptada por Portugal respeita as preocupações demonstradas pela Comissão criada no âmbito da UE para se debruçar sobre esta temática. No entanto, muitos dos restantes países não possuem ainda a mesma preocupação fiscal, o que deixa margem para planeamento fiscal que envolve o aproveitar das fragilidades e desigualdes existentes.

1.2.4. A CGAA em Portugal

O presente trabalho analisou o primeiro Acórdão sobre a temática em questão a transitar em julgado em Portugal, para demonstrar que, apesar de difícil, é possível a aplicação da CGAA na prática, sendo esta decisão final a favor da AT. Não quisemos deixar de considerar, igualmente a título exemplificativo, duas decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), sobre a mesma temática. Num caso proferiram decisão favorável ao Contribuinte e noutro não.

Debruçamo-nos, primeiro, sobre o processo nº 123/2012-T¹³. Em causa uma liquidação adicional de IRS referente ao exercício de 2008, tendo por base a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima. No presente caso foi pedida a anulação da liquidação tendo por base: a caducidade do procedimento de aplicação da CGAA; a inexistência dos requisitos legais para a aplicação da mesma; e finalmente a inexistência dos factos objetivos e subjetivos para a aplicação da norma em causa.

Neste processo não ficou provado que o objetivo principal da transação em análise era o benefício fiscal, uma vez que existiram diversas fases/passos dados anteriormente à alteração da sociedade e que apesar de necessárias à transação em nada influenciam o procedimento em causa, pelo que foi dada razão ao contribuinte.

Agora, analisemos o processo nº 5/2011¹⁴, que tem por base o pedido de anulação de liquidação de IRC, por não aceitação de uma menos-valia com a alienação de uma participada, posteriormente a uma distribuição de dividendos pela mesma, que foi invalidade pela AT através da CGAA.

Neste caso, o CAAD deu razão à AT em detrimento do Contribuinte, pois estava a causa uma correção feita a uma empresa dominada, que influenciou o lucro

¹³ Consultado em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes>.

¹⁴ Consultado em <https://caad.org.pt/tributario/decisões>.

económico do grupo a que pertencia. Esta correção deveria ter sido posta em causa pela empresa que a sofreu, a empresa dominada e não pela empresa mãe do grupo, responsável pelo apuramento do lucro económico do mesmo, resultante dos vários resultados das empresas que compõem o grupo.

1.3. Normas Especiais Anti-Abuso

Devemos referir aqui a existência das Normas Especiais Anti-Abuso. Estas normas, ao contrário da CGAA, incidem sobre situações muito concretas e sobre o abuso exercido através das figuras que nelas são reguladas. Nomeadamente são consideradas nesta classificação os seguintes artigos do Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (CIRC) republicado pelo Decreto-Lei nº 159/2009 de 13 de Julho:

- *Art.º 63º – Preços de transferência* – regula transações praticadas entre entidades que possuam entre si relações especiais;

- *Art.º 64º – Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis* – regula o valor de transação de direitos reais e o seu tratamento fiscal-contabilístico;

- *Art.º 65º – Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado* – regula os pagamentos efetuados a entidades cuja sede seja em territórios considerados Paraísos Fiscais;

- *Art.º 66º – Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado* – regula a canalização de rendimentos para filiais em territórios considerados Paraísos Fiscais, de modo a diminuir a base tributável da sociedade-mãe;

- *Art.º 67º – Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento* – regula o endividamento das empresas, através do limite ao valor de encargos de financiamento considerados no lucro tributável.

Na opinião de diversos autores, entre eles SIDHWA (2012) no seu estudo sobre o implementação da CGAA na Índia¹⁵ e AVI-YONAH e HALABI (2012) no seu estudo sobre a CGAA nos Estados Unidos e a comparação entre a mesma e a utilização de Normas Especificas, a CGAA garante uma eficiência maior do que a das normas especificas. Isto porque, dado o âmbito abrangente da CGAA, a mesma consegue abarcar um maior universo e assim permite uma melhor visão e entendimento do comportamento dos contribuintes.

No entanto, não deve ser defendida a substituição completa das normas especiais pela norma geral. Devem coexistir e serem analisadas a sua utilização a cada caso em concreto, uma vez que atendendo precisamente ao carater mais geral da CGAA, torna-se em alguns casos muito complicado a sua aplicação, pois incide sobre situações que não são ilícitas do ponto de vista civil, e que mesmo depois de a CGAA incorrer sobre elas, permanecem imutáveis do ponto de vista civil. Pelo que a existência de normas específicas que incidam sobre esses casos particulares, permite que o modo de atuação da AT seja pela violação do normativo existente, em vez de ficar com o ónus de provar o facto de o planeamento fiscal ter sido feito violando o espírito da lei objeto.

1.4. O normativo subjacente

Em termos legais a CGAA está regulada no nº 2 do art.º 38º da LGT.

No entanto para a sua correta aplicação, a CGAA deve cumprir com todo o procedimento estipulado pelo art.º 63º CPPT.

Assim sendo e nos termos do nº 2 do art.º 38º da LGT, artigo que regulamenta este procedimento temos:

¹⁵ A Índia tem aqui a sua importância apenas porque é um dos países que neste momento se encontra a integrar a CGAA no seu normativo, e por isso tem motivado muitos estudos sobre o assunto que abordamos.

«Artigo 38º – Ineficácia de actos e negócios jurídicos

1 – (...)

2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.»¹⁶

O que está aqui em causa não é nada mais que a aplicação da denominada CGAA. Ou seja, sempre que o objetivo principal subjacente a determinado modo de atuação dos indivíduos seja a diminuição, eliminação ou mesmo diferimento de imposto a entregar nos cofres do Estado, a AT intervém de modo a repor a situação como seria se o comportamento dos indivíduos tivesse por base uma escolha económica e não apenas a redução do tributo.

Esta atuação acontece mesmo que não esteja em causa a legalidade do procedimento. Isto é, determinado comportamento pode ser correcto do ponto de vista legal e não ser correcto do ponto de vista fiscal.

A aplicação da CGAA é regulada através do art.º 63º do CPPT¹⁷. Neste artigo é regulamentado todo o procedimento de aplicação da CGAA, os diversos passos que têm que ocorrer para a sua correcta aplicação.

¹⁶ Consultado em 17/09/2013 em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/lgt38.htm

¹⁷ Artigo 63º – Aplicação das normas anti abuso

1 - A liquidação de tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da lei geral tributária segue os termos previstos neste artigo.

2 - (Revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12/2011 - OE 2012)

3 - A fundamentação do projecto e da decisão de aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 contém necessariamente:

As mais recentes alterações a este artigo remontam à Lei do Orçamento de Estado (LOE) para 2012¹⁸.

O n.º 1 do art.º 63º do CPPT anteriormente dizia «1 – A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio.» O que aqui o legislador queria dizer era que, a aplicação da CGAA estava dependente de procedimento próprio, ou seja, era necessária a abertura de ação específica, e que cumprisse as restantes condições do artigo em causa, para que fosse aplicada a CGAA. O que se traduzia, na impossibilidade da sua aplicação num procedimento normal inspetivo que envolve-se outras correções.

Outra alteração resultante da nova redação deste número foi a eliminação da dúvida que existia face à aplicação do anterior n.º 1 e do anterior n.º 2, revogado com o OE2012:

«2 – Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.».

Colocava-se a questão se as disposições do art.º 63º eram aplicáveis às normas especiais anti-abuso, sendo que apenas uma leitura muito superficial deste n.º 2 deixava permanecer a dúvida, uma vez que nas normas especiais não está em causa o abuso das

a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;

b) A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.

4 - A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 depende da audição prévia do contribuinte, nos termos da lei.

5 - O direito de audição prévia é exercido no prazo de 30 dias a contar da notificação do projecto de aplicação da disposição antiabuso ao contribuinte.

6 - No prazo referido no número anterior poderá o contribuinte, apresentar a prova que entender pertinente.

7 - A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição prévia do contribuinte prevista no n.º 5, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.

8 - A disposição antiabuso referida no n.º 1 não é aplicável se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de 150 dias.

9 - (Revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12/2011 - OE 2012)

10 - (Revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12/2011 - OE 2012)»

¹⁸ Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Novembro

formas jurídicas, mas sim a violação de normas concretas do código como sejam as descritas supra.

De igual modo o n.º 3 do art.º 63º do CPPT foi alterado. Anteriormente enunciava «3 – O procedimento referido no n.º 1 pode ser aberto no prazo de três anos a contar do início do ano civil seguinte ao da realização do negócio jurídico objecto das disposições anti-abuso.». O que implicava este ponto era que o prazo de caducidade para a aplicação da CGAA era diferente do prazo de caducidade do exercício do direito à liquidação dos tributos.

Ou seja, qualquer outra infração tem o prazo de caducidade de quatro anos, prazo durante o qual a AT pode corrigir o que foi declarado pelo sujeito passivo, e proceder a nova liquidação do imposto, estipulado pelo n.º 1 do art.º 45º da LGT. No caso específico da CGAA o prazo de caducidade era especificamente fixado e era menor, com a nova redação dada a este número todas as infrações ficam com prazos iguais.

Um aspeto que não foi uniformizado foi o prazo para a audição prévia. Noutro processo de liquidação normal, o contribuinte tem entre 10 a 15 dias para se pronunciar sobre as correções que lhe são impostas, nos termos do n.º 2 do art.º 60º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro. Em sede de aplicação da CGAA, e nos termos do n.º 5 do art.º 63º, deverá ser dado ao contribuinte um prazo de 30 dias para exercer o seu direito de audição.

Uma vez que deixou de existir um procedimento próprio, neste momento, numa ação em que exista uma correção fundamentada com base na aplicação da CGAA e outra correção fundamentada em outras normas, temos prazos diferentes para o exercício do direito de audição para cada um dos aspetos.

Por último, a alteração que resulta da revogação do n.º 10, que dizia «10 – A autorização referida n.º 7 do presente artigo é passível de recurso contencioso autónomo.», ou seja, o facto de a aplicação da CGAA ser alvo de autorização por parte do dirigente

máximo do serviço¹⁹, ou mediante delegação sua, era de *per si* alvo de recurso contencioso autónomo.

A importância dada neste trabalho às alterações consagradas na LOE 2012, impõe-se uma vez que, no caso prático que vamos analisar e materializar o nosso estudo, o facto ocorreu no ano de 2004, e foi alvo de intervenção da AT em 2007, pelo que o iremos observar à luz de uma legislação que já não é a que está em vigor atualmente. Pelo que, achamos importante dar atenção às alterações que a lei sofreu entretanto e o que resultaria se sobre o caso em análise incidisse a lei atualmente em vigor.

1.5. A aplicação da CGAA

A CGAA não tem, no entanto, sido muito evocada nem utilizada pela AT nas correções das situações tributárias aos contribuintes.

Nas mais diversas opiniões, nomeadamente a de AMORIM²⁰ (2011), deve-se essencialmente ao facto da existência de diversas normas especiais anti-abuso na nossa legislação, aliado à complexidade associada à sua legitimidade, em virtude de todo o procedimento necessário para o seu emprego.

Os passos necessários à aplicação da CGAA já foram detalhadamente abordados anteriormente.

Em relação à comparação entre a utilização das diversas normas especiais anti-abuso, discriminadas anteriormente, e a CGAA, norma em análise neste estudo, temos dois aspetos muito relevantes.

¹⁹ Dirigente máximo do serviço corresponde neste caso ao Diretor Geral dos Impostos.

²⁰ AMORIM, P.P. ANOTAÇÃO À PRIMEIRA DECISÃO DE UM TRIBUNAL SUPERIOR SOBRE A APLICAÇÃO DA CLAUSULA GERAL ANTI-ABUSO. *FINANÇAS PÚBLICAS – DIREITO FISCAL – ARTIGOS, COMENTÁRIOS DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES, CRÓNICA DE ACTUALIDADE. VERÃO*. Nº2 Ano IV 06 11. Pp 225 – 235

Em primeiro lugar, a aplicação das normas específicas ocorre no âmbito de um procedimento inspetivo normal, instaurado e executado pela AT e que tem subjacente a violação de uma das normas em vigor, enquanto a CGAA tem um procedimento/normativo próprio que se deve seguir.

Em segundo lugar, a CGAA tem um âmbito geral, podendo ser aplicada a qualquer situação, desde que exista legitimidade para a sua aplicação e a AT o consiga provar. No caso das normas especiais anti-abuso, cada uma tem uma incidência exclusivamente própria e uma aplicação a uma situação em concreto, logo, legislada em cada norma/artigo a utilizar *per si*.

Devemos aqui referir a preocupação de diversos autores entre eles NABAIS (2005).

A CGAA tem como uma das suas principais características a abrangência de incidência, é mais genérica, enquanto as normas especiais incidem sobre um aspeto em particular. Este facto é considerado igualmente um dos seus pontos fracos, e um dos aspetos mais utilizados pelos seus opositores. Os mesmos alegam que, com a vastidão de campo de incidência, vem a incerteza em relação às matérias sobre que pode ser aplicada. Ou seja, acaba com a certeza necessária para os contribuintes poderem atuar no campo económico e no planeamento das suas atuações, o que pode restringir ou mesmo desincentivar novos investimentos. JACKSON (2012) chega mesmo a denominar a CGAA de “espada de dois gumes” devido a estes dois pontos antagónicos.

Já KUKAWSKA e MACHCINSKI (2013), no estudo efetuado para a aplicação de uma CGAA na Polónia, consideram que o grande problema da implementação de uma medida deste género é precisamente a ponderação na criação da mesma, entre ser uma medida suficientemente delimitada que permita os contribuintes distinguirem entre o planeamento fiscal que lícito e a fronteira em que passa a planeamento agressivo ilícito. E por outro lado, o espectro de incidência mais abrangente poder colocar o país em inferioridade em termos competitivos pela entrada de novos capitais na economia, por receio de terem que suportam uma legislação muito rigorosa.

Tal como referimos, anteriormente às alterações do OE 2012, a aplicação da CGAA pela AT tinha subjacente um procedimento próprio e a possibilidade de recurso contencioso autónomo sobre a autorização de aplicabilidade da CGAA em si mesma, ou seja, se a situação em causa se enquadrava no âmbito do alcance da norma, ou sobre todo o procedimento que envolvia a aplicação da CGAA, desde a competência do órgão que autorizou a sua aplicação, à realização dos vários passos que levaram à sua incidência, ou mesmo a sua tempestividade.

No caso que iremos analisar, a reclamação do Contribuinte sobre a aplicação da CGAA pela AT não teve por base se a situação em causa se incluía na incidência da Norma. Mas sim outros dois aspectos, nomeadamente a intempestividade da aplicação da Cláusula e o próprio procedimento em si.

1.6. Doutrina

Dentro das suas competências os indivíduos tendem a optar por formas mais eficientes nas suas escolhas. O planeamento mais eficiente desses comportamentos abrange o contexto normativo, bem como o contexto económico. O nosso estudo incide precisamente sobre as decisões no campo económico, uma vez que, um dos gastos que os indivíduos suportam é a despesa associada aos impostos que incidem sobre o rendimento auferido ou sobre a atividade desenvolvida, conforme o caso em que se encontrem. Sendo que o mais lógico, será que a decisão a tomar seja aquela que implique menos gastos para o indivíduo ou empresa, logo menos imposto.

No entanto, e mediante a aplicação da CGAA, se a decisão tomada tiver como principal objetivo a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos a pagar, do ponto de vista fiscal esta prática é incorreta, e deverá ser tributada. Como refere GRANDAL e PEREIRA (2012) a justificação para a aplicação da CGAA passa por criar o balanceamento entre a liberdade de atuação e a criação de estruturas puramente artificiais e carentes de realidade económica, com o único objetivo de elidir o imposto.

Torna-se aqui necessário distinguir entre normativo fiscal e normativo jurídico, bem como a sua abrangência. Tal como LEIRIÃO (2012) explica, o Direito Penal e o Direito Fiscal, se bem que incidentes sobre uma mesma realidade, têm objetivos diferentes. O primeiro tende a prevenir e punir, enquanto o último visa financiar o Estado e redistribuir a riqueza. Isto é, uma mesma atuação poderá ser considerada perfeitamente válida e legal do ponto de vista jurídico e no entanto, pelo ponto de vista fiscal assim não ser. De salientar que o facto de determinada transação ou conjunto de transações serem consideradas inválidas fiscalmente, não lhe retira a eficácia jurídica, pelo que, o seu resultado e consequências se mantêm.

Dentro da nossa doutrina existem opiniões discordantes sobre a CGAA, o que passamos a abordar.

Existem estudiosos no panorama nacional que consideram a CGAA um atentado à liberdade de tomada de decisões dos agentes económicos. Uma vez que, dentro do campo da eficiência e eficácia, as melhores decisões serão aquelas que resultam em mais resultados com menos custo envolvido. Ou seja, será lógica e eficiente a escolha de entre vários planos possíveis de atuação por aquele que implique o pagamento de menos impostos. Essa opinião é defendida por CAMPOS e ANDRADE (2008), ANTUNES (2006).

Quando a AT tributa algumas dessas escolhas considerando que, o objetivo primordial foi a redução/eliminação/diferimento temporal de impostos e consequente redução da receita pública, no entendimento de alguns dos nossos especialistas nesta matéria, já citados, isso põe em causa o livre arbítrio na tomada de decisões.

Também GRANDAL e PEREIRA (2012) referem no seu artigo que, e tal como se verifica especificamente em Portugal e em Espanha, e podemos mesmo alargar esta consideração à restante Europa, reconhece-se a liberdade dos agentes económicos estruturarem as suas atuações tendo por base os normativos jurídicos na sua forma expressa ou tácita. Assim MARQUEZ (2012), referindo-se ao contexto espanhol,

considera que a implementação de medidas desta ordem podem condicionar o planeamento fiscal e lícito dos contribuintes, particulares e empresas.

Por outro lado, existem autores que defendem que com a justificação de liberdade de atuação dos agentes económicos são permitidos comportamentos, que se não forem ilícitos aos olhos do normativo jurídico, serão no mínimo considerados abuso de direito e das normas em vigor.

Assim explica LEIRIÃO (2012)

«Pois ainda que da parte do Estado exista uma manifesta preocupação em a Administração Fiscal não violar os direitos que assistem aos contribuintes ou ferir as legítimas expectativas destes, os contribuintes acabam por utilizar abusivamente as garantias que lhe são concedidas, através do princípio da legalidade tributária, equacionando esquemas que são verdadeiras formas de se evadirem do imposto.»

No entanto, a liberdade de atuação consagrada entre os direitos primordiais do indivíduo não se pode sobrepor a outros direitos igualmente essenciais, tal como é dito no Acórdão datado de 2012/01/31, no recurso nº 5.105/11 do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS):

«(...) na CRP, nos direitos e deveres económicos, sociais e culturais, a verdade é que tal princípio não pode deixar de ser balanceado com outros, que face aos interesses por eles prosseguidos se lhes terão de sobrepor, como sejam «[...]o dever fundamental de pagar impostos *que, num Estado social de direito, é um corolário do princípio da solidariedade que pode justificar a existência de certas restrições àqueles direitos económicos fundamentais*», ou o princípio da igualdade revelado pela capacidade contributiva de cada um.»



Capítulo II – Paraísos Fiscais, Regimes Especiais e Holdings

2.1. Paraísos Fiscais

Nem todo o espaço económico se rege pelas mesmas leis, nomeadamente em termos fiscais, o que leva à co-existência de legislação fiscal, e não só, diferente entre os vários países. Com a crescente globalização e o resultante aumento na movimentação de pessoas, mercadorias e capitais, assim como a liberalização em termos de mercados e transações, temos um movimento tendencial de harmonização normativa, que se estende à esfera fiscal.

O objetivo subjacente a esta harmonização normativa passa por:

- uma maior confiança/certeza na preparação de transações económicas;
- uma economia de recursos, tanto consultivos, como normativos, na preparação das ditas operações;
- uma maior facilidade em determinar a incidência do imposto subjacente a determinada operação, uma vez que perde a importância o local de tributação se a taxa for a mesma (pelo menos do ponto de vista dos operadores económicos, não tanto do ponto de vista dos governos dos espaços económicos, uma vez que mexe com a sua fonte de receita);
- e na continuação do ponto anterior, um maior controlo sobre a possibilidade de fuga à tributação.

Esta diferenciação normativa leva a que um dos aspetos tidos em conta pelos indivíduos na escolha da sua posição geográfica, e aqui entenda-se posição geográfica quer em termos de sede, quer em termos dos locais onde as transações económicas são realizadas, e mesmo a escolha dos parceiros, tem por objetivo a obtenção de vantagem fiscal (a mais relevante no caso em apreço). Cada vez mais, o normativo fiscal incidente

sobre as transações de bens e as prestações de serviços é um dos aspetos a ter em conta no planeamento estratégico das atividades económicas.

No âmbito destas análises surgem os denominados Paraísos Fiscais.

Verdade seja dita que, quando se procede à comparação entre dois espaços económicos, sejam eles países ou zonas com legislação harmonizada, a diferenciação entre as taxas de imposto direto incidentes sobre as operações a efetuar leva a que um deles seja considerado “paraíso fiscal” em detrimento do outro, bastando para isso que as taxas em vigor nesse espaço económico sejam inferiores às suas.

No entanto, é comumente aceite que a designação de “Paraísos Fiscais” se refira aos territórios em que as taxas de imposto em vigor, os normativos pelos quais se regem as operações económicas e a legislação em geral sejam mais permissivas. Ou seja, para além de as taxas de imposto em vigor serem menores, os procedimentos necessários para levar a cabo uma operação económica são mais flexíveis e permissivos.

Na escolha do Paraíso Fiscal a utilizar são tidos em conta diversos fatores, nomeadamente:

- o risco político do território. São considerados aspetos como: o risco de repatriamento dos montantes investidos, os limites à remuneração dos montantes colocados no território, o acesso a outros mercados financeiros, o risco político que o governo do país representa em termos de estabilidade económica e política;
- a forma de estabelecimento no território, como entidade isolada, ou como sucursal, com estrutura ou apenas caixa postal;
- a confidencialidade oferecida pela maioria destes territórios, nomeadamente em termos fiscais, não sendo declarados os rendimentos aí sediados a nenhuma autoridade fiscal;
- os serviços prestados às entidades económicas que domiciliem as suas transações nesses territórios. Entre estes serviços encontra-se o acompanhamento mais personalizado em termos dos investimentos e um sigilo associado à atuação nesse território;
- o enquadramento legal a que o início de atividade obriga nesses territórios e a que está sujeito a sua continuação;

- viabilidade de emissão de títulos representativos do capital social da empresa ao portador, ou seja, a possibilidade da sua transmissão fácil e sem registos escritos;
- possibilidade de estabelecer instruções a serem seguidas em caso de morte de um dos possuidores do capital em empresas sediadas nesses território, mesmo que colidam com a vontade dos herdeiros estabelecidos legalmente;
- sistema de comunicações eficientes;
- poderá parecer de somenos importância mas, a deslocação de transações para estes territórios leva à deslocação de colaboradores das empresas de cargos intermédios a superiores, pelo que também é de considerar os serviços que podem ser prestados em termos de comodidade, na estadia e nas deslocações dentro do território e entre o país de origem e o território de implementação, para além dos serviços de que esses colaboradores poderão usufruir durante o tempo que permaneçam a exercer funções nesses territórios.

Existem diversas ponderações para classificar/agrupar os paraísos fiscais. Resumimos neste trabalho a classificação dada por SILVA (2000), uma vez que a base para a classificação é o tratamento fiscal dado pelos Paraísos Fiscais aos seus “utilizadores”, e por resumir nela as classificações mais usadas na Europa. Segundo este autor os paraísos fiscais podem-se dividir em 5 grupos:

- países com taxa de imposto sobre o rendimento nula, a sua tributação assenta em impostos indiretos²¹;
- países com reduzida taxa de imposto, a maioria destes países apresenta estes benefícios com base nas Convenções de Dupla Tributação;
- países que beneficiam fluxos estrangeiros através de taxas de imposto reduzidas ou nulas. Estes países possuem taxas de imposto elevadas para os agentes a operar dentro de fronteiras, e taxas reduzidas ou nulas para investimentos ou ganhos de investimentos com proveniência fora de fronteiras;

²¹ Impostos indiretos são aqueles que têm por base determinada atuação, por oposição aos impostos diretos que têm por base o aumento de rendimento/património do Sujeito Passivo, (Abreu *et al.* 2012).

- territórios com taxas de imposto inferiores às dos países a que pertencem, como exemplo destes territórios temos as nossas duas Zonas Francas, da Madeira²² e dos Açores²³;
- países que possuem taxas de imposto semelhantes à da maioria dos países industrializados e que proporcionam benefícios a determinados tipos de rendimentos, incluem-se nesta classificação países que praticam apenas vantagens fiscais para determinadas atividades, e apresentam outros benefícios para além do lado fiscal, como por exemplo a confidencialidade e a segurança .

2.2. Regime Especial de Tributação na Zona Franca da Madeira

Atendendo ao estudo que se pretende efetuar, iremos apenas debruçar-nos sobre os benefícios existentes na Zona Franca da Madeira (ZFM) que são considerados no caso em estudo.

A partir da autorização para a criação de uma zona franca na Região Autónoma da Madeira publicada no Decreto-Lei nº 500/80, de 20 de outubro, foi criado o Regime Especial da ZFM. Foi tido em conta a localização da ilha, as suas características específicas, por forma a promover o investimento e incentivar o desenvolvimento económico e/ou social.

Com o Decreto Regulamentar nº 53/82, de 23 de agosto, procurou-se estabelecer a regulamentação jurídico-fiscal, tendo por base dois fatores principais (nas próprias palavras do diploma regulador): «a flexibilidade do controle aduaneiro» e «coadunação antecipada, na perspectiva da próxima adesão de Portugal às Comunidades Europeias;».

Mais tarde, através do Decreto-Lei nº165/86, de 26 de junho são criados Benefícios Fiscais, de modo a, tal como é dito no seu artigo 1º:

²² A Zona Franca da Madeira tem vindo a assistir à redução dos benefícios que permite ao longo do tempo.

²³ A Zona Franca dos Açores, também conhecida pela Zona Franca de Santa Maria foi criada através do Dec. Lei nº 34/82, de 4 de Fevereiro. Cessou a concessão de benefícios pela atividade desenvolvida na ZFA em 31 de Dezembro de 2011, com o encerramento da última sucursal de uma instituição financeira aí situada.

- «a) Promover a instalação de novos projectos de investimento;
- b) Atrair e fixar factores de produção;
- c) Apoiar o arranque e a estabilização das empresas instaladas.».

Convém salientar que os incentivos ao desenvolvimento no território de atividade económica através de benefícios fiscais e de normas regulamentares e administrativas pelas quais a ZFM se rege, foram sendo adaptadas à mudança económico/estrutural que a sociedade, e mais especificamente o meio empresarial, foi sofrendo com a expansão da atividade económica. Estas benesses abrangem tanto as entidades empresariais como os seus detentores de capital.

As principais vantagens associadas à ZFM são²⁴:

- um território incluído na União Europeia, pelo que beneficia da credibilidade transmitida pelo espaço em causa e dos princípios subjacentes;
- inclusão no Sistema Monetário Europeu que permite a redução do risco cambial e de custos associados a transações cambiais.

A acrescentar aos benefícios já elencados, as empresas sediadas neste espaço económico gozam ainda do facto de estarem sob a alçada não só da legislação própria do território, benéfica na maior parte das situações, como ainda das Convenções estabelecidas entre Portugal e outros países²⁵, nomeadamente as vigentes dentro do espaço da União Europeia.

²⁴ O espírito subjacente aos benefícios manteve-se sempre, apesar das alterações legislativas que foram sendo efetuadas, pelo que na sua essência os benefícios são os mesmos, apenas diferem em termos dos valores/taxas de benefício/isenção, ou em relação aos requisitos necessários para a sua usufruição.

²⁵ Entre estas convenções encontram-se as Convenções para evitar a Dupla Tributação (CDT) onde tal como PORTUGAL (2002) nos explica, procura-se assegurar a equidade de receitas entre os Estados envolvidos, evitando tributar duplamente os contribuintes, ao mesmo tempo que se estimula a livre circulação financeira, de bens, de pessoas, e de informações.

A ZFM tem beneficiado nos últimos anos, tal como o território nacional onde se encontra incluída, de medidas de redução de burocratização e redução dos passos necessários à constituição e manutenção de empresas.

Na sua essência, o regime fiscal existente na ZFM é mais vantajoso porque as taxas dos impostos são mais reduzidas, face ao mesmo tipo de tributação, relativamente às que estão em vigor, a cada momento, no Continente. Essa redução de taxas faz-se sentir tanto ao nível dos impostos sobre o rendimento, IRC ou IRS, como ao nível do imposto sobre o consumo, IVA.

Como no caso em estudo o que está em causa é o imposto sobre as empresas, vamos apenas detalhar essas isenções/reduções de taxa.

Em termos de benefícios fiscais mais relevantes devemos ainda salientar a isenção em Imposto de Selo, em Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis e de Imposto Municipal sobre Imóveis, isenção de emolumentos notariais e de registo, isenção da obrigação de retenção na fonte sobre rendimentos pagos de royalties, juros, serviços, mais valias na alienação de partes de capital (algumas destas isenções dependem da residência/domicílio fiscal dos sujeitos passivos, entre outras condições de acesso aos benefícios).

2.2.1. Regime de tributação em IRC na ZFM ao longo dos anos

Em termos de IRC, foi concedido o benefício de isenção ou redução de taxa mediante o ano em que as empresas eram licenciadas²⁶ para operar dentro da ZFM. Basicamente existiram três regimes:

²⁶ Uma das condições que as empresas têm que cumprir para operar na ZFM é licenciarem a sua atividade perante as Autoridades.

- empresas licenciadas até dezembro de 2000, tinham isenção de IRC até ao exercício de 2011, independentemente do investimento que efetuassem na região e da criação de postos de trabalho que motivassem²⁷;

- empresas licenciadas entre janeiro de 2003 e dezembro de 2006, estavam sujeitas a uma taxa progressiva de IRC ao longo dos anos até 2011, que passaria progressivamente por 1%, 2% e 3%, e que teria a matéria coletável a beneficiar da taxa limitada, tendo por indexantes o montante de investimento feito na região e o número de postos de trabalho criados;

- empresas licenciadas entre 1 de janeiro de 2007 e 31 de dezembro de 2013, têm redução na taxa IRC até 31 de Dezembro de 2020, que progressivamente ao longo dos anos varia entre 3%, 4% e 5%, sujeita igualmente a limite na matéria coletável indexado ao montante de investimento feito na região e ao número de postos de trabalho criados. No entanto, este regime é bem menos permissivo, na medida em que, se por um lado reduz o valor de matéria coletável sujeita ao benefício fiscal, por outro lado, torna-se mais rigoroso exigindo o aumento do investimento feito e do número de postos de trabalho criados.

Tal como VASQUES (2012) refere no seu artigo, a ZFM tornou-se menos atrativa nos últimos anos, não só pelo facto do regime de redução de IRC, mais recentemente implementado ser mais exigente nas condições para o seu acesso, como por ser menos “benévolo”, tanto em termos de taxas de imposto a aplicar, como em termos de matéria coletável sujeita.

Ainda temos de acrescentar outro aspeto. O facto de os regimes anteriores terem acabado todos em 2011, caducando assim as licenças de atividade emitidas ao seu abrigo, o que levou a que todas as empresas a operar tivessem que pedir a emissão de novas licenças após 2011. Deste modo, passou a ser-lhes aplicado o regime de benefícios fiscais mais recente, deixando de coexistir diversos regimes de redução ou mesmo isenção de taxa de IRC.

²⁷ As empresas licenciadas no decurso dos anos de 2001 de 2002 estavam sujeitas à taxa de IRC de 1%, no entanto não foi considerado como mais um regime fiscal.

2.3. Holdings

Para a devida compreensão deste trabalho é necessária a explicação do conceito de Holding.

Uma empresa é designada por Holding, ou Sociedade Gestora de Participações Sociais, na denominação em português, usualmente denominada SGPS, quando o seu objeto é gerir ou administrar empresas, possuindo para isso o controlo sobre o capital social das mesmas.

No nosso normativo legal a existência de SGPS e os seus benefícios foram regulados através do Decreto-Lei nº 495/1988, de 30 de dezembro. A sua criação teve por base, nas palavras do referido diploma

«A meta do mercado único europeu (...) impõe, porém, que sejam dados outros passos mais significativos no sentido de criar condições favoráveis, designadamente de natureza fiscal, que facilitem e incentivem a criação de grupos económicos, enquanto instrumentos adequados a contribuir para o fortalecimento do tecido empresarial português.

O presente diploma visa, em conformidade, proporcionar aos empresários um quadro jurídico que lhes permita reunir numa sociedade as suas participações sociais, em ordem à sua gestão centralizada e especializada.»

A estas empresas é aplicada a Directiva 2011/96/EU do Conselho, de 30 de novembro de 2011, que revogou a diretiva anteriormente em vigor, Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, e que regula a tributação incidente sobre as sociedades-mãe (detentoras de capital) e as suas afiliadas (subsidiárias) nos Estados Membros. Regulando assim o imposto incidente sobre os lucros e dividendos distribuídos.

Com o aumento do papel que as SGPS vieram a desempenhar ao nível da consolidação da estrutura empresarial portuguesa no crescimento da nossa economia, foi publicado o Decreto-Lei nº 318/94, de 24 de dezembro, de modo a atualizar o contexto então existente, no caso, o normativo instituído pelo Decreto-Lei nº 495/88, de 30 de dezembro.

Posteriormente, através do Decreto-Lei nº 378/98, de 27 de novembro, foram alterados, eliminados e criados novos procedimentos. Tiveram como objetivo a redução da burocracia, visto alguns dos procedimentos em vigor até aquela data resultarem em práticas injustificadas e também, em consequência dessa alteração não resultar qualquer perda do rigor da fiscalização sobre as empresas.



Capítulo III – O Caso em Estudo

3.1. Apresentação do Caso em estudo

O presente trabalho pretende analisar a aplicação da CGAA num processo tramitado em Tribunal. Em concreto, vamos analisar o Acórdão 05104/11, datado de 2012/02/14, do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS).

De referir, também, a existência do Acórdão 04255/10, datado de 2011/02/15, igualmente do TCAS. A génese destes acórdãos reside em situações fiscais e de planeamento fiscal análogas. A principal destrinça deve-se aos exercícios económicos colocados em causa pela AT, e sobre os quais o TCAS teve que se debruçar.

Nestes acórdãos o TCAS pronuncia-se sobre a ação interposta por contribuintes por não concordarem com a decisão que considerou improcedente a impugnação judicial interposta pelos próprios a procedimento inspetivo realizado pela AT. Do mesmo resultou correção ao imposto liquidado, pela aplicação da CGAA, mais especificamente aplicando o n.º 2 do art.º 38º da LGT, nos termos do art.º 63º do CPPT²⁸.

Estes acórdãos devem a sua importância ao facto de serem a primeira decisão transitada em julgado sobre a aplicação da CGAA, isto porque o contribuinte decidiu não recorrer da decisão para o Tribunal Supremo.

De modo a ser mais entendível a análise, e uma vez que os factos em causa são os mesmos, e o próprio STA utiliza a doutrina que estabeleceu com Acórdão 04255/10 para fundamentar a decisão tomada no Acórdão 05104/11, apenas o esquema criado passa por empresas diferentes. O nosso estudo incidirá sobre o Acórdão 05104/11 do TCAS.

²⁸ Ter em atenção a alteração de redação do art.º 63º do CPPT motivada pelo OE2012, já referida.

Resumindo numa primeira abordagem, uma empresa criou uma outra empresa, sua subsidiária, para através dela emprestar dinheiro a uma terceira empresa e assim receber o retorno da operação como dividendos e não como juros. Como sediou a empresa intermediária na ZFM, o ganho em termos de IRC encontrava-se isento de imposto.

A atuação da AT centrou-se no exercício de 2004, ao qual efetuou uma correção à Matéria Coletável desconsiderando o benefício fiscal dado de modo a evitar a dupla tributação económica.

3.2. O caso explicado

A empresa B, SGPS²⁹, inserida num grupo económico, encetou uma estratégia de expansão da sua atividade, quer em termos de diversificação do negócio, quer em termos de dimensão.

Para isso construiu distintos “ramos” de negócio dentro do grupo económico, de forma a que cada um se ocupasse de um setor distinto. Sendo que cada um dos ramos incluía uma sociedade SGPS, com a função de participar/controlar as sociedades que compunham o mesmo e desempenhavam uma atividade mais operacional.

No âmbito do processo expansivo e da intenção de internacionalização, o Grupo ponderou que o financiamento para as novas empresas, fosse feito através da banca local onde eram sediadas as novas empresas, principalmente com o objetivo de controlar o risco cambial. No entanto, por entraves legais de cada espaço, nomeadamente na concessão de crédito a empresas recém-criadas, e a falta de liquidez de alguns desses espaços económicos, que resultavam muitas vezes da própria instabilidade económica dos países onde se pretendia instalar, o Grupo declinou esta estratégia.

Assim sendo, passou o apoio à internacionalização do grupo, nomeadamente através de empréstimos financeiros às novas empresas, a ser concedido através de entidades criadas na ZFM, respeitando igualmente a divisão por “ramos” de atividade.

²⁹ Designação dada à empresa ao longo do Acórdão por uma questão de sigilo.

Estas entidades cumpriam assim um segundo papel, o de servirem de intermediárias para a absorção do resultado do investimento exterior no Grupo, uma vez que existiam fortes probabilidades do mesmo ser negativo.

A perspetiva do grupo era isolar-se dos potenciais maus resultados do investimento no exterior e aproveitar dos benefícios fiscais que as empresas poderiam beneficiar por estarem sediadas na ZFM, tal como se permitia.

Feito o enquadramento estrutural do grupo, debrucemo-nos agora sobre a operação que resultou na aplicação da CGAA e que nos encontramos a analisar.

A empresa sediada na ZFM, de ora em diante denominada Sociedade C³⁰ especializou-se no investimento em obrigações, tendo para isso negociado um empréstimo obrigacionista com uma empresa exterior ao grupo sediada nas Ilhas Canal³¹, de ora em diante designada Sociedade H³². Posteriormente foram negociados mais quatro empréstimos, sendo o primeiro de montante diferente e os três últimos de idêntico montante, todos com taxas diferentes, mas todos reembolsáveis em 19 de Setembro de 2007, e com juros bianuais em março e setembro de cada ano.

A empresa C sediada na ZFM não possuía qualquer estrutura física ou humana, sendo o seu funcionamento assegurado pelas empresas do grupo.

De modo a que a Sociedade C tivesse disponibilidade financeira para tais contratos, recebeu do seu accionista maioritário, Sociedade A³³, a título de prestações suplementares, e em cada um dos momentos de realização dos empréstimos, o montante que iria transferir a título de empréstimo para a empresa sediada nas Ilhas Canal.

A Sociedade C recebeu na data dos vencimentos dos juros os valores correspondentes aos mesmos, tendo usufruído do benefício fiscal resultante do local da sua sede na figura de isenção de imposto sobre o rendimento.

³⁰ Designação dada ao longo do Acórdão por uma questão de sigilo.

³¹ Este território é considerado um Paraíso Fiscal pelas reduzidas taxas de imposto que aplica. A maioria das vezes devido à negociação de CDT.

³² Designação dada ao longo do Acórdão por uma questão de sigilo.

³³ Designação dada ao longo do Acórdão por uma questão de sigilo.

A Sociedade C tinha como política de gestão que ao obter lucros, os mesmos eram distribuídos aos sócios. Manteve esta política até setembro de 2004, posteriormente passou a não distribuir Lucros mas a constituir Reservas Livres. Ou seja, os rendimentos provenientes dos juros dos empréstimos efetuados à Sociedade H e não tributados na esfera da Sociedade C³⁴, foram distribuídos como dividendos pela mesma aos seus detentores de capital, nos quais se incluía a Sociedade A³⁵.

A sociedade C não beneficia para incremento e melhoria do seu espólio do único rendimento que obtém resultante da única atividade que faz, uma vez que transfere na totalidade os juros obtidos como resultados distribuídos para a Sociedade A, detentora maioritária do seu capital.

É neste ponto que nos precisamos de centrar. Em 2007 é realizada uma inspeção ao exercício económico de 2004 pela AT. Deste procedimento inspetivo resultam correções pela aplicação da CGAA à situação descrita anteriormente.

Isto é, considera a AT que a Sociedade C, não possui estrutura empresarial de modo a operar, nem tão pouco alguma vez procedeu à contratação de funcionários para esse efeito, tendo servido basicamente como intermediária na concessão de empréstimos financeiros entre a Sociedade A e a Sociedade H, de modo a que os rendimentos dessa operação não sofressem a tributação como juros, rendimentos financeiros. Para além de que a sua participação na operação financeira não acresceu nenhum valor à transação, ou seja, a sua intervenção não produziu nenhum valor que não fosse obtido se não tivesse intervindo. Considerou a AT que mais do que poupança fiscal, estava perante um esquema de planeamento fiscal agressivo, com o único objetivo de evitação aos impostos incidentes sobre o rendimento.

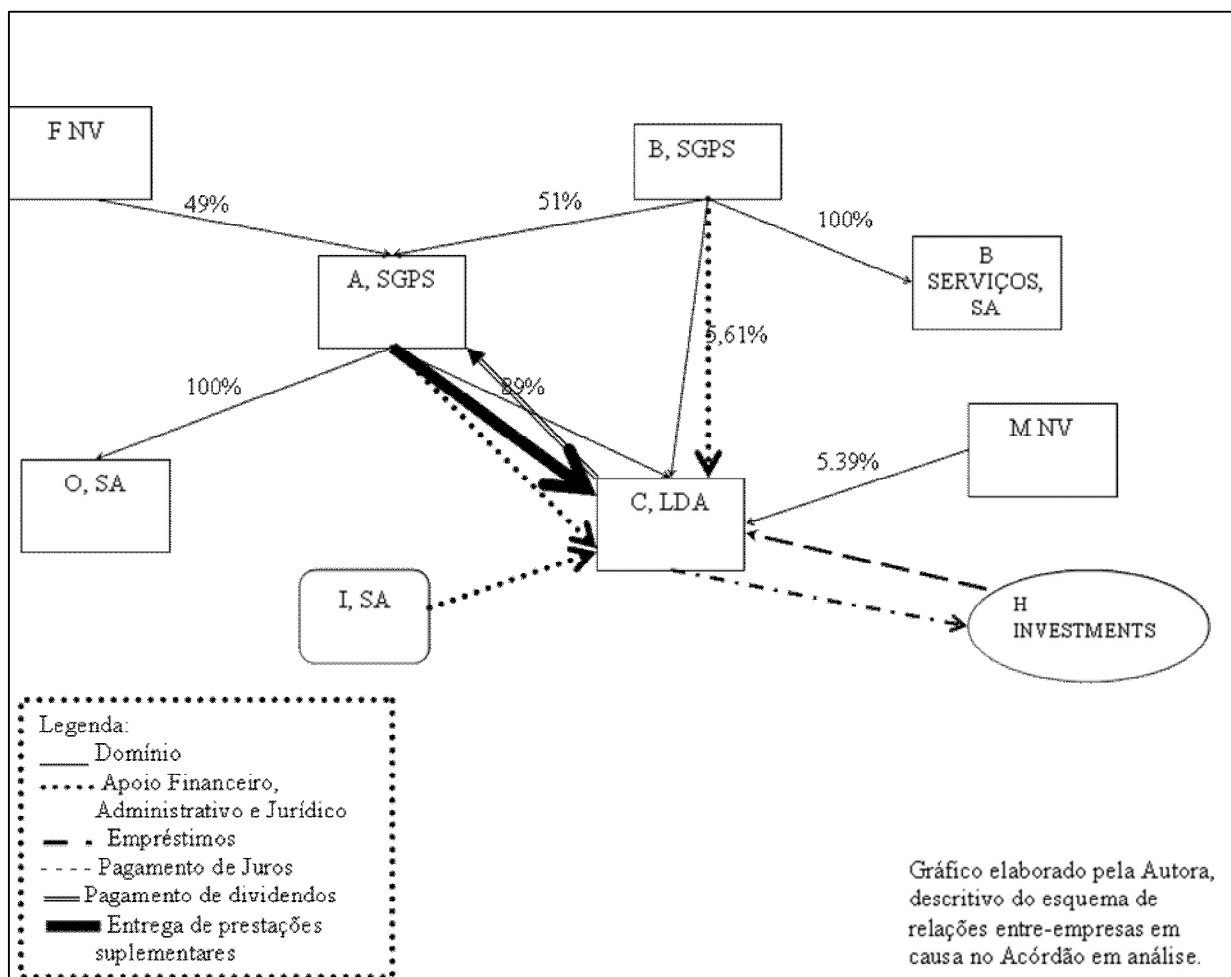
O Contribuinte alvo da correção à Matéria Coletável não concordou com a mesma pelo que interpôs recurso da decisão.

³⁴ Por beneficiar do regime de isenção de IRC em prática na ZFM

³⁵ Com uma participação no Capital de 89%.

A correção feita baseia-se na não-aceitação da dedução de rendimentos no valor de €38.373.240,00 tendo por base o art.º 46º do CIRC (na redação à data do procedimento, na redação atual corresponde ao art.º 51º - *Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos*), e na sua tributação nos termos do art.º 20º do CIRC (*Proveitos e ganhos*).

Através do esquema infra procurou-se demonstrar a estrutura empresarial em causa.



3.3. Argumentação usada por ambos os lados em sede de recurso judicial e tomada de decisão

Uma das principais questões em causa, e que foi alvo de argumentação por parte da AT na sua tomada de decisão pela aplicação da CGAA, e que não foi colocada em causa pelo Contribuinte no seu pedido de impugnação judicial e posterior reclamação, é o facto de que a empresa criada na ZFM e usada como intermediária na operação em análise, não possuía uma estrutura própria nem uma atividade definida. Conforme é dito no Acórdão a sociedade criada e colocada no meio da operação em análise, não só não possuía qualquer espécie de estrutura, como não retirou proveito próprio da operação que intermediou, nem criou para os restantes elementos valor acrescentado por ter participado.

A AT salienta nos seus argumentos/conclusões que a Sociedade C não possui estrutura física, mas também não possui estrutura humana. A única atividade que a empresa desenvolvia consistia na concessão dos empréstimos, em causa, concedidos à Sociedade H. O funcionamento da empresa é assegurado, em termos das tarefas administrativas, pelos funcionários e pelo Técnico Oficial de Contas, em ambos os casos do grupo. Todos eles, aliás, apenas recebem remuneração de outras empresa do grupo, nomeadamente a Sociedade A e a Sociedade B, mas nunca da Sociedade C. Até mesmo, os seus órgãos decisores, leia-se gerentes, não recebem remuneração paga pela Sociedade C, mas sim de outras empresas do Grupo, onde são igualmente órgãos decisores.

No entanto, e apesar do Contribuinte não concordar com esta conclusão, não a coloca em causa no seu pedido de reclamação.

A Recorrente apenas expõe que a CGAA não tem fundamentos para ser aplicada uma vez que a AT não prova que foram utilizados na estruturação da operação em causa «meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas»³⁶. Indica que a estrutura da empresa e o papel que desempenha na organização do grupo fazem parte de

³⁶ Expressão que consta do n.º 2 do art.º 38º da LGT.

um planeamento em termos organizativos de apoio à internacionalização do grupo, que passa por efetuar a divisão das várias áreas de atuação do grupo em ramos de negócios independentes entre si, com estruturas de apoio próprias, como é o caso da empresa C na ZFM. Refere ainda que a AT não põe em causa a constituição da Sociedade C, nem o facto de a sua sede ser na ZFM.

Um dos argumentos invocados por parte do Contribuinte para a reclamação sobre a aplicação da CGAA é a tempestividade da mesma.

Do ponto de vista do Contribuinte, a empresa sediada na ZFM foi constituída em 1995, pelo que a aplicação de uma norma que coloca em causa a sua atividade e o seu papel na estrutura empresarial do grupo que integra, e que apenas foi criada em 1998 é considerado, pelo mesmo, uma aplicação retroactiva da lei.

A acrescentar, a Reclamante considera que os factos originários de toda a situação em análise ocorreram com a constituição e licenciamento da empresa sediada na ZFM, em 1995, pelo que ocorreram antes da entrada em vigor da CGAA, nomeadamente do nº 2 do art.º 38 da LGT. Conclui assim que o ato se encontra ferido por ser inconstitucional, uma vez que apõe a retroatividade em termos fiscais, aplicação a uma situação de uma norma que ainda não existia quando essa situação aconteceu.

No entanto, do ponto de vista da AT, o que está em causa não é a data da constituição da empresa, mas a data dos factos que originaram o benefício fiscal em si. Neste caso, a atribuição do rendimento através da distribuição antecipada de lucros do próprio exercício aos sócios e a sua não tributação, que ocorreu no ano de 2004. Tal como é dito pela representante do Ministério Público no Acórdão em análise utilizando a “*step transaction doctrine*”, o que está em causa é o momento da transformação do rendimento, ou seja, do pagamento como dividendos em vez do pagamento como juros, que seria o que teria acontecido sem a intervenção da empresa C, e não o momento da criação da referida empresa.

A AT não põe em causa a constituição da Sociedade C, pelo que essa data não é relevante; nem tão pouco coloca em causa a concessão de empréstimos entre as sociedades envolvidas, pelo que, igualmente, a data da concessão dos empréstimos não é importante. O que a AT considera sobre a abrangência da CGAA é apenas a transformação de juros em

dividendos, com o único objetivo de eliminar a tributação incidente sobre os mesmos. Uma vez que não se verifica valor acrescentado pelo facto de existir a Sociedade C como intermediária no empréstimo financeiro entre a Sociedade A e a Sociedade H, visto que a primeira é a verdadeira fonte do dinheiro e é em último caso quem beneficia da remuneração resultante da operação, pois o património da Sociedade C não sai incrementado com a mesma.

Estes factos não foram contrapostos pela Recorrente. Pelo que o TCAS conclui pela não aplicação da intempestividade a este caso.

A AT rebate neste argumento, quando salienta que quer os meios físicos, quer os meios humanos, usados pela Sociedade C são pertença da Sociedade A, sua principal detentora. Tal como o capital que é usado para a concessão dos empréstimos tem origem na Sociedade A.

Refere ainda o Acórdão que a empresa A poderia por si própria efetuar o empréstimo à empresa H, pois os meios humanos, técnicos e financeiros são sua pertença ou das mesmas entidades que a controlam. Pelo que a questão não é a criação da sociedade C, mas o facto da mesma declarar como seus juros, que resultam de meios pertença da sociedade A, e não de dividendos resultantes do rendimento obtido pela empresa através de uma atividade que a mesma não desenvolve.

Já na conclusão do Acórdão em análise é salientado mais uma vez que a incidência da aplicação da CGAA não é sobre a operação, nem sobre o resultado da operação, mas sim pelos moldes em que a operação foi estruturada.

Considera que, a sua delineação teve como objetivo primeiro defraudar o Estado da recolha de impostos, ao incluir pelo meio da transação uma empresa sediada na ZFM, aproveitando assim os benefícios fiscais concedidos em termos de isenção do rendimento obtido pelas sociedades aí sedeadas.

Em causa não está a operação de financiamento à Sociedade H e os juros que daí resultaram, mas sim a operação incluir pelo meio a Sociedade C, sem que a mesma tenha acrescentado qualquer valor à transação, ou apresentado outra atividade produtiva que não fosse esta operação. Mesmo os meios usados quer técnicos/administrativos, humanos, ou

mesmo o capital a emprestar, eram pertença da Sociedade A, principal detentora do capital da Sociedade C.

Assim sendo, conclui o TCAS que os rendimentos em causa, em vez de serem classificados como dividendos na esfera da sociedade A, o deveriam ser como remuneração de aplicação de capital, tributados em sede de IRC nos termos da al. c) do n.º 1 do art.º 20 do CIRC.

Outro dos argumentos usados pelo Contribuinte no seu recurso da decisão para o Tribunal superior passa pela argumentação dada pelo Tribunal “à quo” basear-se na doutrina emanada do Acórdão n.º 4255/10 do TCAS datado de 2011/02/15. No entanto, o TCAS explica que foi feita esta utilização porque se considerou que, tal como já foi referido neste trabalho, estavam em causa operações similares, e que especificada a questão à qual queria aplicar o entendimento anterior e identificado esse entendimento no Acórdão, poderia fazer utilização da mesma argumentação.

Outro aspeto usado na contestação efetuada pelo Contribuinte à decisão de aplicação da CGAA à situação em análise, é o facto de considerar que é posto em causa o princípio da liberdade económica, na medida em que a sua atuação tem por base acompanhar as motivações sugeridas pela AT através da criação de diplomas normativos.

Nomeadamente no caso em apreço, o Regime Especial de Tributação de SGPS, ao abrigo do qual o “grupo económico” criou uma sociedade com essa classificação e objetivo de atuação, e estruturou o “grupo” com base nessa organização e divisão de actividades.

No âmbito de outra especificidade do nosso sistema fiscal, o “grupo económico” criou e estabeleceu uma empresa na Zona Franca da Madeira de forma a usufruir dos benefícios fiscais subjacentes.

Alega pois o Contribuinte que, a AT ao colocar em causa a opção pela estratégia estabelecida, põe em causa a liberdade que lhe assiste de tomar decisões racionais do ponto de vista económico, baseado nas orientações da própria AT.

O TCAS refere que é provado pela AT a presença dos 4 elementos que caracterizam e permitem a aplicação da CGAA:

- elemento meio (modo utilizado para alcançar o principal objetivo de redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto subjacente): ao alterar a natureza dos rendimentos gerados para efeitos de tributação, transformando-os de juros em dividendos e introduzindo uma entidade, a Sociedade C. A transação “anómala” não teve mais nenhum fim a não ser distorcer o resultado final em termos tributários;

- elemento resultado (importa comprovar que o resultado económico obtido é o mesmo que seria se fosse efetuada a transação sem recurso a formas “anómalas” e “inusuais”, uma vez que a única diferença em termos de resultado final é a redução/eliminação/diferimento temporal de imposto): da operação em análise resulta o mesmo resultado económico, os empréstimos à Sociedade H, o dinheiro proveniente dos “cofres” da Sociedade A, nenhum ganho para a Sociedade C, que resultaria se a transação não coloca-se pelo meio a Sociedade C sediada na ZFM. A única diferença em termos de resultado face à operação que foi usada e o modelo sem distorção é mesmo o resultado final fiscal;

- elemento intelectual (motivação fiscal subjacente ao comportamento do contribuinte, uma vez que é o único resultado diferente obtido com a atuação em causa): analisando todo o esquema criado, conclui-se que o mesmo apenas foi criando e implementado com fim fiscal, ou seja a redução/eliminação de imposto, uma vez que sem a intervenção da Sociedade C, que não é essencial à transação nem tão pouco acrescenta valor, o resultado final seria o mesmo em termos económicos e a operação de empréstimo financeiro acontecia na mesma com os mesmos intervenientes, quer o beneficiário do crédito, quer o possuidor do montante a emprestar. Apenas a natureza dos rendimentos manteria a sua verdadeira classificação como juros resultantes de empréstimo financeiro e não distribuição de dividendos;

- elemento normativo (a forma de atuação do contribuinte reflete o abuso na utilização das formas jurídicas): existiu por parte do contribuinte um comportamento contra o espírito das normas instituídas, uma vez que para obter o resultado fiscal alcançado foi necessário alterar a natureza do rendimento obtido através da fruição dum benefício fiscal com a utilização de uma empresa sediada num paraíso fiscal. O benefício

foi criado com o intuito de incentivar à criação e manutenção de empresas no território em causa, e não à criação de empresas para uso em esquemas aos quais não transmitem nenhum valor acrescentado. Para além de não realizarem mais nenhuma actividade que não fosse esta operação específica, nem possuem estrutura física ou funcional, tal como a Sociedade C.

3.4. O caso em análise à luz do normativo atual, alterado pelo OE2012

O mundo em que nos inserimos encontra-se em constante mutação. A nossa legislação acompanha esse movimento evolutivo, pelo que, sofre alterações que nos obrigam a situar temporalmente os factos a analisar, a fim de aferir quais os normativos que são aplicados a cada situação em concreto.

Assim sendo, convém que seja feita uma breve análise comparativa da legislação à data dos factos face à legislação em vigor.

O caso em análise remete para as normas em vigor à data dos factos, ou seja 2004, ano a que se refere o exercício que foi sujeito ao procedimento inspetivo, e 2007, ano em que foi realizado o procedimento inspetivo. Durante este período tão extenso os dois artigos aqui em destaque, o nº 2 do art.º 38º da LGT e o art.º 63º do CPPT não tiveram nenhuma alteração.

No entanto, tal como já foi largamente explorado em ponto anterior, o art.º 63º do CPPT sofreu alterações muito significativas com a lei do OE2012.

O reflexo destas alterações na análise deste caso é igualmente relevante. O principal ponto pelo qual o Contribuinte, alvo da correção à matéria coletável reclamou, teve por base a autorização para a instauração do procedimento de liquidação de tributos com base na disposição CGAA dada pelo dirigente máximo do serviço e a aplicação da CGAA em si. Isto porque antes da nova redação do nº 10 do art.º 63º do CPPT, a autorização dada

pelo dirigente máximo do serviço podia ser alvo, por si só, de recurso contencioso autónomo. Com a alteração legislativa assim deixou de ser.

As consequências desta alteração são meramente práticas. O caso alvo de análise não seria possível acontecer nos mesmos moldes. Ou seja, perante uma situação idêntica, o Contribuinte não poderia interpor recurso sobre a autorização do dirigente máximo autonomamente. Teria que fazer constar essa não concordância da reclamação de toda a correcção.

De referir que quer à luz da actual redacção, quer à luz da anterior, antes da revogação do nº 10 do art.º 63º, o ato de liquidação pode ser alvo de impugnação judicial, podendo ser posto em causa que a aplicação da CGAA sofra de vícios tais que seja vetada a sua aplicação, tal como nos recorda GARCIA e FERNANDES (2011)³⁷.

Pelo que as garantias dos Contribuintes não ficaram anuladas com a revogação deste número.

Ou seja, com a actual legislação o Contribuinte poderia à mesma não concordar com a atuação da AT e interpor recurso sobre a decisão que sobre si pendia. Apenas teria que o fazer noutros moldes e usando outra argumentação.

Convém aqui chamar a atenção para outra alteração ocorrida no texto do art.º 63º que remonta à lei do OE2009, e por isso não foi referida na explicação supra. Isto porque o nº 3 do mesmo artigo, actualmente em vigor, foi alterado pelo OE2012, mas anteriormente tinha sido alterado pelo OE2009, e era a redacção anterior a essa alteração que se aplica ao caso em análise, uma vez que era a redacção em vigor à data dos factos.

Posto isto, o nº 3 do art.º 63º do CPPT à data dos factos tinha a seguinte redacção «3– O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio objecto da aplicação das disposições antiabuso.».

³⁷ GARCIA.N.O. e FERNANDES.J.A. A CLAUSULA GERAL ANTI-ABUSO – OPUS I. *FINANÇAS PÚBLICAS DIREITO FISCAL – ARTIGOS, COMENTÁRIOS DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES, CRÓNICA DE ACTUALIDADE VERÃO*. Nº2 Ano IV 06 11. Pp 237-246

A importância deste aspeto prende-se com o facto de ter sido um dos argumentos usados pelo Contribuinte na sua reclamação. O mesmo argumenta que o procedimento para aplicação da CGAA foi aberto numa data posterior aos factos considerados abusivos. Isto porque, quer a criação da empresa na ZFM, quer os contratos de empréstimo contraídos, quer mesmo os suprimentos concedidos, ocorreram em datas anteriores em mais de três anos sobre a instauração do procedimento de aplicação da CGAA. Os juros/dividendos resultam desses passos iniciais.

Para a AT, o facto gerador de “abuso” legal, que levou à aplicação da CGAA foi o pagamento dos juros/dividendos, e não os empréstimos que os originou. Aliás tal enquadramento é suportado por diversos autores como LEIRIÃO (2012), em que face a uma determinada cadeia de acontecimentos que originem um determinado resultado que seja alvo de aplicação da CGAA por parte da AT, o prazo de contagem da caducidade começa exatamente no momento de conclusão do último ato. Pois, pressupõe-se necessária a execução de toda a cadeia de acontecimentos para atingir o resultado considerado “abuso de direito”, e logo susceptível de aplicação da CGAA. Esta teoria é considerada a *step by step transation*.

De qualquer forma, à luz da atual legislação, a alteração a considerar é apenas que o prazo de caducidade para aplicação da CGAA é igual a qualquer outra alteração à liquidação, sendo de quatro anos. Posto isto, os argumentos do Contribuinte podiam continuar a ser usados em sede de reclamação, não aferindo aqui a sua validade.

3.5. Conclusões da análise ao Acórdão

Da análise feita ao Acórdão do TCAS podemos concluir que é possível a aplicação da CGAA a esquemas de planeamento agressivo.

A essência para a qual esta norma foi criada é precisamente poder controlar a utilização de abusos e usurpações ao espírito da lei, uma vez que para as situações ilícitas existe o restante normativo fiscal.



.....

Através da utilização da CGAA é possível à AT evitar a fuga ao pagamento de impostos, e conseqüentemente a redução dos fundos do Estado necessários à prossecução das suas funções.

A CGAA, apesar de ser uma norma bastante abrangente na sua base de incidência, é suficientemente limitada, possibilitando a sua aplicação a casos concretos de abuso à lei.

Capítulo IV – Limitações

A especificidade do tema abordado neste trabalho levou a que na pesquisa de bibliografia, artigos, *papers* ou outro tipo de documentos se verificasse a não existência de muitos estudos sobre o assunto, o que resultou em muita dificuldade na recolha de informação mas ao mesmo tempo um enorme desafio.

Esta dificuldade refletiu-se a dois níveis: por um lado na própria revisão do estado da arte, o que se conseguiu colmatar com a consulta junto do Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças e da Administração Pública, autoridade no ramo, e que o facto das funções que a Autora desempenha, como funcionária da AT, ajudou a ter acesso.

Por outro lado, e atendendo a que se trata de um tema muito específico, alguma da bibliografia analisada, nomeadamente alguns dos artigos não serem tão recentes como se gostaria, no entanto, atendendo quer ao relevo dos seus autores, quer à relevância do estudo desenvolvido nesses trabalhos, foram levados em consideração na elaboração do presente trabalho.



Capítulo V – Pontos em aberto

Todo este estudo tem por base uma norma que pode ser aplicada pela AT a determinados comportamentos estruturados pelos Contribuintes.

Norma esta que tem por base de incidência não qualquer conduta ilícita, mas uma atuação cujo objetivo primordial é a obtenção de vantagem patrimonial, quer seja através da eliminação de imposto a entregar ao Estado, quer através da sua diminuição ou mesmo através do seu diferimento temporal. Para além disso, os comportamentos abrangidos são aqueles que resultam de formas arditosas, complexas e pouco usuais de planeamento fiscal, cujo resultado económico obtido seria idêntico ao conseguido através de atuações mais simples e mais comuns.

No entanto, o planeamento fiscal cuja revisão poderá ser alvo da CGAA não tem nenhuma componente ilícita em si próprio, ou seja, não resulta de todo em infração à lei. Tanto que, apesar de a AT tributar a operação que teria existido, no caso de não existir todo o planeamento fiscal abusivo³⁸, não é feita qualquer alteração aos acontecimentos “civis”, pelo que os mesmos se mantêm, assim como os seus efeitos, tudo tal e qual como a transação ocorreu.

Importa aqui chamar a atenção a um aspeto muito importante e mesmo preocupante pelo seu papel desincentivador ao cumprimento fiscal subjacente à aplicação da norma em estudo presentemente.

Esta atuação por parte dos Contribuintes, apesar de ser considerada penalizável fiscalmente, e por que não mesmo moralmente. Fiscalmente através da CGAA que temos vindo a estudar, moralmente pelo facto de estar em causa o não cumprimento de obrigações morais de participação para o desempenho do papel social do Estado e da partilha do custo de manter a sociedade, em que todos existimos, funcional.

³⁸ Supondo aqui cumpridos todos os procedimentos de que falamos anteriormente, essenciais à aplicação da CGAA.

Este planeamento não é penalizável em termos criminais. Por um lado, porque não tem por base qualquer comportamento ilícito. Tal como temos vindo a explicar, o lado económico e civil da operação mantém-se imutável. Por outro lado, não resulta da infração a nenhum artigo de qualquer um dos códigos penais/tributários.

Pela al. a) do n.º 1 do art.º 1.º do RGIT, este é o código a aplicar às infrações infringidas às prestações tributárias. O art.º 2.º do mesmo código indica o que é infração tributária e qual a sua classificação no presente código, donde resulta o que pode ser considerado crime ou contra-ordenações.

Os crimes fiscais encontram-se tipificados nos art.ºs 103.º a 105.º³⁹, todos do RGIT. O art.º 103.º define o que é classificado como crime de fraude fiscal «Constituem fraude fiscal (...) as condutas ilegítimas (...)», logo os atos sujeitos à incidência da CGAA não são ilícitos, pelo que o comportamento subjacente não pode ser qualificado como fraude fiscal.

Por outro lado temos o art.º 105.º, onde é dito no seu n.º1 «Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar (...)», e mais uma vez verificamos que também não conseguimos tipificar como crime de abuso de confiança fiscal os comportamentos na área de incidência da CGAA, uma vez que não está em causa a falta de entrega de qualquer prestação tributária.

Ou seja, a infração que resulta da aplicação da CGAA não pode ser tipificada como crime fiscal, sendo apenas sujeita a penalização como processo contra-ordenacional tributário, tal como diz o art.º 51.º do RGIT «Ficam sujeitas ao processo de contra-ordenação tributário as infrações tributárias sem natureza criminal (...)».

Conclui-se assim, que comportamentos que resultam na não entrega nos cofres do Estado de valores, e que na sua maioria das vezes se tratam de montantes bastante significativos, não são penalizáveis criminalmente, mas apenas contra-ordenacionalmente.

³⁹ Art.º 103.º – Fraude; Art.º 104.º – Fraude qualificada; Art.º 105.º – Abuso de Confiança



O que por si só, é um grande desincentivador ao cumprimento das obrigações fiscais, e no caso concreto, um incentivador ao planeamento fiscal abusivo.



Conclusões

A nossa sociedade atravessa neste momento dificuldades a nível económico e social. Um dos modos de minimizar estas dificuldades é aumentar o papel do Estado Social. Para isso, o Estado precisa de meios financeiros para conseguir solver as situações que se lhe colocam. Uma das vertentes a controlar é o lado das receitas, o seu aumento, de preferência, a sua manutenção e/ou mesmo a sua diminuição, no pior dos cenários.

Este controle passa essencialmente por uma política de impostos, já que se trata da maior fonte de receita do Orçamento de Estado.

A evasão fiscal é um dos principais problemas no âmbito das receitas fiscais do Estado, e podemos dividi-la em 3 fontes: a evasão pura, pela não entrega da prestação tributária declarada; os crimes fiscais, com a prática de comportamentos ilícitos por parte dos contribuintes; a elisão fiscal, comportamentos lícitos do ponto de vista cível, que no entanto, têm como único fim a eliminação, redução ou diferimento do imposto a entregar por parte dos contribuintes. Neste último ponto centrou-se o nosso estudo.

Um dos instrumentos fiscais que o Estado, tem ao seu dispor é através da aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso.

Este trabalho incidiu precisamente sobre esta norma, e sobre o normativo que a institui, o n.º 2 do art.º 38º da LGT, e os procedimentos necessários à sua aplicação, art.º 63º do CPPT. Nesta apreciação explorou-se as alterações impostas pela Lei do OE2013, o que levou a que fosse necessária a análise dos normativos à luz da atualidade e à luz das normas em vigor à data dos factos, ressaltando assim a mutabilidade das normas fiscais no acompanhar da evolução da sociedade sobre que recaem.

De forma a materializar a componente prática deste trabalho analisamos o Acórdão n.º 05104/11, datado de 2012/02/14, do Tribunal Central Administrativo Sul. Este acórdão tem por base o recurso a um tribunal de instância superior por parte de um contribuinte, sobre uma decisão que considerou improcedente a impugnação interposta ao uso da CGAA num procedimento inspetivo que a Autoridade Tributária fez incidir sobre o mesmo. Deste procedimento resultou uma correção ao imposto liquidado, não permitindo a dedução de

rendimento com base na eliminação da dupla tributação económica. A importância deste acórdão deve-se ao facto de se tratar de ser um dos primeiros nesta área, e por o TCAS ter decidido a favor da AT, o que na nossa explicação ajudou a perceber e a explorar as fundamentações para aplicação da CGAA.

A pesquisa de bibliografia foi muito difícil, devido à especificidade da temática em análise. No entanto, atendendo às funções desempenhadas pela autora, como Inspectora Tributária da AT, foi possível o acesso ao excelente acervo bibliográfico do Centro de Estudos Fiscais, especializado na área.

Um dos fatores que levou à escolha desta temática, foi o facto de se tratar de uma matéria atual pela relevância que possui no contexto da economia contemporânea. Neste sentido, a sua importância enquanto um dos pontos a ser tidos em conta por parte do Estado, o do cumprimento dos cidadãos das suas obrigações, e com elas o contributo para a redistribuição de riqueza e eliminação das desigualdades sociais.

Pelo que convém destacar um grande ponto que se retira de toda esta análise, e que tem uma importância acrescida por ser desincentivador de comportamento de cumprimento de obrigações fiscais. Apesar dos comportamentos sobre que incide a CGAA, e dos montantes e estruturas envolvidas serem muitas vezes significativos, estes comportamentos não são criminalizáveis, ou seja, não são puníveis como crimes fiscais. Apenas são obrigados à reposição das vantagens fiscais usufruídas, sobre a forma de uma liquidação adicional de imposto, por determinada situação que a AT considera que deveria ser tributada e não o foi. Pelo que resulta a obrigação de pagamento de imposto, apenas com as consequências que o seu não cumprimento provoca. Parece-nos que seria um ponto a ser alterado, tornando estes comportamentos criminalizáveis, de modo a desincentivar este tipo de planeamento fiscal abusivo.

Bibliografia

Livros

- Abreu, I.A; Carlos, A. B.; Durão, J. R.; Pimenta, M. E.. 2012. **GUIA DE IMPOSTOS EM PORTUGAL – 2012**. Lisboa: QUID JURIS – Sociedade Editora
- Antunes, F.V. 2006 A EVASÃO FISCAL E O CRIME DE FRAUDE FISCAL NO SISTEMA LEGAL PORTUGUÊS.. **ESTUDOS DE DIREITO FISCAL** Faculdade de Direito da Universidade do Porto – Centro de Investigação Jurídico-Económica. Coimbra. Almedina. Pp. 67 - 186
- Campos, D.L. e Andrade, J.C. 2008. **AUTONOMIA CONTRATUAL E DIREITO TRIBUTÁRIO – A NORMA GERAL ANTI-ELISÃO**. Coimbra. Almedina
- Carvalho, J.F.P. julho-setembro 2005. **FISCALIDADE – O REGIME PROCEDIMENTAL DE APLICAÇÃO DAS NORMAS ANTI-ABUSO (ANÁLISE DO ARTIGO 63.º DO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO)**. Edição do Instituto Superior de Gestão. Pp.65 – 111
- Courinha, G.L. 2004. **A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO NO DIREITO TRIBUTÁRIO – CONTRIBUTOS PARA A SUA COMPREENSÃO**. Coimbra. Livraria Almedina
- **FINANÇAS PÚBLICAS – DIREITO FISCAL – ARTIGOS, COMENTÁRIOS DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES, CRÓNICA DE ACTUALIDADE. VERÃO**. 2011. Nº2 Ano IV 06 11. Almedina
- Leirião, P.M. 2012. **A CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO E O SEU PROCEDIMENTO DE APLICAÇÃO**. Porto: Vida Económica
- Nabais, J.C. 2005. **POR UM ESTADO FISCAL SUPORTÁVEL – ESTUDOS DE DIREITO Fiscal**. Coimbra. Almedina
- Sanches, J.L.S. 1998. **MANUAL DO DIREITO FISCAL**. Lisboa: Lex
- Sanches, J.L.S. 2003. NORMAS ANTI-ABUSO, JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA E DIREITO PORTUGUÊS: AS PROVISÕES NO BALANÇO FISCAL. **PLANEAMENTO E CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL**. Lisboa. Associação Portuguesa de Consultores Fiscais. FISCO-LEX

-
- Sanches, J.L.S. 2006 *OS LIMITES DO PLANEAMENTO FISCAL – SUBSTÂNCIA E FORMA NO DIREITO FISCAL PORTUGUÊS, COMUNITÁRIO E INTERNACIONAL*. Coimbra Editora
 - Sanches, J.L.S. e Gama, J.T. 2005. PRESSUPOSTO ADMINISTRATIVO E PRESSUPOSTO METODOLÓGICO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL: A DERROGAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO E A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO. *O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL*. São Paulo. Dialética
 - Silva, J.M.B. 2000. *OS PARAÍÇOS FISCAIS*. Coimbra: Livraria Almedina
 - Vasques, S. April 2012. *EUROPEAN TAXATION – PORTUGAL – THE MADEIRA FREE TRADE ZONE: COMPLIANCE AND CONTROL ISSUES*. Pp. 149 – 154

Periódicos

- Alvarrenga, C.A. July 2013. PREVENTING TAX AVOIDANCE: IS THERE CONVERGENCE IN THE WAY COUNTRIES COUNTER TAX AVOIDANCE?. *BULLETIN FOR INTERNACIONAL TAXATION* –. IBFD. Pp. 348-363
- Avi-Yonah, R.S. e Halabi, O. april-may 2012. UNITED STATES – US TREATY ANTI-AVOIDANCE RULES: AN OVERVIEW AND ASSESSMENT. *BULLETIN FOR INTERNACIONAL TAXATION*. IBFD. Pp. 236 – 242
- *COURRIER INTERNACIONAL*. Nº 207. Maio 2013
- Cover story February 2013. A DELICATE BALANCE – WHO IS RESPONSIBLE FOR TACKLING AVOIDANCE? *INTERNACIONAL TAX REVIEW*. Pp. 14-17
- Grandal, A.M.P. e Pereira, J.A. 2012. LA CLÁUSULA ANTIABUSO EN LAS FUSIONES DESDE LA PRESPECTIVA COMUNITÁRIA Y ESPAÑOLA. *CRONICA TRIBUTÁRIA Nº 144*.. Instituto de Estudios Fiscales. Pp. 111 – 148
- Jackson. R. December 10, 2012. SAARS AND GAARS: A ONE-TWO PUNCH AGAINST TAX ABUSE. *TAX NOTES INTERNACIONAL* Vol. 68, Nr. 11. Pp. 987-992
- Jiménez, A.M., April/May 2012. TOWARDS A HOMOGENEOUS THEORY OF ABUSE IN EU (DIRECT) TAX LAW – EUROPEAN UNION. *BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION*.. Pp. 270 – 292

- Kavelaars, P. October 2013. EU AND OECD: FIGHTING AGAINST TAX AVOIDANCE *INTERTAX* Vol. 41. Issue 10. LUCHTERHAND – Wolters Kluwer –Law & Business. Pp. 507-515
- Kukawska, M. e Machcinski, M. August 5, 2013. GOVERNMENT TO REINTRODUCE GAAR AND STREAMLINE TAX RULING SYSTEM *TAX NOTES INTERNACIONAL*. Vol 71, Nr. 6.. Pp. 516 - 517
- Marquez, P.L. Noviembre 2012. La normativa anti-abuso fiscal aplicable en Índia y China (A través del análisis de asuntos resueltos recientemente). *REVISTA ARANZADI – QUINCENA FISCAL*. Nº 19. Thomson Reuters ARANZADI. Pp. 81 - 112
- Nunes, G.N.C.A.A. Julho de 2000 A CLAUSULA GERAL ANTI-ABUSO DE DIREITO EM SEDE FISCAL – ART.º 38.º, N.º 2, DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA – À LUZ DOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO FISCAL.. *REVISTA FISCALIDADE*. Nº 3. Pp 39 – 60
- Palma, C.C. Março de 2013. A COMUNICAÇÃO DA CE SOBRE FRAUDE E EVASÃO FISCAIS E A RECOMENDAÇÃO SOBRE PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO. *TOC*. Pp. 30-39
- Portugal, A.M. julho – setembro 2002. ESTATUTO PESSOAL E NACIONALIDADE DAS SOCIEDADE NOS ACORDOS DE PROMOÇÃO E PROTECÇÃO DE INVESTIMENTOS E NOS ACORDOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADOS POR PORTUGAL. *CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL*. CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS – Boletim da Direcção-Geral dos Impostos. Pp. 37-109
- Sidhwa, R. may-july 2012. INTERNATIONAL PERSPECTIVES ON THE PROPOSED GAAR. *INTERNATIONAL TAX REVIEW – ÍNDIA QUARTERLY* –. A Euromoney publication. Pp. 17 – 18





Esquemas

1. Esquema ilustrativo do planeamento empresarial em análise elaborado pela Autora constante no Capítulo **3.2.O Caso explicado.**

Anexos

1. Acórdão n° 05104/11, de 2012/02/14, do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), consultado no site www.dgsi.pt/jtca.nsf, em 2012/09/17.