



PLANEAMENTO FISCAL, EVASÃO FISCAL, ELISÃO FISCAL: O FISCALISTA NO SEU LABIRINTO (*)

António Carlos dos Santos¹

RESUMO

Este artigo procura traçar as fronteiras, com base no direito português, entre planeamento fiscal (gestão fiscal lícita), evasão fiscal (conceito ligado a comportamentos fiscais delituosos, criminais ou contra-ordenacionais) e elisão fiscal (objecto de sanções não criminais nem administrativas). Para esse efeito distingue o planeamento fiscal dos contribuintes (interno e internacional) do planeamento fiscal estadual. Uma das formas de planeamento fiscal estadual é a luta contra o planeamento fiscal abusivo, uma forma de controlo *a posteriori* da elisão fiscal. O artigo termina com uma análise crítica do regime português do planeamento fiscal agressivo.

Palavras chave

Gestão fiscal. evasão fiscal. elisão fiscal.

ABSTRACT

On the basis of the Portuguese law, this article looks for tracing the borders between tax planning (allowed tax management), tax evasion (a concept linked to delictual tax behaviors) and illegitimate tax avoidance (a concept linked to an illegitimate behavior which is not punished with criminal or administrative sanctions). For this purpose a distinction is made between (internal and international) taxpayers' tax planning and the state tax planning. One of the forms of the state tax planning is the fight against the aggressive tax planning, a form of control *a posteriori* of the tax avoidance. The article finishes with a critical analysis of the Portuguese law concerning the aggressive tax planning.

Keywords

Tax planning. Tax evasion. Illegitimate tax avoidance.

¹ Doutor em Direito. Professor da Universidade Autónoma de Lisboa. Membro do Gabinete de Estudos da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, do centro de investigação SOCIUS (ISEG) e do IDEFF (FDUL). Jurisconsulto.

1. PLANEAMENTO FISCAL: UM TEMA COMPLEXO E CONTROVERSO

1.1 A questão terminológica

A noção de planeamento evoca uma acção voluntária e programada, dirigida a atingir determinados fins ou objectivos prefixados. O termo anda em regra associado à acção das empresas (planeamento empresarial) ou do Estado (planeamento estatal).

Quando referida à fiscalidade, esta expressão aparece normalmente ligada a uma acção dos contribuintes (normalmente, empresas) destinada a obter uma economia ou poupança fiscal. Mas esta aproximação peca por excesso, pois nem todas as formas de obtenção de uma economia ou poupança fiscal decorrem de actos de planeamento fiscal.

A primeira dificuldade na análise do planeamento fiscal dos contribuintes é a da sua distinção em relação a figuras afins. Não há uma definição inequívoca de planeamento fiscal, nem tão pouco uma valoração consensual deste fenómeno. A terminologia varia muito de sistema jurídico para sistema jurídico e mesmo, no quadro de um determinado sistema, de autor para autor.

² Expressões como gestão fiscal, engenharia fiscal, economia de opção, opção

(*) Este artigo resulta da fusão e aprofundamento de três comunicações apresentadas em 2008, uma no Porto, em Abril, para o ISCAP sobre o tema do *Planeamento fiscal abusivo*, outra em Maio, num seminário sobre *A inspecção tributária* organizado em Lisboa pelo IFE sobre o tema *Os limites legais do planeamento fiscal* e a terceira sobre o tema *Planeamento fiscal: conceitos, figuras afins, limites*, em Outubro, em Lisboa, na III Conferência Internacional CTOC/IDEFF. Agradeço à OTOC a autorização para a publicação deste artigo.

² Já em 1984, GOMES, N. Sá, *Lições de Direito Fiscal*, vol. II, Lisboa: FDUL, p. 143 e ss., dava conta deste fenómeno. Vejamos, entre nós, alguns exemplos mais recentes. Assim, para SANCHES, Saldanha (*Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra: Coimbra Editora, p. 21), “o planeamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”. Segundo o mesmo autor, este planeamento pode ser legítimo ou ilegítimo, sendo ilegítimo nos casos de fraude fiscal e de fraude à lei fiscal. O primeiro designa “o comportamento que viola um dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contra-ordenacional”, enquanto o segundo, também conhecido por “elisão fiscal”, designa “os comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (*fraus legis*)”. Neste contexto, a expressão “evasão fiscal” seria de evitar. O autor vê no planeamento fiscal “o exercício de uma liberdade de conteúdo económico (a escolha do negócio jurídico e a determinação do seu resultado fiscal)”, sujeita a restrições. Segundo o autor, “o planeamento fiscal constitui hoje uma dimensão essencial do planeamento económico e o seu limite é a fraude à lei”. “Estamos perante uma limitação que, partindo da natureza teleológica das liberdades económicas (atribuídas como condição de existência da economia de mercado) como direitos subjectivos públicos, considera que podemos ter um abuso do direito de conceber livremente os contratos quando a escolha da forma negocial tem como único ou principal objectivo a redução ou eliminação da carga tributária”. (*ibidem*, p. 107) Diferente é a terminologia (e filosofia) de outros autores. Assim, PIREZ, Manuel (in *Direito Fiscal, Apontamentos*, Coimbra: Almedina, 2008, p. 168 e s.) analisa esta questão sob a epígrafe

fiscal, evitação fiscal, prevenção fiscal, elisão fiscal são comumente utilizadas para dar conta da questão do planeamento fiscal. Na linguagem política e da comunicação social, o planeamento fiscal é, aliás, muitas vezes acriticamente equiparado a fuga ao fisco, a formas de evasão e mesmo de fraude fiscal.

Muitos dos estudos internacionais assentam em distinções provenientes

“evasão fiscal”. Para este autor, existem quatro comportamentos conducentes a evitar o imposto: a abstenção fiscal (o contribuinte não actua, para evitar produzir o pressuposto da tributação); a fraude (violação patente da lei, que se verifica, por exemplo, na economia subterrânea); a evasão fiscal (o contribuinte, aproveitando-se do disposto numa lei de cobertura, mas não em perfeita conformidade com ela, evita a aplicação de uma outra, a lei evadida, que normalmente regularia a situação, embora atinja o mesmo resultado económico) e o planeamento fiscal (também denominado “economia de opção” ou “opção fiscal”) em que o contribuinte organiza a sua actividade de modo a minimizar o imposto, mas sem violar a letra ou o espírito da lei. O que aproximaria a evasão do planeamento é o facto de, num caso e noutro, o acto celebrado ter sido querido, conduzindo à não verificação do pressuposto da tributação. O que os afastaria seria o facto de no planeamento fiscal o negócio jurídico utilizado não ser anormalmente deformado. A evasão fiscal, para Manuel PIRES, equivale, no fundo, a elisão fiscal. Cf. ainda a posição de NABAIS, Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*, vol. II, Coimbra: Almedina, p. 106 e ss. que defende um conceito amplo de evasão fiscal, englobando nesta quer a evasão ilícita (evasão em sentido estrito) quer a evasão lícita (isto é, a elisão fiscal que constitua um abuso da liberdade de planeamento e gestão fiscais). Vide, por fim, CAMPOS, Diogo Leite de/ ANDRADE, João Costa, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Geral Anti-Elisão)*, Coimbra: Almedina, 2008, que analisam sobretudo a noção de elisão fiscal a partir da noção de “autonomia privada/ liberdade pessoal vista como competência e legitimidade para prosseguir um projecto pessoal de vida ou a gestão de uma empresa” (p. 6). Segundo estes autores, o Estado fiscal contemporâneo e o Estado-taxador “assentam em sociedades abertas, em que a liberdade contratual e a propriedade privada, mais do que meros fundamentos e veículos da actividade económica, decorrem da própria natureza da pessoa humana como ente auto-criador que se vai construindo – e ao meio envolvente – através de um projecto de vida criado (e recriado constantemente) por si mesma. Há que excluir qualquer obrigação do cidadão-contribuinte de se «colocar no lugar que o legislador lhe assinalou»; de se comportar como o legislador previu (e desejou), celebrando os actos jurídicos que aquele espera. Não há qualquer direito ou expectativa jurídica do Estado à produção de certa riqueza pelo almejado contribuinte; ou à celebração por este de negócios que originem uma certa realidade tributável” (p. 32). Embora estes dois autores não se refiram expressamente à questão do planeamento fiscal, infere-se de exposto a sua concordância com Cesar Garcia NOVOA (que citam expressamente a p. 6), quando este se refere a um “direito à planificação fiscal”. Vide, por último, OLIVEIRA, A. Fernandes, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, As Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, para quem a legitimidade do planeamento fiscal radica na liberdade individual, inalienável, de cada um organizar a sua vida e interesses do modo que julgue mais conveniente (p.30), Coimbra: Coimbra Editora, 2009, AMORIM, José de Campos, “Algumas medidas de combate à evasão fiscal”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, ISCAP, n.º 12, 2007, p. 7-23 e SOUSA, A. Frada de, “A luta contra a fraude, evasão e abusos na jurisprudência recente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em matéria fiscal – Algumas notas, *Ciência e Técnica Fiscal (CFT)* n.º 420, p. 7 e ss, em especial a nota 2. Para uma posição próxima da defendida no presente trabalho, cf. ainda SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 42 e ss. e COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua Compreensão*, Coimbra: Almedina, 2004, p. 15, que faz corresponder o conceito de elisão fiscal ao de planeamento fiscal abusivo, ou seja, “a acção planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida no ordenamento tributário. Embora a conduta não seja contrária à lei, o resultado obtido não é admitido. E aí residiria igualmente a distinção desta noção face àquela outra de planeamento fiscal lícito ou direito ao negócio menos oneroso”.

de experiências anglo-saxónicas, que não coincidem necessariamente com os termos prevalentes nos direitos continentais. Assim, frequentemente a doutrina anglo-saxónica fala de *tax evasion*, *tax fraud*, *tax planning*, *tax minimizing*, *tax mitigation*, *tax avoidance*, mas nem sempre com grande clareza terminológica. Em regra, *tax planning* designa os actos e negócios que conduzem a uma economia fiscal *intra legem*, enquanto a *tax avoidance* é uma expressão que ora pretende dar conta de todas as formas de minimização da carga fiscal, ora se refere a situações que conduzem a uma economia fiscal *extra legem*, entre as quais os actos e negócios que podem configurar abuso de liberdade de planeamento e gestão fiscais (*illegitimate tax avoidance*).³ Por sua vez a doutrina germânica costuma distinguir entre *Steuerhinterziehung* (evasão fiscal), *Steuervermeidung* (evitação fiscal) e *Steuerumgehung* (elisão fiscal).⁴

Quanto à doutrina espanhola, é frequente, ao lado da expressão *planificación fiscal*, a referência ao conceito de *economía de opción*, que engloba economias explícitas e tácitas (estas chamadas *economias fiscales*). A *economía de opción* é vista como um espaço de liberdade do contribuinte, tendo como limites a *fraud de ley tributario*, as *anomalías negociales*.⁵

Perante esta *babel* terminológica, mais do que importar termos alheios, há que repensar a noção de planeamento fiscal e a sua relação com figuras afins, agora também à luz do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro, que ao introduzir a figura do *planeamento fiscal abusivo*, deu foros de cidade à noção de planeamento fiscal.

O ponto de partida é necessariamente o reconhecimento da existência de vários tipos de actos dos contribuintes que visam a eliminação ou a redução da carga fiscal típica de uma determinada actividade. De entre esses actos, há alguns que são ilícitos, constituindo um delito ou uma infracção, merecendo, por isso, um sinal vermelho por parte do ordenamento jurídico, outros que são lícitos perante o direito no seu conjunto (e, não raro, até desejáveis), merecendo um sinal verde, outros ainda que, sem constituírem um delito ou infracção

³ Assim, a título de exemplo, NOVOA, César Garcia, "Relatoría General. La Elusión Fiscal y los Médios para Evitarla.", in ILAD/ AVDT, *Memorias, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Venezuela, 2008, p. 54 e ss. Entre nós, vide GAMA, J. Taborda, "Acto elisivo, acto lesivo. Notas sobre a admissibilidade de combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português", *Revista da Universidade de Direito da Universidade de Lisboa*, XL, 1999, n.º 1 e 2, p. 289 e ss. Como refere GOMES, N. S., *op. cit.*, p. 22, há "actos que não violam as leis fiscais, e que, portanto, não são ilícitos, mas que a lei fiscal considera fiscalmente irregulares, podendo ser corrigidos pela Administração Fiscal por darem origem à elisão fiscal." Este autor qualifica tais actos "de antijurídicos, mas lícitos". Esta licitude afasta a possibilidade de existirem consequências penais ou contra-ordenacionais em relação a tais actos. Mas a sua anti-juridicidade pode justificar uma reacção sancionatória de outro tipo. Cf. igualmente, do mesmo autor, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Cadernos CTF n.º 177, 1997, p. 18 e ss., bem como *Estudos sobre a Segurança jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*, Lisboa: CEF/DGCI, Cadernos de CTF n.º 169, 1993, p. 151 e ss.

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

⁵ Sobre o tema, cf. CLEMENTE, J.-F. Pont, *La economía de opción*, Madrid: Marcial Pons, 2006.

fiscal, poderão infringir outros normativos (não penais ou contraordenacionais). São estes últimos comportamentos, situados numa zona de fronteira (a que corresponderia a emissão de um sinal amarelo), que devem ser objecto de uma análise mais aprofundada.

1.2 A dimensão espacial do planeamento fiscal dos contribuintes: o planeamento interno e internacional

1.2.1 Noções

Várias distinções podem ser efectuadas a propósito do *planeamento fiscal empresarial* (em sentido amplo). Uma delas distingue entre planeamento fiscal interno e internacional.⁶

Numa primeira aproximação, estamos perante planeamento fiscal *interno* (em sentido amplo) quando uma empresa procura otimizar a sua factura fiscal numa dada jurisdição, recorrendo a mecanismos legislativos ou administrativos existentes no quadro desse único espaço fiscal ou jogando com a imprecisão ou ambiguidade da lei interna.

Nuns casos, limitar-se-á a utilizar certos benefícios fiscais, exclusões ou reduções que o legislador põe à sua disposição. Noutros casos, limitar-se-á à escolha da opção fiscalmente mais favorável entre duas ou mais soluções que a própria lei fiscal lhe proporciona (alternativas fiscais), como, por exemplo, nos casos em que o quadro legal permita a opção entre possuir ou não contabilidade organizada, entre ser tributada em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) por taxas liberatórias ou por englobamento de rendimentos ou entre integrar ou não um regime simplificado, etc. Por vezes, perante uma lei ambígua, que comporta vários sentidos, o contribuinte procura escolher aquele que lhe é fiscalmente menos prejudicial. Outras vezes ainda, procurará a via do negócio fiscalmente menos oneroso para atingir um determinado resultado económico.

Ao lado deste planeamento fiscal interno (em sentido amplo), existe o *planeamento fiscal internacional*. Como o termo indica, este envolve necessariamente o contacto com mais que uma jurisdição fiscal. As relações económicas são hoje cada vez mais relações internacionais. As empresas que nelas intervêm são frequentemente empresas multinacionais ou transnacionais. Daí que as relações económicas entre empresas ou no seio de empresas transnacionais tenham elementos de conexão com mais de uma jurisdição fiscal. A coexistência de

⁶ Sobre o tema, vide, em geral, FINNERTY, C./ MERKS, P/ PETRICCIONE, M./ RUSSO, R., *Fundamentals of International Tax Planning*, Amsterdam: IBFD, 2007, em especial, p. 49 e ss. GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*: São Paulo: Dialética, 2004; ADONNINO, Pietro, “La pianificazione fiscale internazionale”, in UCKMAR, V. *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova: CEDAM, 2002, p. 57 e ss.; LAMORTTE, T./ RASSAT, P., *Stratégie Fiscale Internationale*, Paris: Maxima, 1997; REIJA, L. C./ REIJA, *Planificación fiscal internacional*, Madrid/ Barcelona: Centro de Estudios Financieros; J. C. OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Paris, 1987; COURT, J.F./ ENTRAYGUES, *Gestion fiscale internationale de l'entreprise*, Paris: Montchrestien, 1986.

sistemas fiscais nacionais distintos abre as portas aos contribuintes para que estes optem por jurisdições com regimes de tributação mais benévolos.

Este facto, facilitado pela liberalização, a nível mundial, dos movimentos de capitais, pode propiciar localizações e deslocalizações de empresas ou de investimentos, tendo em vista a procura de uma poupança fiscal acrescida.⁷ Contrariamente a um princípio de neutralidade defendido pela teoria económica dominante, os movimentos empresariais não decorrem então apenas (ou essencialmente) de factores económicos, ligados ao processo de produção ou de distribuição, mas de diferenças de tributação existentes entre diversas jurisdições fiscais.⁸ Este planeamento, seja ele proporcionado por uma actividade de consultores fiscais, seja realizado pelos departamentos fiscais das empresas, pode, porém, ocasionar reduções substanciais de receita fiscal para alguns Estados que, por essa razão, procuram combatê-lo, por vários meios, entre os quais a adopção de medidas contra o chamado “planeamento fiscal agressivo”.⁹ É neste sentido que OWENS afirma que a globalização “abriu novas avenidas para técnicas de planeamento fiscal agressivo, envolvendo o uso de sofisticados produtos financeiros, arbitragem fiscal, e, frequentemente, centros financeiros *off-shore*”.¹⁰

1.2.2 Razões das diferenças de sistemas e regimes de tributação entre as jurisdições

Os fundamentos do combate contra o planeamento fiscal internacional são de natureza mais política que jurídica. Em qualquer caso, raramente são tidas em consideração as origens ou razões, múltiplas e diversas, que presidem à criação, pelas jurisdições fiscais, de regimes, gerais ou específicos, de reduzida tributação.

Nuns casos, tais razões derivam do facto de algumas jurisdições preferirem ter menos despesa pública e, conseqüentemente, menos impostos (por exemplo, optando por uma segurança social privada). Noutros casos, as jurisdições procuram captar investimentos produtivos ou financeiros ou mesmo receitas fiscais futuras, através de incentivos fiscais ou de uma fiscalidade-regra baixa, elegendo uma estratégia de concorrência fiscal activa. Noutros ainda, procuram responder com reduções de impostos à concorrência fiscal que lhes é movida por outras jurisdições, consolidadas como zonas de baixa ou nula

⁷ Existem várias modalidades de elisão fiscal internacional, em função do elemento de conexão utilizado: *subjectiva* quando a elisão opera por meio de um elemento de conexão subjectivo, como a residência ou a sede estatutária de uma empresa; *objectiva* quando opera através de um elemento objectivo da norma de conflitos, como o local da fonte de um rendimento, tendo em vista neste caso a sua imputação, em todo ou em parte, a uma jurisdição com regime fiscal mais favorável.

⁸ A questão que se põe então é a de saber até que ponto é (ou não) legítimo que as decisões empresariais possam ser tomadas por razões exclusivamente fiscais ou, pelo menos, possam não ser tomadas por razões estritamente económicas. Vide, a propósito, entre outros, o acórdão do TJCE de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes*, proc. C-36/02, Col. 2006, p. I-9609 e ss.

⁹ Este tema será analisado no último ponto deste estudo.

¹⁰ OWENS, Jeffrey, “Abusive Tax Shelters: Weapons of Tax Destruction?”, *Tax Notes International*, December, 5, 2005, p. 873.

tributação (*concorrência fiscal defensiva*) ou procuram simplesmente imitar o que consideram ser boas práticas de outros espaços fiscais (*mimetismo fiscal*).¹¹ Casos há, igualmente, de jurisdições que, por possuírem outras fontes de réditos (por exemplo, as provenientes do jogo ou do petróleo) que lhes permitem satisfazer, no essencial, os níveis de despesa pública, não sentem necessidade de recorrer a impostos gerais sobre o rendimento. Como existem igualmente Estados cuja independência política não foi acompanhada de suficiente sustentação económica, pelo que o único “produto” que têm para oferecer no mercado internacional são impostos nulos ou muito reduzidos. Ao lado destes casos, outros há de jurisdições que, a coberto da soberania ou autonomia fiscal, optam por configurar-se, não apenas como zonas de baixa ou nula tributação, mas como verdadeiros paraísos fiscais, opacos, dotados de regimes inexpugnáveis de sigilo bancário, renitentes quanto à troca de informações fiscais, operando com frouxos ou nulos controlos, quer no plano da supervisão financeira, quer no plano das inspeções tributárias.¹²

Por fim, em muitos casos ainda, as diferenças de níveis, estruturas e sistemas fiscais advêm de factores históricos e culturais ou de diferentes graus de eficiência dos aparelhos fiscal e judicial. Aparelhos mais eficientes tenderão a propiciar condições para uma diminuição competitiva das cargas fiscais.

Como quer que seja, as empresas (mormente as empresas transnacionais) utilizam com frequência paraísos fiscais ou certas jurisdições de menor tributação, incluindo certos regimes fiscais privilegiados, para obterem uma menor tributação dos seus rendimentos. Várias técnicas são utilizadas com esta finalidade.¹³ Um exemplo clássico é o de, por razões fiscais, a sociedade-mãe (sociedade de base) criar filiais ou sucursais em jurisdições de baixa tributação, aí exercendo as suas actividades, enquanto a sociedade de base reserva para si uma pequena parte do processo produtivo ou, sendo constituída por uma *holding*, limita-se mesmo a centralizar os lucros ou a dirigir e fiscalizar as operações do grupo. Uma das formas de atingir este resultado é através do mecanismo dos preços de cessão interna (ou “preços administrativos” intra-grupo) que as administrações fiscais, erigindo-se numa espécie de autoridade da concorrência, procuram combater com base no instituto de preços de transferência, moldado por princípios e práticas difundidos pela OCDE.

¹¹ Sobre estas estratégias, cf. SANTOS, A. Carlos dos, “Concorrência fiscal e competitividade, a never ending story”, AAVV, *Competitividade e concorrência fiscal*, Conferência Internacional de 2006, CTOC/IDEFE, 2008, p. 15 e ss.

¹² Acerca dos paraísos fiscais, vide, em perspectivas muito distintas, CHAVAGNEUX/PALAN, *Les paradis fiscaux*, Paris : La Découverte, 2006; DUHAMEL, G., *Les paradis fiscaux*, Paris: Grancher, 2006 ; CENTRE DE DROIT INTERNATIONALE, *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, Bruxelles: Bruylant, 2001; SILVA, J. B. *Os Paraísos Fiscais. Casos Práticos com Empresas Portuguesas*, Coimbra: Almedina, 2000;

¹³ Para além da bibliografia já citada na nota 3, ver também, entre nós, LEITÃO, L. T. Menezes, “Evasão e fraude fiscal internacional”, XXX Aniversário do CEF, Colóquio *A Internacionalização da economia e a fiscalidade*, CEF/DGCI, 1993, p. 300 e ss.

1.2.3 Fundamentos dos limites ao planeamento fiscal internacional

A principal dificuldade em distinguir planeamento fiscal internacional lícito do ilícito (este também designado de elisão fiscal internacional) consiste em saber se e quando será legítimo, perante as normas de fonte internacional ou interna do Direito Internacional Tributário, o contribuinte dispor dos elementos de conexão de forma a obter uma tributação menos pesada ou mesmo a não incidência de impostos.¹⁴

No plano internacional, na ausência de uma ordem fiscal internacional imposta pela ONU ou mesmo de normas vinculativas da OCDE (para os Estados que integram esta organização internacional), e num quadro de livre circulação de capitais, é difícil haver consenso sobre quais são os princípios internacionais que regem a tributação. Em bom rigor, só haverá elisão fiscal internacional (ilícita) se reconhecermos como princípios de direito internacional fiscal o “*single tax principle*” caracterizado pela ideia de que um determinado rendimento deve ser tributado uma vez, e não mais nem menos que uma vez, o *benefits principle*, que pressupõe um consenso sobre a fórmula de partilha do direito a tributar (à jurisdição da residência competiria o direito primário a tributar os rendimentos passivos, enquanto à jurisdição da fonte competiria a tributação dos rendimentos activos) e a proibição da “*tax arbitrage*”.¹⁵

Pragmaticamente, o combate à elisão fiscal internacional faz-se normalmente no quadro das Convenções para evitar a dupla tributação e de outros acordos, em regra bilaterais (ou de instrumentos comunitários) relativos à assistência mútua.

No plano do direito interno, a acção dos Estados para contrariar o planeamento fiscal internacional, ainda que possa estar sujeita a limites, como os que advêm, na União Europeia, do direito comunitário, tem, em teoria, bases mais sólidas.¹⁶ No entanto esta acção, quando unilateral, revela-se, na prática, difícil ou insuficiente.

De facto, estas formas de planeamento fiscal – baseadas na oferta de diferentes formas de tributar (ou não tributar) figuras idênticas ou afins por parte de jurisdições distintas – não são inteiramente controláveis por uma só jurisdição. Elas exigem entendimento, cooperação, concertação interestadual, não sendo fácil que as diferentes jurisdições se ponham de acordo não só

¹⁴ Sobre os elementos de conexão, vide XAVIER, Alberto (com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier), *Direito Tributário Internacional*, Coimbra: Almedina, 2008, p. 223 e ss.

¹⁵ Sobre estes princípios, cf. AVI-YONAH, Reuven S., *International Tax as International Law, An Analysis of the International Tax Regime*, New York: Cambridge University Press, 2007, p. 8 e ss.

¹⁶ Sobre os limites comunitários à acção unilateral dos Estados para combater a concorrência fiscal prejudicial indutora de planeamento fiscal internacional, cf. OCDE, *Concurrence fiscale dommageable, Un problème mondial*, Paris, 1998, p. 45 e ss.; PINTO, Carlo, *Tax Competition and EU Law*, The Hague/London/ New York: Kluwer, 2002, p. 295 e ss.; KIEKEBELD, Ben, *Harmful Tax Competition in the European Union*, Kluwer, 2004, p. 92 e ss. e, entre nós, SANCHES, S., *op. cit.*, p.259 e ss. e SANTOS, A. C., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles/Paris: Bruylant/LGDJ, 2009.

sobre o carácter prejudicial de certos regimes ou sobre a ilicitude de certos comportamentos dos contribuintes que visam explorar essas mesmas diferenças, mas também sobre os meios para os combater. No limite, esse controlo exigiria, mormente em espaços económicos unificados (em particular, num mercado único) políticas avançadas de harmonização fiscal. Mas tais políticas chocam com as diferenças de estrutura económica dos Estados, as quais podem aconselhar a não convergência dos sistemas fiscais, em particular da tributação sobre os rendimentos das pessoas físicas e mesmo das colectivas. Chocam ainda com preocupações soberanistas dos Estados que procuram guardar para si alguns instrumentos de política económica como a fiscalidade.

Por isso, para além do recurso à *soft law*, como ocorre com certas recomendações comunitárias ou da OCDE, ou a instrumentos políticos multilaterais, de que é exemplo o Código de Conduta sobre a fiscalidade directa das empresas, os Estados adoptam frequentemente medidas unilaterais que tendem a contrariar o que consideram prejudicial para os seus interesses financeiros e que podem assumir várias formas.¹⁷ Uma delas é a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, tributando directamente os sócios ou a desconsideração da qualificação das operações efectuada pelas empresas; outra é a criação de listas negras de paraísos fiscais; outra ainda, a definição de presunções de transferências indirectas de lucros. Muitas das cláusulas anti-abuso criadas unilateralmente pelos Estados têm, aliás, aqui a sua origem. Algumas, como a nossa cláusula geral anti-abuso, foram mesmo incentivadas pela OCDE ou pelo Grupo do Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas.¹⁸

1.3 A tensão entre o planeamento fiscal dos contribuintes e o planeamento fiscal estadual

Até agora temos falado do planeamento fiscal dos contribuintes (mormente das empresas) e das suas dimensões interna e internacional. Nada impede, porém, que se possa (e deva) falar de um planeamento fiscal por parte do Estado (do legislativo ou do executivo), destinado a prever e cobrar, em cada ano, um determinado nível de receitas fiscais, socorrendo-se, para esse efeito, de vários instrumentos, jurídico-políticos, administrativos e de natureza gestonária.

¹⁷ Cf. OCDE, *op. cit.*, p. 45 e ss.; UNIÃO EUROPEIA, *Código de conduta no domínio da fiscalidade directa das empresas*, aprovado por Resolução do Conselho e dos Representantes dos Estados-membros, reunidos no Conselho de 1 de Dezembro de 1997 (publicado em anexo às conclusões do Conselho ECOFIN da mesma data (JOCE n.º C 2, de 6 de Janeiro de 1998, p. 2), Sobre o tema do controlo da concorrência fiscal prejudicial através de instrumentos de *soft law*, cf. SANTOS, A. C., *L'Union européenne*, *op. cit.*, Bruxelles/Paris: Bruylant/ L.G.D.J., 2009.

¹⁸ Vide em particular a letra L do Código de Conduta sobre a Fiscalidade Directa das Empresas: "O Conselho observa que as disposições anti-abuso ou as contramedidas incluídas nas legislações fiscais e nas convenções relativas à dupla tributação desempenham um papel fundamental na luta contra a evasão e a fraude fiscais".

Existe, de facto, um planeamento fiscal estadual, interno ou exercido em conjunto com outros Estados (através da cooperação bilateral ou multilateral), que visa, entre outras coisas, precaver o fenómeno da perda (imprevisível) de receitas derivada da acção dos contribuintes. No plano interno, os Estados prevêem nos Orçamentos certas metas de receita fiscal para fazer face à despesa projectada e calculam, ao mesmo tempo, os níveis de despesa fiscal concedida. As administrações fiscais definem anualmente estratégias para a cobrança das receitas projectadas. Nesse afã, podem ater-se à lei ou, para atingirem metas de cobrança, por vezes irrealistas, definidas por unidade de cobrança, podem ser tentadas a ultrapassar a linha que divide a cobrança lícita da ilícita, entrando num terreno movediço em que os direitos e garantias dos contribuintes deixam de ser devidamente salvaguardados.¹⁹

O confronto entre estes dois tipos de planeamento (estadual vs. empresarial) reflecte uma certa tensão, de natureza política e sociológica, entre a cultura das administrações tributárias e a cultura das organizações empresariais (e de defesa dos contribuintes). Esta tensão revela-se no facto de o planeamento fiscal estadual visar a maximização da receita tributária e o planeamento fiscal empresarial a minimização da factura fiscal.

Assim, as administrações fiscais tenderão a diminuir o campo do planeamento fiscal, empurrando algumas das suas formas (mais gravosas) para a esfera de da ilicitude (não penal ou Contra-ordenacional fiscal), isto é, circunscrevendo o planeamento lícito ao mínimo possível, enquanto os contribuintes (mormente, as empresas com acesso a aconselhamento fiscal mais sofisticado) procurarão estender o campo de legitimação do planeamento fiscal, de forma a alargar o espaço de economia e poupança fiscal lícita.

Esta tensão tem reflexos na doutrina jurídico-fiscal e na jurisprudência. A sociologia do direito mostra-nos que os juristas tendem frequentemente a alinhar as suas posições em função da pré-compreensão que tenham dos fenómenos em jogo, no caso, do papel do papel dos impostos na sociedade e da função do Estado na organização sócio-económica. Nos extremos, poderemos encontrar autores que defendem teses muito próximas da concepção da

¹⁹ Ao longo dos últimos anos, múltiplos exemplos deste tipo foram denunciados entre nós, incluindo por entidades oficiais como o Provedor de Justiça ou por associações públicas como a OTOC (ex-CTOC), nomeadamente em 2007, no âmbito de um seminário sobre as prerrogativas da Administração Fiscal e os direitos dos contribuintes. No caso dos Estados membros da União Europeia, estes comportamentos “agressivos” podem ter como causa próxima a necessidade de cumprimento dos critérios de convergência previstos genericamente no Pacto de Estabilidade e de Crescimento (PEC) e, em concreto, nos diversos programas de convergência que são regularmente apresentados às instituições comunitárias. O combate ao planeamento fiscal empresarial é, como vimos, uma das razões avançadas para justificar a introdução de medidas de planeamento fiscal estadual, como as cláusulas anti-abuso, as listas negras de paraísos fiscais ou o regime do planeamento fiscal abusivo. No plano jurídico, a questão central é a de saber se estas medidas estão ancoradas no direito nacional e comunitário ou, se, elas também, podem violar ilicitamente normas ou princípios jurídicos, nomeadamente os relativos às liberdades económicas fundamentais ou o princípio da proporcionalidade.

Fazenda Pública como um poder proeminente sobre os súbditos/contribuintes, enquanto outros apresentam-se como paladinos de uma concepção quase libertária da acção dos contribuintes/cidadãos.

2. DO PLANEAMENTO FISCAL

2.1 Uma distinção essencial: os comportamentos fiscais delituosos (evasão fiscal) e os comportamentos fiscais sem risco (gestão fiscal)

Alguns comportamentos dos contribuintes com o objectivo de obter uma poupança fiscal são manifestamente ilícitos, constituindo verdadeiros delitos ou infracções, sendo, por isso, objecto de sanção penal ou administrativa (evasão fiscal em sentido amplo, abrangendo crimes e contraordenações).²⁰ Outros, pelo contrário, são perfeitamente lícitos, estando em total conformidade com o ordenamento jurídico.

No primeiro caso, estamos perante comportamentos culposos que a lei tipifica como merecedores de um juízo de censura ética particularmente intenso, ou porque ferem valores basilares protegidos pelo direito penal ou porque violam deveres acessórios da obrigação fiscal, podendo tais comportamentos pôr em causa o funcionamento do próprio sistema tributário.²¹ Estes comportamentos que, por meios ilícitos, procuram escapar à obrigação de imposto, causando dano ao valor jurídico “Fazenda Pública”, integram a esfera da evasão fiscal em sentido amplo (por definição, ilícita). Neste quadro, os comportamentos fraudulentos (em sentido amplo), isto é, susceptíveis de qualificação como ilícito penal fiscal, são vistos como as formas mais graves de evasão fiscal.²²

É, em primeiro lugar, o caso dos comportamentos dos contribuintes que violem os tipos legais de crime aduaneiros, fiscais ou contra a segurança social previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT). Assim, por exemplo, se determinados comportamentos são susceptíveis de serem

²⁰ Ao lado das sanções punitivas (coimas, multas, prisão), o Direito Fiscal conhece, como sublinha GOMES, Nuno Sá (*Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, op. cit.*, p. 18 e 19) sanções de outra natureza (reconstitutivas, preventivas, compensatórias e compulsórias) decorrentes da violação de ilícitos fiscais distintos da infracção fiscal. Também no sentido de que o ilícito fiscal não se confunde com a infracção fiscal, SOUSA, Susana Aires de, *op. cit.*, p. 48 e ss.

²¹ Cf. o n.º1 do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), introduzido pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que define infracção fiscal como “todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”, enquanto o n.º 2 divide estas infracções em crimes e contraordenações. É certo que, por vezes, objectivamente a mesma conduta parece poder cair no âmbito do ilícito penal ou do ilícito fiscal, mas o ilícito penal exige sempre uma *intenção* de faltar que o ilícito fiscal não exige. Por outro lado, a fraude à lei é um instituto de direito civil que não envolve sanções penais ou contra-ordenacionais, mas apenas a nulidade do negócio.

²² Saldanha SANCHES, *op. cit.*, p. 21 e ss, prefere usar o termo fraude fiscal em vez de evasão fiscal para dar conta dos comportamentos considerados como infracções fiscais, aproximando, por sua vez, o conceito de elisão fiscal do de fraude à lei fiscal. Mas sublinha, ao mesmo tempo, não ser possível encontrar “uma arrumação satisfatoriamente dicotómica e inteiramente exacta para a fraude à lei e a fraude fiscal” (p. 24).

qualificados como fraude fiscal (em sentido estrito), como é o caso da celebração de negócio simulado (art. 103.º, al. c) do RGIT), ou como burla tributária (art.º 87), ou como frustração de créditos (art.º 88.º) ou como abuso de confiança fiscal (art. 105.º), estaremos, sem margens para dúvidas, perante ilícitos fiscais de natureza penal (fraude em sentido amplo).²³ É, em seguida, o que ocorre com os comportamentos que constituam *ilícito administrativo*, isto é, que possam ser qualificados como contra-ordenações. Estes comportamentos (como, por exemplo, a falta ou atraso de declarações ou a falta de entrega de prestação tributária) traduzem também formas de incumprimento (ilícito) da obrigação tributária, considerados por uma importante parte da doutrina como de evasão fiscal (em sentido estrito).²⁴

Num caso e noutro, tais comportamentos ilícitos (fraudulentos ou simplesmente evasivos), nos planos penal e Contra-ordenacional, extravasam, *por definição*, a noção de planeamento fiscal. Estamos, em qualquer caso, perante actos *contra legem*, dos quais resultará uma poupança fiscal ilícita, em que os contribuintes desfrutam de verbas que, em rigor, não lhes pertencem (evasão em sentido amplo).

Ora, por definição, a noção de planeamento fiscal, ligada à autonomia privada, implica uma não violação de normas penais ou contra-ordenacionais, gerais ou específicas, da fiscalidade. Isto é particularmente claro em relação a comportamentos permitidos por lei, caso em que o comportamento do contribuinte está acima de qualquer suspeita.

No plano interno, assim se passam as coisas quando a poupança fiscal obtida pelos contribuintes é, expressa ou implicitamente, querida ou sugerida pelo próprio legislador através da criação de normas impeditivas ou redutoras de tributação (regimes derogatórios, exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria colectável, isenções fiscais, zonas francas, etc.), legitimadas por objectivos não financeiros, que os contribuintes poderão ou não utilizar. De facto, é frequente o próprio legislador procurar, por via fiscal (*despesa fiscal programada*), dirigir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a investir em certos sectores económicos, em certas regiões ou em certas funções

²³ Sobre o tema, cf., entre outros, CAMPOS, D. L./ ANDRADE, J. C., *op. cit.*, p. 83 e ss.; POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal. A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007; SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFE, n.º 5, Almedina, 2006; POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal. A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007; ANTUNES, “A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português”, in TEIXEIRA, Glória (coord.), *Estudos de Direito Fiscal* (Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal), FDUP/ CIJE, Coimbra: Almedina, p. 61 e ss.

²⁴ Ver, contudo, CAMPOS, D. L./ ANDRADE, J. C., *op. cit.*, p. 87, os quais escrevem: “O Direito Penal, que constitui ele próprio espaço de liberdade, não aceitará, pois, as escolhas do contribuinte cujo planeamento fiscal integre qualquer uma destas formas de actuação sancionadas nos vários tipos legais de crime. O mesmo já não acontecerá no plano da contra-ordenação referida que, podendo ser sancionada porque praticada a título doloso ou negligente, não acolhe o grau de ilicitude e a intensidade de ataque ao bem jurídico protegido que inerem àqueles crimes. Condutas que, afastada a proibição legal, emergem como ético-socialmente neutras (...)”.

gerais da empresarialidade (*behaviourismo* fiscal).²⁵ O contribuinte pode ou não corresponder a esse apelo, pode ou não utilizar os incentivos proporcionados, mas, caso o faça, o seu comportamento é isento de risco. Este comportamento, para além de lícito (*intra legem*), é desejável no plano político.

Noutros casos, podemos observar que o legislador permite, expressa ou implicitamente, directa ou indirectamente, a opção entre dois regimes jurídicos distintos, de onde resultam consequências fiscais diversas. Aqui não se procura incentivar um comportamento, mas permitir que o contribuinte tome uma decisão em função dos seus próprios interesses. Neste caso poderemos estar perante uma de duas hipóteses: ou é a própria lei fiscal que põe na disponibilidade do contribuinte tais escolhas ou opções fiscais ou é a lei civil ou comercial que permite optar entre figuras alternativas com consequências fiscais distintas.²⁶

Tomemos, como exemplo do primeiro caso, a possibilidade de sujeitos passivos de IVA, em relação a transmissões de direito de propriedade de prédios urbanos sujeitas a imposto municipal sobre a transmissão onerosa de imóveis efectuadas a favor de outros sujeitos passivos, estarem autorizados a optar entre a sua sujeição a IVA, embora como operação isenta, e a renúncia à isenção.²⁷ Tomemos, como exemplo do segundo, a possibilidade de os contribuintes optarem por formas jurídicas distintas na constituição de empresas ou por modalidades diferentes no seu financiamento, daqui resultando consequências fiscais diferentes, mas não postas em causa pela lei fiscal.

Noutros casos ainda, podemos estar perante situações em que o contribuinte, para impedir uma consequência fiscal que considera indesejável (isto é, não compatível com os seus interesses patrimoniais), evita o facto tributário, não realizando o acto ou o negócio que determinam a sujeição a imposto ou uma carga fiscal mais onerosa. É o caso de não serem efectuadas certas doações ou não o serem pela quantia desejada para não ser desencadeada tributação em sede de imposto de selo (*evitação fiscal*). Nestas situações, é irrelevante que a motivação do comportamento seja de natureza exclusivamente fiscal: um exemplo seria a realização de um casamento ou de uma separação conjugal para obter uma situação fiscal mais favorável.

Em todas estas ocorrências, a licitude do comportamento do contribuinte é pacífica: são comportamentos com luz verde por parte do poder político. Por uma questão de clareza terminológica, este tipo de planeamento fiscal (inequivocamente *intra legem*) poderá ser designado de mera *gestão fiscal*. No

²⁵ Em relação aos incentivos fiscais atribuídos a empresas por Estados membros da União Europeia, pode ainda dar-se o caso de, ao abrigo do regime dos auxílios de Estado, poderem ser considerados ilegais (por não terem sido objecto de prévia notificação à Comissão) ou incompatíveis com o mercado comum (por não terem sido autorizados por aquela instituição comunitária). Sobre o tema, cf., entre nós, SANTOS, A. Carlos dos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra: Almedina, 2003, p. 286 e ss.

²⁶ A doutrina espanhola fala a este respeito de opções fiscais.

²⁷ Cf. a alínea 30) do artigo 9.º do CIVA e o n.º 5 do artigo 12.º do mesmo diploma.

plano das empresas, esta gestão integra a gestão corrente, constituindo mesmo uma obrigação dos seus gestores ou administradores perante os sócios.²⁸

2.2.0 pomo da discórdia: a fronteira entre planeamento fiscal e elisão fiscal

Em muitos casos, os actos ou negócios efectuados pelos contribuintes com fins de poupança fiscal não são objecto de qualquer sanção penal ou administrativa por não integrarem a previsão de qualquer infracção fiscal, mas podem estar em contravenção com outras normas ou princípios (civis, fiscais) e que, por essa razão, podem originar uma reacção por parte da administração fiscal.

Ultrapassamos aqui a fronteira da mera gestão fiscal, sem risco, para entramos numa zona potencialmente conflitual. Estes comportamentos de planeamento fiscal de risco (não queridos nem sugeridos pelo legislador), tanto podem, no final de uma análise mais profunda, revelar-se em total conformidade com a lei, como podem desembocar em comportamentos a-jurídicos, sancionáveis por violação de um ilícito sem natureza de infracção fiscal. Esta fronteira entre *planeamento fiscal de risco* (juridicamente lícito, embora porventura susceptível de reprovação social) e elisão fiscal (em que a eleição de um acto, facto ou negócio é efectuada em condições abusivas e artificiosas, dando lugar a sanções de tipo distinto do penal ou Contra-ordenacional) é difícil de traçar, exigindo uma análise casuística.²⁹

Há, por exemplo, casos em que os contribuintes, deparando-se com leis mal feitas, com omissões legislativas involuntárias, com conceitos imprecisos, escolhem a via fiscalmente menos onerosa. De facto, todos sabemos que a obesidade legislativa, a má qualidade das leis, a sua profusão e dispersão, possibilitam interpretações divergentes, se não mesmo contraditórias, criam insegurança e fomentam conflitos interpretativos entre a administração fiscal

²⁸ Afirma PEREIRA, M. Freitas (in *Fiscalidade*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 385) que a *gestão fiscal* “consiste em minimizar os impostos a pagar (*traduzindo-se* em aumento de rendimento depois de impostos) por uma via totalmente legítima e lícita, querida até pelo legislador ou deixada por este como opção ao contribuinte (...) Trata-se de escolher a via fiscalmente menos onerosa consistente com a gestão normal dos negócios pessoais ou empresariais”. Mais longe vai ainda NOVOA, César, *op. cit.*, p. 70, quando escreve que os administradores que não utilizem as vias de planificação fiscal lícita ou economias de opção, provocando assim um custo acrescido para a empresa derivado do incremento da carga fiscal, poderiam ser responsabilizados pelos sócios “já que poderia entender-se que não agiram com a diligência devida para maximizar o lucro”. Cf. igualmente, FERREIRA, Rogério M. F/ PINTO, Cláudia Saavedra, “A evasão fiscal e os meios anti-evasivos”, in ILADT/ AVDT, *op. cit.*, p. 588, para quem o planeamento constitui “um direito do contribuinte” e “um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão”. Note-se contudo, como veremos, que a gestão fiscal não esgota, em nosso entender, toda a esfera do planeamento fiscal lícito, mas diz apenas respeito a casos de planeamento fiscal claramente *intra legem* e, portanto, desprovidos de qualquer risco.

²⁹ No primeiro caso estaremos perante a existência de planeamento fiscal em sentido estrito, por contraponto ao planeamento fiscal em sentido amplo que abrange, para além das situações de planeamento fiscal em sentido estrito, igualmente as situações de gestão fiscal. Os limites deste planeamento em sentido estrito são os da elisão fiscal.

e os contribuintes.³⁰ Em situações deste tipo, a questão decisiva é a seguinte: quem deve, em última instância, suportar o risco da imperfeição ou da incerteza da lei, o contribuinte, assumindo uma factura fiscal mais elevada, ou o Estado, assumindo a perda de receitas?

Outras vezes o contribuinte, para atingir uma poupança fiscal, recorre a figuras jurídicas anómalas, a construções inusitadas (não tributadas ou menos tributadas), preterindo aquelas que o ordenamento jurídico lhe oferece ou possibilita como normais para atingir o mesmo fim económico. Será juridicamente aceitável que um contribuinte se socorra destas figuras ou construções, não para atingir os fins para que elas foram criadas, mas para pagar menos impostos?

A questão que está em jogo é a de saber se o uso de tais figuras (exclusiva ou predominantemente) para fins de minimização do imposto a pagar não se traduz numa forma de contornar o sentido das normas de incidência (fraude à lei fiscal) ou se não é justo que tal negócio seja posto em causa (para efeitos fiscais) por poder ser considerado como abusivo.

Tratar-se-ia, pois, de um planeamento fiscal (visto como um direito ou como uma liberdade), que, como todos os direitos e liberdades, pode dar lugar a um exercício abusivo ou desviante. O planeamento fiscal teria assim limites, a partir dos quais já não poderíamos, em bom rigor, falar de planeamento fiscal, mas sim de elisão fiscal.

A linha que separa as duas figuras é ainda a linha que divide os actos lícitos dos actos ilícitos, mas agora não já dos ilícitos penais ou administrativos, mas de ilícitos civis ou fiscais. Assim, o comportamento do contribuinte seria ilícito sempre que permitisse accionar cláusulas anti-abuso, gerais ou especiais (ou, na ausência destas cláusulas, entrasse em colisão com os institutos da fraude à lei ou do abuso de direito). Nestes casos, os actos ou negócios praticados pelo contribuinte, embora se mantivessem válidos para outros efeitos, seriam inválidos para efeitos fiscais.

Se tal comportamento não violasse qualquer norma do ordenamento jurídico no seu conjunto e, conseqüentemente, não fosse susceptível de qualquer sanção, deveria ser considerado como válido para o direito fiscal (mesmo que, no limite, fosse um comportamento tolerado ou mesmo censurado no plano moral).

Ou seja: a delimitação da noção de planeamento fiscal (em sentido estrito) far-se-ia, no fundo, mais pela negativa que pela positiva, isto é, por contraposição a situações de elisão fiscal. Daí a importância de, em cada ordenamento concreto, se verificar quais são os comportamentos que, violando normas fiscais ou

³⁰ De forma cáustica, afirmam CAMPOS, D.L./ ANDRADE, J. C., *op. cit.*, p. 57, que “a relativa imaturidade e imprecisão do Direito fiscal, mais instrumento de ganância de políticos do que regra de justiça assente na técnica, é contemporânea da proliferação de textos muitas vezes contraditórios e mal elaborados, a suscitarem cada vez mais lacunas e imprecisões e a facilitarem a sua própria “elisão”.”

privadas, poderão ser tidos por elisivos. A elisão fiscal, traduzida na violação, pelos contribuintes de princípios ou normas de natureza distinta das penais ou Contra-ordenacionais, seria pois o limite do planeamento fiscal em sentido estrito.

Embora com críticas de vários quadrantes, o Direito Fiscal português parece evoluir neste sentido, sobretudo após a introdução da cláusula geral anti-abuso e, agora, do novo regime do planeamento fiscal abusivo.³¹

3. A FUNDAMENTAÇÃO DO PLANEAMENTO FISCAL E DOS SEUS LIMITES

3.1 Os fundamentos jusfilosóficos e ideológicos

O planeamento fiscal tem, pois, limites. Mas quais são os fundamentos do planeamento e dos seus limites?

Em última instância, a resposta a esta questão é fortemente influenciada por pressupostos jusfilosóficos e ideológicos, nomeadamente pelo lugar que se atribua na relação jurídico-política ao Estado e aos cidadãos (contribuintes).

Em teoria, numa visão liberal típica, que dê predominância aos indivíduos e às suas organizações (à esfera privada), tudo o que é ilícito deve ser claramente definido em nome do princípio da segurança jurídica e tudo o que não é ilícito deverá ser permitido.

O Estado deveria assim evitar o mais possível imiscuir-se na esfera privada, na vida dos cidadãos e das empresas. No plano do Direito fiscal, visto como um direito de ingerência restritivo do direito de propriedade, estes pressupostos estariam na base de uma clara enunciação das regras de incidência, do primado da interpretação literal, da proibição da analogia das normas de incidência e da não admissão da retroactividade, como se direito criminal se tratasse. Logo, o planeamento fiscal, mesmo *extra legem*, tenderia a ser encarado como um direito ligado à gestão da vida económica privada. Numa visão mais radical, este direito nem deveria ser objecto de limitações por parte da acção do fisco: ao poder legislativo (e apenas a este) competiria decidir o que deve e não deve ser tributado. As normas de incidência, enquanto normas restritivas do direito de propriedade, deveriam basear-se num princípio de tipicidade fechada do facto gerador de imposto. Numa visão mais moderada, que tem acabado por prevalecer, procura-se conciliar a esfera privada com a esfera pública: a regra seria ainda a do direito ao planeamento, a excepção, a definição de limites a

³¹ Entre nós, a cláusula anti-abuso está actualmente prevista no artigo 38, n.º 2 da Lei Geral Tributária, cuja redacção é a seguinte: “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essenciais 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 resultados 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 a aplicação da cláusula geral anti-abuso”.

certas formas de planeamento fiscal tidas, à luz do ordenamento jurídico no seu conjunto, por anómalas ou abusivas.

Pelo contrário, numa visão a que, por comodidade, designaremos de social-comunitária, em que os fins e tarefas do Estado, como representante da colectividade, delimitam a esfera de intervenção privada e em que se parte da natureza convencional da propriedade, a tendência seria para impedir ou cercear o planeamento fiscal privado em sentido estrito (*extra legem*), aproximando-o da mera gestão fiscal (planeamento *intra legem*).³²

Na realidade, tem-se assistido, mesmo nos Estados que se auto-representam como mais liberais, à adopção de uma visão que oscila entre a visão liberal mitigada e a óptica social-comunitária.

As diferenças entre elas encontram-se sobretudo no plano dos métodos propostos ou adoptados para cercear o planeamento fiscal e alargar o campo da elisão fiscal.³³

Eis alguns exemplos. Um é a admissão da analogia relativamente às regras de incidência do imposto. Outro diz respeito às técnicas de interpretação da norma fiscal, com aceitação, não apenas da interpretação extensiva, mas da interpretação teleológica ou mesmo, em alguns sectores da doutrina, da interpretação económica proposta por Becker. Estas técnicas aliadas ao recurso, na feitura das leis, de conceitos indeterminados e de cláusulas abertas, permitiriam que a Administração Fiscal (ainda que sob controlo dos Tribunais) alargasse o sentido das normas de incidência.³⁴ Nos países anglo-saxónicos tende-se a ir mais longe. Nos Estados Unidos, a intervenção judicial admitiu a teoria da predominância da substância sobre a forma (*substance over form*), cuja variante mais recente é o *Business Purpose Test* e, no Reino Unido, a “*step transaction doctrine*”.

Nos países de tradição romano-germânica, o caminho foi, em regra, outro. Tratou-se de apelar para figuras, provenientes do direito civil, como a simulação e, sobretudo, a fraude à lei (*fraus legis*) e o abuso de direito.³⁵

³² É, de algum modo, a consequência da posição de MURPHY, L. e NAGEL, T (*O mito da propriedade, Os impostos e a justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11): “a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmo ajudam a criar. A justiça ou injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário”.

³³ Cf. Sobre o tema, NOVOA, C., *op.cit.*, p. e ss; CAMPOS, D.L. / ANDRADE, J. C., *op. cit.*, p. 15 e ss (que analisam os actos normais de gestão, a simulação, o abuso de direito, a fraude à lei, os negócios fiduciários, os negócios indirectos e a cláusula geral anti-elisão) e, em geral, PISTONE, P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Milan: Cedam, 1995.

³⁴ Assim, há mais de 30 anos, CORTE-REAL, C. Pamplona, “A interpretação extensiva como processo de reprimir a fraude à lei no direito fiscal português”, *CTF* n^{os} 152/153, 1971, p. 43 e ss. Vide hoje, sobre este tema, DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra: Almedina, 2007.

³⁵ Cf., já em 1971, NEGREIROS, Maria F. T. “A evasão legítima e o abuso de direito no sistema

Mais recentemente tem vindo a crescer em muitos Estados, entre os quais o nosso, o recurso à adopção de *cláusulas anti-abuso*, de carácter geral ou de carácter específico, bem como o recurso a presunções e ficções ou à inversão do ónus da prova.³⁶

Nos países anglo-saxónicos, como melhor se verá adiante, têm vindo igualmente a ser adoptadas medidas preventivas contra o chamado planeamento fiscal “agressivo”, que Portugal acaba de importar.

As necessidades financeiras do Estado ou razões de justiça fiscal (o princípio da igualdade) estariam na base das restrições a outros direitos, como o de propriedade e de iniciativa privada e, conseqüentemente, à autonomia privada e à liberdade de gestão, incluindo o planeamento fiscal.

Note-se, porém, que nem todos aqueles métodos são admitidos (nem admissíveis) num ordenamento fiscal concreto. Entre nós, embora a querela teórica prossiga, há entre a maioria dos autores um certo consenso quanto à inadmissibilidade de alguns métodos (adopção da analogia nas normas de incidência, interpretação económica, interpretação funcional), por serem dificilmente conciliáveis com o princípio da legalidade inerente ao Estado de direito, ou de outros (primado da interpretação literal, impossibilidade de recurso a conceitos indeterminados) por dificultarem a busca de uma justiça material e se afigurarem em contradição com os princípios da igualdade, solidariedade e da capacidade contributiva. Quanto ao resto, o consenso é muito menor.³⁷

jurídico português”, *CTF* n.º 151, 1971, p. 7 e ss. Segundo GOMES, N. S., *op. cit.*, (e também XAVIER, A., “O negócio indirecto em direito fiscal”, *CTF* n.º174, 1971, p. 7 e ss.), a elisão fiscal praticada por meio de negócio jurídico indirecto fiscalmente menos oneroso é lícita, não sendo de admitir, *na ausência de lei que consagre expressamente normas gerais anti-fraude à lei e anti-abuso*, as figuras do abuso de direito e da fraude à lei (itálico nosso). Por conseguinte, mesmo nesta óptica, a situação alterou-se com a introdução, entre nós, da cláusula geral anti-abuso. Sobre o tema, no direito belga, vide MALHERBE, J. / RICHELLE, I., “Espaces de liberté en droit fiscal”, in *Les espaces de liberté en droit des affaires*, (Séminaire organisé à l’occasion du 50e anniversaire de la Commission Droit et Vie des Affaires), Bruxelles: Bruylant, 2007, p. 245 e ss.

³⁶ A introdução da cláusula geral anti-abuso foi muito criticada por alguns autores, sendo disso exemplo a posição de Leite de CAMPOS, que a considerou desrazoável e mesmo inconstitucional, (CAMPOS, D. L., AAVV, “Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal”, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa: Vislis, 1999, p. 189 e ss.). No entanto, como refere SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, p. 163, a experiência posterior à introdução desta norma não confirma nenhuma destas previsões relativamente à cláusula geral anti-abuso (...). A Administração ficou com um vasto poder para a desconsideração de operações abusivas, mas agora tem um poder juridicamente balizado, rodeado de importantes cautelas procedimentais e que não convida, pelo dever de fundamentação que implica, a comportamentos levianos por parte da Fazenda”. Sobre o tema, vide ainda CAVALLI, Marcelo C., *Cláusulas Gerais Antielusivas: Reflexões acerca de sua Conformidade Constitucional em Portugal e no Brasil*, Coimbra: Almedina, 2006.

³⁷ A título de exemplo, cf., quanto a estas questões, as posições contrastantes de Sá GOMES e Ana Paula DOURADO. Enquanto o primeiro (*op. cit.*, p. 25) defende em relação à elisão fiscal que “a economia fiscal decorre da circunstância de o princípio da legalidade, com os seus corolários da tipicidade fechada, da determinação e do exclusivismo, proibir a aplicação analógica das leis fiscais ou o emprego de conceitos indeterminados que o intérprete possa concretizar, daí decorrendo que,

3.2 A fundamentação constitucional

3.2.1 Legalidade (segurança) e justiça (igualdade)

No plano jurídico, a questão do planeamento fiscal e dos seus limites não se resolve em termos de confronto ideológico, mas remete, antes de tudo, para o Direito Constitucional: tudo depende da forma como a sociedade (juridicamente: a Constituição como estatuto jurídico da sociedade e do Estado) encare a questão fiscal, a relação entre prerrogativas do poder (político, administrativo) e direitos e garantias dos cidadãos.³⁸

Neste quadro, duas questões clássicas devem ser aprofundadas: o reflexo, no Direito fiscal, da contraposição entre os valores constitucionais da justiça e da segurança e a da afirmação constitucional de direitos fundamentais e das restrições que estes direitos podem ser alvo.³⁹

A primeira conduz-nos para a tensão entre, por um lado, os princípios da igualdade (isonomia) e da solidariedade e, por outro, da legalidade, com os seus corolários da tipicidade e da protecção da confiança legítima. Estes princípios são princípios estruturantes do ordenamento constitucional português, havendo que analisar como são recebidos e compatibilizados no Direito Fiscal.⁴⁰

O princípio da segurança jurídica, subprincípio do Estado de direito, tem expressão no princípio da legalidade tributária e nos seus corolários, o princípio da tipicidade e o da irretroactividade dos impostos.⁴¹ Modernamente, o princípio

por razões de segurança jurídica, só são tributados os factos ali previstos”, já Ana Paula DOURADO (*op. cit.*) defende que “a analogia é tendencialmente proibida” (p. 768), que “a tipicidade não seja totalmente fechada” (p. 769), e que “as disposições legais com conceitos vagos ou indeterminados que outorgam à administração competência para decidir segundo as circunstâncias do caso individual – e não sendo os argumentos legais suficientes para justificar uma e só uma decisão correcta, pelo menos nos casos difíceis –, atribuem discricionariedade administrativa” (p. 773). Quanto a nós, revemo-nos, no essencial, na posição de HESPANHA, António, *O Caleidoscópio do Direito. O Direito e a Justiça nos Dias e no Mundo de Hoje*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 477 e ss., que pensamos ser aplicável à previsão e estatuição das normas fiscais.

³⁸ Um bom exemplo desta afirmação é-nos dado, relativamente à experiência brasileira, por FURLAN, Anderson, *Elisã Fiscal, Reflexões Sobre a Evolução Jurídico-Doutrinária e Situação Actual*, Coimbra: Almedina, 2007.

³⁹ Um terceiro tipo de problemas poderá pôr-se nesta matéria, o da relação entre o ordenamento jurídico interno e o comunitário. A este propósito, deve sublinhar-se a forma, não isenta de controvérsia, como o Direito Comunitário tem vindo a aceitar a figura do abuso de direito, nomeadamente em sede de IVA. Sobre o tema, vide MADURO, M. Póiares/SOUSA, A. Frada de, “A Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre práticas abusivas no sistema comum do IVA” e SANTOS, A Carlos dos, “Sobre a “fraude carrossel” em IVA: nem tudo o que luz é ouro”, in AAVV. *Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra: Almedina, 2008, a respectivamente, a p. 119 e ss. e 23 e ss., bem como o citado livro de SANCHES, S., *Os Limites do Planeamento Fiscal*, p. 257 e ss.

⁴⁰ CANOTILHO, J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra: Almedina, 2003, p. 1225 e ss. Sobre a constituição fiscal, vide, entre nós, NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2006, p.27 e ss. e *Por um Estado de Direito Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina 2005, p. 121 e ss.

⁴¹ A não retroactividade fiscal foi consagrada expressamente na revisão constitucional de 1998,

da tipicidade, aquele que mais nos interessa, tende a ser encarado de forma aberta, contestando-se a aplicação de um princípio de tipicidade fechada, por ser mais próprio do Direito Penal que do Fiscal.⁴²

Por sua vez, o princípio da igualdade (em sentido material) revela-se sobretudo no princípio da capacidade contributiva. Este último princípio, embora não seja expressamente acolhido pelo texto constitucional, é-o implicitamente pela conjugação do princípio da igualdade e das funções constitucionalmente atribuídas ao sistema fiscal.⁴³ A LGT faz-lhe, aliás, expressa menção.⁴⁴ Conquanto o alcance concreto deste princípio não seja isento de controvérsia, a sua conjugação com o princípio da socialidade torna-o apto a agir-se em pressuposto e medida da tributação.

A *concordância prática* entre estes dois conjuntos de princípios (segurança, legalidade e tipicidade, por um lado, e justiça, igualdade e solidariedade, por outro) conduz ao desfecho seguinte: por um lado, os princípios da segurança e da legalidade justificam o princípio, pacífico entre nós, da proibição da analogia nas normas de incidência.⁴⁵ Além disso, justificam ainda a não-aceitação, como regra geral, das chamadas interpretação económica e interpretação funcional em sede fiscal, bem como das presunções inilidíveis em sede de incidência.⁴⁶

Por outro, os princípios da igualdade e da socialidade estão na base de uma leitura aberta do princípio da tipicidade e de uma autorização para o Estado adoptar um conjunto de medidas que visam limar as desigualdades que poderiam advir de uma aplicação estrita do princípio da legalidade, justificando assim certas restrições a formas de poupança fiscal que, não dando origem a infracções fiscais, seriam consideradas como anti-jurídicas.

apesar de contestada por amplos sectores da doutrina e de não ter sido objecto de leitura consensual no seio do Governo.

⁴² Entre nós, a obra de referência sobre o tema é hoje a já citada tese de Ana Paula DOURADO. Vide, no entanto, o estudo precursor de SANCHES, S., *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito, Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no Direito Tributário*, Lisboa: CEF/DGCI, Cadernos de CTF n.º 140, 1985.

⁴³ Segundo o artigo 103/1 da CRP, “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e riqueza”.

⁴⁴ Cf. o artigo 4.º/1 da LGT: “Os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, do rendimento ou da sua utilização e do património”. Sobre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, vide, entre outros, NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal, op. cit.*, p. 153 e ss.; SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, p. 209 e ss.; PALMA, Clotilde Celorico, “Da evolução do conceito de capacidade contributiva”, *CTF* n.º 402, 2001, p. 109 e ss.

⁴⁵ Ver o artigo 11.º, n.º 4 da LGT e o respectivo comentário de GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 87.

⁴⁶ O artigo 73.º da LGT estabelece hoje, de forma inequívoca, que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”, consagrando uma doutrina há muito adoptada pelo Tribunal Constitucional (cf. o Acórdão n.º 53/96, que declarou a inconstitucionalidade material, por violação do princípio da igualdade, das presunções *jure et jure* contidas em norma de incidência tributária, a propósito do antigo parágrafo 2.º do artigo 14.º do Código do Imposto de Capitais, que continha uma presunção inilidível dos mútuos efectuados pelas sociedades aos sócios).

3.2.2 As restrições à restrição a direitos fundamentais

A segunda questão (a dos direitos fundamentais e suas restrições) é complementar da primeira. Estamos aqui perante o confronto entre direitos e deveres dos cidadãos. De um lado, os direitos, liberdades e garantias dos contribuintes e, do outro, o dever fundamental de pagar impostos (e, conseqüentemente, o direito do Estado a cobrá-los).⁴⁷

Com efeito, de um lado, estamos perante os direitos de propriedade privada e da liberdade de iniciativa, que engloba a liberdade de gestão, consagrados respectivamente nos artigos 62.º e 61.º/1 da CRP.⁴⁸ Se bem que estes direitos estejam previstos no Título III consagrado aos *direitos e deveres económicos, sociais e culturais*, eles são consensualmente considerados como direitos que revestem natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias fundamentais, gozando, como tal, de idêntica protecção.⁴⁹ Aliás, como vimos, na vida empresarial, a poupança fiscal é um imperativo de racionalidade económica, de eficiência e boa gestão, se não mesmo um dever perante os accionistas. A jurisprudência alemã fala, a propósito, de um direito à planificação fiscal como uma consequência da liberdade de configuração (*Gestaltungsfreiheit*).

Do outro lado, estamos, porém, perante o dever fundamental de pagar impostos que, num Estado social de direito, é um corolário do princípio de solidariedade que pode justificar a existência de certas restrições àqueles direitos económicos fundamentais.

Por isso, a possibilidade de um planeamento fiscal irrestrito por parte dos contribuintes não pode justificar-se com base na liberdade económica e no exercício da autonomia privada, pois nenhuma destas liberdades é, perante a lei constitucional, absoluta.⁵⁰ Assim, certas formas de planeamento fiscal podem ser consideradas como anti-jurídicas e, conseqüentemente, serem alvo de restrições e de sanções não criminais ou contra-ordenacionais.

⁴⁷ Sobre o tema, NABAIS, J. Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 1998.

⁴⁸ É a seguinte a redacção destes artigos: 62.º: Artigo 61/1: “A iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral”. Decorre daqui que nem o direito de propriedade nem a liberdade de iniciativa privada têm carácter absoluto. Sobre as restrições a estes direitos, vide, entre outros, CANOTILHO, J. G. / MOREIRA, V., *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra: Coimbra Editora, vol. I, p.787 e ss.; MIRANDA, J. / MEDEIROS, R., *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 619 e ss.

⁴⁹ Cf. o artigo 17.º da CRP: “O regime dos direitos, liberdades e garantias aplica-se aos enunciados no título II e aos direitos fundamentais de natureza análoga”. Reconhecendo a natureza de direito análogo aos direitos de propriedade e de iniciativa privada, cf. CANOTILHO / MOREIRA, *op. cit.*, p. 374; MIRANDA/ MEDEIROS, *op. cit.*, p. 144-5.

⁵⁰ Liberdade económica significa possibilidade de comportamentos alternativos: possibilidade de contratar ou não contratar, possibilidade de optar entre uma pluralidade de tipos ou modelos negociais e liberdade de configuração de negócios. Em princípio, estas opções são reconhecidas, independentemente da motivação que lhes subjaz (princípio da irrelevância dos motivos) que pode assim ser constituída pela persecução de vantagens fiscais.

Mas estas restrições ao planeamento fiscal têm que obedecer aos princípios consagrados no artigo 18.º da CRP, em particular ao princípio da proporcionalidade.⁵¹

3.3. O controlo a posteriori do planeamento fiscal abusivo (elisão) e seus instrumentos

Como vimos, se em relação aos típicos actos de planeamento fiscal *intra legem* não se põem quaisquer problemas, o mesmo não acontece quanto aos actos e negócios *extra legem*. A doutrina e as experiências internacionais dividem-se contudo quanto à questão de sancionar ou não (por meios não penais ou contraordenacionais) este fenómenos e, em caso afirmativo, quanto aos meios a utilizar para o efeito.

Assim, por exemplo, Sá GOMES, considerando embora, em princípio, como lícitos os negócios (fiscalmente menos onerosos) elisivos, isto é, aqueles “que tutelando os interesses dos contribuintes, afastam a aplicação das leis de imposto que, em regra, os não prevêem”, é de opinião que “ainda haverá que autonomizar os negócios que a doutrina e a própria lei fiscal qualificam de anómalos ou abusivos, sendo objecto de leis anti-abuso com a consequente correcção oficiosa *a posteriori* da matéria colectável declarada pelos contribuintes, atenta a gravidade da perda de receitas a que dão lugar”.⁵²

Ou seja: o autor admite a desconsideração (*a posteriori*) dos resultados fiscais mais vantajosos pretendidos pelas partes, caso haja, na lei, disposições anti-abuso que legitimem essa intervenção administrativa.

A questão do planeamento fiscal e dos seus limites surge, como se disse, na zona pantanosa constituída por comportamentos *extra legem*, sobretudo, quando a poupança fiscal é obtida através da utilização de negócios jurídicos ou estruturas jurídicas atípicas ou frequentemente anómalas que accionam outras normas com um regime fiscal menos oneroso. A essência destes comportamentos estaria na busca da eliminação ou redução do imposto a pagar, através da utilização de instrumentos jurídicos lícitos, ou seja, de fórmulas negociais menos onerosas do ponto de vista fiscal, incluindo a eleição de alternativas negociais incomuns.⁵³

⁵¹ Recorde-se, a propósito, o disposto nos nºs 2 e 3 do artigo 18.º da CRP: “A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesse constitucionalmente protegidos” (n.º 2). “As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais” (n.º3). Sobre o princípio constitucional da proporcionalidade, ver CANOTILHO, J. G., *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, *op. cit.*, p. 268 e ss.

⁵² *Ibidem*, p. 25.

⁵³ Esta situação não se confunde com a da existência de uma divergência entre o *nomen juris* dado pelas partes e o conteúdo jurídico real de um negócio. Para resolver esta desconformidade é suficiente o poder-dever de *requalificação* do negócio jurídico atribuído à Administração pelo n.º 4 do artigo 36.º da LGT, que dispõe o seguinte: “A qualificação de negócio jurídico efectuado pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária”.

São estes comportamentos que são, como se disse, objecto de querela entre a Administração e os contribuintes, estes procurando defender a sua legalidade e regularidade no quadro da liberdade de configuração negocial, aquela procurando qualificá-los como ilegais, anti-jurídicos, irregulares ou ilícitos. Para tal, a Administração pode, antes de tudo, valer-se da sua actividade interpretativa normal, privilegiando, quanto à interpretação das normas, elementos ligados à *ratio legis*, ao espírito da lei ou às suas finalidades (interpretação teleológica), explorando, se for o caso, as virtualidades da interpretação extensiva da lei e socorrendo-se, quando a lei o permita, de presunções e ficções legais. Poderá ainda concretizar conceitos indeterminados, através de orientações administrativas que esclareçam e delimitem, de forma não discricionária, o sentido das normas.

Mas não é fácil traçar uma linha de demarcação nítida entre o planeamento fiscal (admissível) e acção elisiva. Na generalidade das situações, isso implica uma análise e ponderação casuística.

Na ausência de uma cláusula geral anti-abuso (anti-elisão), a doutrina tem procurado reconduzir os casos de planeamento fiscal inadmissível a figuras já conhecidas do direito privado que permitiriam questionar, em sede de Direito fiscal, o negócio utilizado. Entram aqui normalmente as figuras da simulação (negócio simulado), da fraude à lei e do abuso de direito (de normas ou formas jurídicas).⁵⁴

A *simulação* caracteriza-se pela existência de uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada.⁵⁵ Entre nós, o seu regime está especificamente previsto, em sede fiscal, no art.º 39.º da LGT, cujo n.º 1 determina que “em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado”.⁵⁶ Não é contudo um instrumento de combate à elisão fiscal, mas sim à evasão fiscal. Aliás, como nota Gustavo Courinha, “não se conhecem, na doutrina e jurisprudência nacionais, casos em que por via da figura da simulação, se tenham atingido situações de planeamento fiscal abusivo”.⁵⁷

⁵⁴ Quer na fraude à lei, quer no abuso de direito, não há, ao contrário do que ocorre na simulação, divergência entre a vontade real e a declarada. A sanção para estas figuras seria a desconsideração da forma jurídica anómala, facto que, segundo alguns, representaria um resqúicio da chamada interpretação económica do Direito fiscal.

⁵⁵ É a seguinte a redacção do art.º 240 do Código Civil: 1. Se, por acordo entre declarante e declaratório, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado. 2. O negócio simulado é nulo.”

⁵⁶ Por sua vez, o n.º 2 do artigo 39.º da LGT estatui que “sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade”. Cf. também os artigos 240.º e 241.º do Código Civil e o já citado artigo 103.º, alínea c) do RGIT.

⁵⁷ *Op. cit.*, p. 87. De acordo com o mesmo autor, a simulação é uma figura clássica de combate à evasão fiscal (p.79). A simulação diz respeito a actos e negócios falsos (ou não queridos), enquanto a elisão (planeamento fiscal abusivo) diz respeito a operações verdadeiras. Daí, pelo menos entre nós, a inadequação da simulação para lidar com fenómenos elisivos.

A *fraude à lei* é um instituto previsto a propósito dos conflitos de leis.⁵⁸ A transposição deste instituto para o Direito fiscal possibilitaria, segundo alguma doutrina, a irrelevância das situações de facto ou de direito (formas jurídicas) criadas com o intuito de contornar as normas de incidência e, consequentemente, a tributação. Hoje, porém, perante a existência de uma cláusula geral anti-abuso, esta possibilidade deixou de ter relevância autónoma. Mantém-se, contudo, a sua importância teórica como teoria explicativa da cláusula anti-abuso.⁵⁹

Por fim, refira-se o instituto do *abuso de direito*, de origem francesa. Este está, entre nós, igualmente consagrado no Código Civil, possibilitando declarar como ilegítimo, entre outras situações, o exercício de um direito exceder o fim social ou económico desse mesmo direito.⁶⁰ Este instituto, segundo uma corrente doutrinária, pode assumir relevância no Direito Fiscal como forma de combater os fenómenos elisivos. Diferente deste, é o instituto do *abuso de formas jurídicas*, de raiz alemã, que repudia “a preponderância, na estruturação do negócio e na actuação do contribuinte, do elemento fiscal sobre o elemento económico ou fim prático”, isto é, “a utilização abusiva das estruturas de Direito Privado” e que, a exemplo do instituto da fraude à lei, influenciou a actual versão da nossa cláusula geral anti-abuso.⁶¹

A aplicação, entre nós, desta cláusula (como em geral de todas as cláusulas deste tipo) está rodeada de certas cautelas.⁶² A sua criação tornou desnecessário (e mesmo difícil de sustentar, no direito interno), o recurso autónomo aos institutos civilísticos da fraude à lei ou do abuso de direito como formas de combater a elisão fiscal. De facto, a cláusula geral anti-abuso, para além de permitir delimitar melhor o conceito de elisão, é o instrumento por excelência da luta contra este fenómeno, em particular no plano interno, enquanto as cláusulas específicas tanto se aplicam a situações de elisão fiscal interna como a situações de elisão fiscal internacional.⁶³

⁵⁸ Segundo o artigo 21.º do Código Civil, “na aplicação das normas de conflitos são irrelevantes as situações de facto ou de direito criadas com o intuito fraudulento de evitar a aplicabilidade da lei que, noutras circunstâncias, seria competente.”

⁵⁹ Neste sentido, COURINHA, G. L., *op. cit.*, p. 131 e ss.

⁶⁰ De acordo com o art.º 334 do Código Civil “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”. Sobre o tema, NEGREIROS, Maria F. Trigo de, “A «evasão» legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português”, *op. cit.*

⁶¹ COURINHA, G., *op. cit.*, p.149 e ss. Veja-se, no plano comunitário, os estudos referidos na nota 34 que mostram uma certa indeterminação teórica relativamente à figura do abuso de direito, bem patente nas posições dos Advogados –Gerais Poiares Maduro e Colomer. Sobre a cláusula anti-abuso, vide ainda OLIVEIRA, A. F., *ob. cit.*, p. 131 e ss. e SANCHES, S. “As duas constituições –nos dez anos da cláusula geral anti-abuso” in SANCHES/ CÂMARA/ GAMA (org.), *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, p. 39 e ss.

⁶² Um procedimento específico, definindo garantias especiais para os sujeitos passivos que tenham visto a liquidação dos seus tributos com base numa aplicação de qualquer cláusula anti-abuso, está previsto no artigo 63.º do CPPT. Recorde-se que o n.º 2 deste artigo considera como disposições anti-abuso “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”.

⁶³ São exemplos de *cláusulas anti-abuso específicas* em sede de IRC vocacionadas para a elisão

As cláusulas anti-abuso, quer tenham uma função essencialmente preventiva, como a cláusula geral, quer tenham uma função predominantemente reactiva, como as cláusulas específicas, são instrumentos que funcionam *a posteriori*. Algumas jurisdições, julgando esta situação insatisfatória, criaram nos últimos anos mecanismos preventivos da elisão fiscal. A recente aprovação, entre nós, de legislação contra o planeamento fiscal abusivo insere-se neste movimento. A expressão significa que certas formas de planeamento fiscal poderão ser objecto de obrigações declarativas e de controlo *a priori* para que a Administração verifique se tal planeamento, por ultrapassar certos limites, se terá tornado, política ou juridicamente, abusivo.

A inserção desta nova figura no ordenamento jurídico português só poderá, quanto a nós, compreender-se, no quadro de uma estreita ligação à cláusula geral anti-abuso (como forma de controlo da elisão fiscal e do próprio planeamento fiscal politicamente inadmissível) e às cláusulas específicas (como forma de controlo da elisão fiscal, interna e internacional).⁶⁴ Nestes termos, é planeamento fiscal abusivo *efectivo* qualquer forma de planeamento que, de acordo com as cláusulas anti-abuso, seja considerada elisão fiscal ou que seja posta em causa pelo Direito Comunitário ou pelo Direito Internacional. É planeamento fiscal *potencialmente* abusivo aquele que, sendo lícito perante o direito existente, é objecto de um juízo de censura política que irá originar novos instrumentos jurídicos contra essa forma de planeamento.

4. O controlo a priori da elisão fiscal

4.1 As origens da figura do planeamento fiscal abusivo

4.1.1 O G8, a OCDE e a Declaração de Seul

Em 25 de Fevereiro de 2008, foi publicado, para entrar em vigor em 15 de Maio do mesmo ano, o Decreto-Lei n.º 29/2008, com vista ao combate ao planeamento fiscal abusivo.⁶⁵

internacional, as relativas ao controlo das sociedades CFC e à subcapitalização, previstas nos artigos 60.º e 61.º do CIRC. São exemplos de cláusulas deste tipo aplicáveis no plano interno, as previstas no n.º 7 do artigo 23.º (relativa à não aceitação como custos da transmissão de partes de capital entre empresas relacionadas) e no n.º 10 do artigo 67.º do mesmo diploma (respeitante ao regime de transmissibilidade de prejuízos). Existem ainda *cláusulas sectoriais*, como a prevista no n.º 11 do artigo 78.º do mesmo diploma relativa a instrumentos financeiros derivados e no n.º 10 do artigo 67.º aplicável às fusões e cisões. De acordo com COURINHA, G., *op. cit.*, p. 106, “a regra fundamental, e uma vez que as normas anti-abuso em causa visem situações de elisão fiscal, é inevitavelmente a da aplicação da regra especial (a norma especial anti-abuso), nos seus consequentes (na sua estatuição), em detrimento da CGAA”.

⁶⁴ Note-se ainda que o modelo de criação de cláusulas específicas apresenta sinais de esgotamento.

⁶⁵ Este diploma foi objecto de um esclarecimento pelo despacho n.º 14592/2008, de 15 de Maio de 2008, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Carlos Lobo (adiante designado por “Orientações interpretativas”) tendo em vista resolver (algumas) dúvidas e proporcionar uma interpretação uniforme do diploma pelos serviços (in *Diário da República*, 2ª série, n.º 101 de 27

Este diploma surgiu na sequência de uma autorização legislativa, constante da Lei do Orçamento do Estado para 2007, que tinha por finalidade a adopção de “medidas de carácter preventivo relativamente a práticas de evasão e planeamento fiscal “agressivo”, mediante a consagração de obrigações específicas de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas, operações ou transacções adoptados ou propostos que tenham como principal ou um dos principais objectivos a obtenção de vantagens fiscais”⁶⁶

Esta autorização referia-se expressamente às fontes da medida: certas recomendações de organizações internacionais (o G8 e a OCDE) e certas experiências estrangeiras (Estados Unidos, Reino Unido, Canadá) que instituíram uma previsão legal de obrigações de comunicação dirigidas a promotores de esquemas de planeamento fiscal “agressivo”.

Na base deste movimento estão as preocupações de alguns países mais desenvolvidos com as incidências da globalização na erosão das receitas tributárias, com os custos administrativos das actividades de fiscalização (elas mesmas suportadas por complexos sistemas de informação) e com as repercussões que tais fenómenos acarretam na quebra de legitimação dos sistemas fiscais. Fenómenos como a desterritorialização de operações económicas, fruto da digitalização da economia, como a transnacionalização dos operadores económicos, com a conseqüente generalização de contribuintes plurilocalizados, como as inovações financeiras (instrumentos financeiros derivados, *stock options*, etc.), e como o incremento da oferta, por empresas de consultoria (em sentido amplo), de serviços de minimização fiscal (nos planos interno e, sobretudo, internacional) aumentam o número dos contribuintes de risco (os chamados contribuintes *wont' pay, noncompliant*) e são vistos com inquietude crescente pela degradação fiscal que tendem a provocar.⁶⁷ Escândalos, como os da Enron, começaram a chamar a atenção do mundo para os problemas da contabilidade criativa, do ilusionismo financeiro e da evasão e elisão fiscal internacional.⁶⁸

É neste contexto que, em 14 e 15 de Setembro de 2006, os dirigentes de autoridades relativas à tributação do rendimento de 35 países, ou os seus representantes, reuniram-se em Seul, no âmbito do Fórum das Administrações Fiscais (*Forum on Tax Administration*) para analisar a questão da não conformidade de práticas internacionais dos contribuintes e seus consultores com as leis fiscais internas.

de Maio de 2008). O regime do planeamento fiscal abusivo, cuja entrada em vigor se deu em 15 de Maio de 2008, foi completado pela Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio, que aprovou a Declaração de Planeamento Fiscal.

⁶⁶ Cf. o n.º 1 do artigo 98.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (publicado em anexo a este livro).

⁶⁷ Sublinhe-se, no entanto, que a globalização, a desterritorialização, a desmaterialização e a digitalização foram, ao mesmo tempo, aproveitados por muitos Estados para desencadear políticas agressivas de competitividade fiscal, que não foram até hoje objecto de regulação suficiente, apesar das proclamações políticas e de algumas tentativas de alcance relativamente reduzido.

⁶⁸ Vide a impressionante análise de STIGLITZ, J. E., *Quand le capitalisme perd la tête*, Fayard, 2003, (tradução de *The Roaring Nineties*), p. 157 e ss., a qual só peca por defeito se tivermos em conta as situações detectadas com a eclosão da crise actual, nomeadamente no sistema bancário-sombra (cf. KRUGMAN, P., *O regresso da economia da depressão e a crise actual*, Lisboa: Presença, 2009, p. 153 e ss.).

Na declaração final da reunião de Seul foram afirmadas, entre outras, preocupações relativas à necessidade de se aprofundar o conhecimento de esquemas de planeamento fiscal agressivo, quer desenhado por departamentos fiscais das empresas (planeamento *in-house*), quer proposto por intermediários, nomeadamente firmas de advogados, firmas de contabilidade, consultores fiscais e instituições financeiras.⁶⁹ Esta forma de planeamento ter-se-ia transformado numa verdadeira indústria de produtos fiscais, que colocaria no mercado a promoção de esquemas inaceitáveis de optimização fiscal, quer de esquemas a feitiço (*one-off arrangements*), quer de esquemas comercializados em massa (*mass marketed arrangements*)⁷⁰

Paralelamente foram incentivados o reforço e o aprofundamento das relações das Administrações fiscais nacionais com os contribuintes e com os intermediários fiscais, numa base de confiança mútua (*enhanced relationship*).

Diversos estudos foram entretanto realizados sobre o tema do planeamento fiscal agressivo que serviram de trabalhos preparatórios ao Relatório final apresentado para discussão no Fórum de 10 e 11 de Janeiro de 2008.⁷¹

Uma das medidas de regulação desta forma de planeamento é a criação de regimes obrigatórios de revelação e comunicação (*disclosure and reporting rules*) às Administrações fiscais de esquemas de potencial evasão fiscal internacional e de planeamento fiscal abusivo.

Esta técnica evoca a do regime comunitário dos auxílios de Estado. De facto, também aqui existe uma técnica de “visto prévio” que obriga os Estados-Membros da União Europeia a notificarem a Comissão acerca dos incentivos e benefícios fiscais a empresas que pretendam introduzir. A ausência de notificação inquina o regime de incentivos de ilegalidade, enquanto a notificação permite que a Comissão, após a sua análise, o declare compatível ou incompatível com o mercado comum. A diferença está no facto de, nos regimes de controlo prévio do planeamento fiscal a não comunicação dos esquemas propostos por parte dos promotores ou utilizadores ser sujeita a sanção, mas a comunicação não ser objecto de resposta directa por parte das autoridades fiscais.

⁶⁹ A designação “planeamento agressivo” tinha sobretudo a ver com a comercialização de propostas de planeamento por parte de intermediários fiscais (óptica da oferta), cuja actividade se propunha regular.

⁷⁰ A Declaração de Seul, de 2006, disponível no site da OCDE <http://www.oecd.org/dataoecd/38/29/37415572.pdf>, intitula-se “Sharing Knowledge of Developments and Reforms in Revenue Bodies and Meeting the Challenges of International Non-Compliance with Domestic Tax Laws”. Estiveram representados todos os países do G8 (à excepção da Rússia), bem como a China, a Índia, e certos países conhecidos por serem jurisdições de baixa tributação (Irlanda, Luxemburgo, Singapura e Suíça).

⁷¹ Cf. OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008 e o Relatório intitulado *Agressive Tax Planning: Report on Detection and Response Strategies in Selected OECD Countries* (CTPA/CFA (2007) 38/ CONF de 11 de Junho de 2007). Veja-se ainda o Relatório final de 2008 que está igualmente disponível na internet no site da OCDE (in http://www.oecd.org/document/39/0,3343,en_2649_3742_39886055_1_1_1_37427.00.html).

4.2 Os ensinamentos do Direito Comparado

4.2.1 O regime dos EUA

A primeira experiência para combater o que é percebido por uma jurisdição fiscal como “*agressive tax planning*” é a norte-americana, datada de 1984.⁷²

Após um longo período de experimentação, o Treasury e o IRS americano emitiram, em 31 de Julho de 2007, novas regras relativas a registo e prestação de informações quer pelos contribuintes, quer pelos promotores sobre as operações susceptíveis de serem consideradas como planeamento fiscal agressivo.⁷³

Estas operações são objecto de comunicação obrigatória ao fisco (*reportable transactions*), cujo incumprimento origina pesadas sanções. Elas constam de uma *lista específica (one step approach)* que abrange um conjunto de transacções sujeitas a condições de confidencialidade, ou que envolvem prejuízos, ou que implicam comissões (*fees*) reembolsáveis ou contingentes (cláusulas de restituição do preço) ou que envolvam a detecção de activos por períodos breves ou ainda que sejam previamente definidas como tendo interesse para o governo.

Para além destas, devem ainda ser comunicadas as transacções que sejam substancialmente similares àquelas. Os participantes nestas transacções devem preencher um formulário contendo pormenores das transacções relatadas para serem avaliadas pelo *Office of Tax Shelter Analysis*. Os promotores devem ter uma lista com a identificação dos utilizadores a quem tenham prestado assessoria fiscal.

Por sua vez, os consultores fiscais (*material adviser*) devem igualmente comunicar as transacções em que estiveram envolvidos. A estas transacções é dado um número pelos serviços que o consultor deve transmitir aos participantes e que é por estes comunicado na descrição da transacção efectuada.

De acordo com SILVA e NEVES, o regime norte-americano tem sobretudo dois objectivos, o de identificar transacções consideradas abusivas que as autoridades fiscais pretendem examinar com maior pormenor e o de advertir os respectivos promotores (oferta) e os utilizadores (procura) de que a sua validade jurídica poderá ser questionada com base nos meios legais disponíveis.⁷⁴

⁷² Sobre o tema, WEST, Philip R., “Antiabuse Rules and Policy: Coherence or Tower of Babel”, *Tax Notes International*, March, 31, 2008, pp. 1162 e ss.; OCDE, “Aggressive Tax Planning”, *op. cit.*, p. 21.; KORB, D. L. “Shelters, schemes, and abusive transactions: Why today’s thoughtful U.S. tax advisors should tell their clients to «just say no»”, University of Cambridge, December 14, 2005.

⁷³ Vide 72. Reg. 43146, 72 Fed. Reg. 43154 e 72 Fed. Reg. 43157, todos de 3 de Agosto de 2007.

⁷⁴ Assim, SILVA, F. Castro / NEVES, T. Cassiano, “Planeamento Fiscal Abusivo: O Caso Português no Contexto Internacional”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, 2008, p. 115 e ss., em particular, p. 125 e ss.

4.2.2 O regime britânico

Criado pelo *Finance Act* de 2004, para ser aplicado apenas a transacções que envolvessem produtos financeiros ou a requalificação de rendimentos do trabalho e que visassem a obtenção de vantagens fiscais, o regime foi profundamente alterado e alargado em 2006, com efeitos a partir de 1 de Agosto de 2006.⁷⁵

A lei distingue entre operações de planeamento desenvolvidas por um promotor e as efectuadas pelos contribuintes.

No primeiro caso, o promotor está obrigado a comunicar, num formulário próprio, a operação se esta tem como objectivo principal a obtenção de uma vantagem fiscal e se, concomitantemente o esquema implicar confidencialidade ou pagamento de comissões (*fees*), se for um produto *standard*, se contiver cláusulas inabituais ou se envolver operações de *leasing* ou esquemas de prejuízos (*multi-step approach*). A Administração atribui um número de identificação à operação comunicada pelo promotor, que o contribuinte, após ser informado por este, deverá mencionar nas suas declarações de rendimentos.

No caso de esquemas *in-house*, quando o promotor esteja estabelecido fora do Reino Unido ou seja um advogado que goze de sigilo profissional, são os próprios contribuintes, com excepção das pequenas e médias empresas, quem está obrigado a proceder à comunicação.

4.2.3 Outras experiências

São conhecidas outras experiências deste tipo, nomeadamente, em Israel, na sequência da adopção, por este país, de um sistema de tributação de base mundial e no Canadá, um regime que, por obrigar apenas promotores e por abranger um número muito restrito de esquemas de planeamento (*tax shelters*) relativos a impostos federais, não pode ser considerado como fonte do regime português.⁷⁶ O mesmo ocorre com o regime irlandês que introduziu em 2006 um "*protective disclosure regime*", sem carácter obrigatório e tendo como incentivo a não aplicação de penalidades se a notificação do esquema for efectuada dentro do prazo previsto.

⁷⁵ Cf. Parte 7 (sections 306 a 319) do *Finance Act* de 2004, SI 2004/1863, SI 2004/ 1864 e, quanto as alterações introduzidas a partir de 2006, SI 2006/1543 e SI 2007/785. Para além dos relatórios da OCDE citados na nota 64, vide ainda HMRC Guidance, *Disclosure of Tax Avoidance Schemes: Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax and Stamp Duty Land Tax*, Junho de 2006. Cf., sobre o tema, BAKER, Philip, "Legal professional privilege & tax avoidance disclosure", *Tax Adviser*, January 2005, p. 11 e ss.; WILKS, S./ ARENSTEIN, A. / GREENFIELD, P., "Do UK Tax Planning Disclosure Developments Imply a General Change of Approach by Tax Authorities?", *European Taxation*, vol. 47, n.º 1, January, 2007, p. 47 e ss., bem como SILVA, F. C. / NEVES, T. C., *op. cit.*, p. 128 e ss.

⁷⁶ Sobre Israel, vide SILVA/ NEVES, *op. cit.*, p. 132-3 . Sobre o Canadá, cf. OCDE, "Aggressive Tax Planning", *op. cit.* p. 21 e ss.: o regime abrange apenas a aquisição de propriedades quando as perdas ou deduções nos primeiros quatro anos ultrapassem o custo de aquisição e os donativos quando o benefício fiscal exceder o custo líquido da doação.

Mais importante é chamar a atenção para duas tentativas de introdução do controlo prévio do planeamento fiscal em dois países de família jurídica romano-germânica, em 2005, na França, onde foi votada ao insucesso por desacordo entre as autoridades fiscais e os intermediários fiscais, e em 2007, na Alemanha, ano em que foi apresentada uma proposta dirigida ao planeamento fiscal internacional, até agora não aprovada.⁷⁷

5. O regime português do planeamento fiscal abusivo

5.1 Objectivos, objecto, observações preliminares

Segundo o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 29/2008, são objectivos do regime português, para além da transparência e de uma maior justiça no sistema fiscal, a regulação do exercício da consultadoria fiscal *agressiva* que visa “a exploração sem limites e sem peias das fragilidades da lei fiscal, mesmo que em desconformidade com o plano (*sic*) e o espírito legislativo”, a diminuição dos custos administrativos da fiscalização e o reforço da eficácia “no combate à fraude e evasão fiscais”, através do incremento da cooperação entre a DGCI e certas entidades.⁷⁸

Este regime consagra especiais deveres de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Fiscal por parte de consultores fiscais e entidades financeiras de esquemas pré-fabricados de planeamento fiscal abusivo para oferta a clientes. São abrangidos os principais impostos geridos pela DGCI (IRS, IRC, IVA, IMI, IMT, IS), ficando excluídos os impostos geridos pela DGAIEC, como o imposto sobre veículos e os impostos especiais de consumo, impostos estes mais permeáveis à evasão e fraude que à elisão fiscal.⁷⁹ O cumprimento destes deveres é efectuado através de uma *Declaração de planeamento fiscal*, sendo a apresentação desta obrigatória sempre que estejam preenchidos os pressupostos subjectivos e objectivos de aplicação do Decreto-Lei n.º 29/2008.

Algumas observações poderão, desde já, ser efectuadas.

A primeira diz respeito à alteração de vocabulário. No articulado da lei, já não se fala de planeamento fiscal *agressivo* (designação sem história no direito português e no direito comunitário, se não mesmo, em rigor, em qualquer ordenamento jurídico da família romano-germânica), para se falar agora de planeamento fiscal *abusivo* (parecendo querer-se reconduzir a questão para o

⁷⁷ Sobre a proposta alemã, vide SILVA/NEVES, p. 130 e ss.; EHLERMANN / NAKHAL, “Germany Launches Attack on Tax Planning Structures”, *Tax Notes International*, v. 47, n.º 4, 2007, pp. 316 e ss.

⁷⁸ Interessante a confissão pública da existência de um planeamento fiscal estadual e do objectivo de diminuição de custos administrativos. Neste quadro, compreende-se mal a referência à cooperação entre a DGCI e certas entidades, pois esta cooperação forçada é de natureza unilateral. As entidades interessadas não são sequer informadas da posição da Administração relativamente aos esquemas comunicados.

⁷⁹ Note-se que o IVA na importação apesar de ser gerido pela DGAIEC, parece estar dentro da previsão normativa. Põe-se contudo o problema de saber se a comunicação neste caso não deveria ser feita às Alfândegas.

terreno já explorado do abuso de direito em matéria fiscal ou do abuso de normas fiscais).⁸⁰ Esta mudança clarifica, aliás, definitivamente uma questão: falar de abuso (como algo de ilegítimo ou, pelo menos, de problemático) significa que o uso do planeamento fiscal não é, em si mesmo, objecto de censura jurídica. Pelo contrário: é, segundo alguns, um direito ou, segundo outros, uma liberdade.

A segunda tem a ver com a relação desta figura com as cláusulas anti-abuso. Já vimos que as cláusulas anti-abuso legitimam uma reacção da Administração a *posteriori* contra práticas elisivas, enquanto o regime do planeamento fiscal abusivo opera a *priori*, com fins de prevenção. Mas tirando isso, o espaço destas cláusulas deve, no fundamental, ser o mesmo do regime do planeamento fiscal abusivo. De facto, se a cláusula geral anti-abuso não está vocacionada para lidar com a elisão fiscal internacional, o mesmo não acontece com as cláusulas específicas. Em qualquer caso, o novo regime constitui uma restrição a direitos ou liberdades fundamentais, pelo que deverá estar em conformidade com a CRP e com as disposições do Tratado da União Europeia.

A terceira é que o dispositivo sobre o planeamento fiscal abusivo constitui mais uma expressão do planeamento fiscal do Estado que, embora se apresente sob forma legislativa, fica muito dependente, na sua exacta configuração, da capacidade da administração em concretizá-lo.

A quarta prende-se com a referência ao objectivo do “combate à fraude e evasão fiscais”. Pelas razões já avançadas, é essencialmente um *desiderato* político. Dificilmente a lei poderia obrigar, sem violar a proibição da auto-incriminação acolhida na Lei Fundamental, os contribuintes que violaram a lei fiscal, penal ou contra-ordenacional, a confessarem, sob pena de sanção, as suas infracções à Administração. O novo regime não é, de facto, vocacionado para aquele combate.

5.2 Noção legal de planeamento fiscal e de esquemas ou actuações potencialmente abusivas

Planeamento fiscal é “qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espera que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”.⁸¹ Por sua vez, *vantagem fiscal* é “a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção

⁸⁰ Sobre o tema, cf. MALHERBE, Jacques, “L’abus de droit au droit fiscal comparé”, *Rapport au colloque «Abuso di diritto»*, Université Luiss, Roma, juillet 2008, em que o autor analisa os regimes alemão, francês, belga e comunitário do abuso de direito.

⁸¹ Cf. o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 29/2008. O mesmo artigo define, de forma muitíssimo ampla, esquema como “qualquer plano, projecto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objecto ou não de concretização em acordo ou transacção” e actuação como “qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura colectiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou acto jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização”

de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema de planeamento fiscal”.

A lei, no entanto, estabelece taxativamente alguns *filtros*, optando pela *técnica de listagem*.

Assim, apenas obriga à comunicação de algumas situações consideradas como esquemas ou actuações potencialmente abusivos, no momento actual ou no futuro. Estes filtros, após afinação pelas orientações interpretativas que procuraram reduzir a incerteza e evitar a avalanche de comunicações, aponta como situações de potencial planeamento abusivo os seguintes esquemas:

a) Os que impliquem a participação de entidade sujeita a regimes fiscais privilegiado, isto é, de uma entidade

- cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministério das Finanças,⁸²

- que não seja tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou IRC (a Estónia, por exemplo),

- cujo imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a entidade fosse considerada residente em Portugal.⁸³

b) Os que impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta;⁸⁴

c) Os que envolvam operações financeiras ou sobre seguros susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário,⁸⁵

d) Os que impliquem a utilização de prejuízos fiscais;⁸⁶ e

⁸² Até agora a única portaria existente contendo uma lista negra de jurisdições consideradas como paraísos fiscais ou dotadas de regimes fiscais privilegiados é a Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, a qual, no entanto, não diz respeito a todos os impostos e necessita de revisão, pois não toma em consideração os efeitos da adesão de novos Estados à União Europeia, nem reflecte os resultados dos esforços da OCDE e da União contra a concorrência fiscal desleal.

⁸³ As Orientações interpretativas dão como exemplos deste primeiro filtro, duas situações: a da constituição ou de aquisição por uma sociedade portuguesa de uma outra sediada no estrangeiro e aí sujeita a um regime fiscal privilegiado, para a qual seria transferida uma marca de titularidade da sociedade residente entre nós, a qual passaria subsequentemente a proceder ao pagamento de direitos pela utilização da marca e a da constituição ou aquisição de uma sociedade no exterior, que aí beneficie de um regime fiscal privilegiado, com vista à sua utilização por uma pessoa singular residente para facturação dos serviços de natureza profissional efectuados no estrangeiro.

⁸⁴ Segundo as Orientações interpretativas estão englobadas nesta categoria a situação de constituição ou aquisição de sociedade que beneficie de isenção de rendimentos obtidos no estrangeiro, para a qual sejam canalizadas prestações suplementares a utilizar para financiamento da mesma empresa no estrangeiro, requalificando assim proveitos (*sic*) de juros sujeitos a imposto em dividendos dedutíveis na determinação do lucro tributável.

⁸⁵ As Orientações interpretativas integram neste grupo a situação de utilização de sociedade (do mesmo grupo) estabelecida ou domiciliada em jurisdição não comunitária para facturar serviços financeiros isentos de IVA, mas que conferem direito à dedução, de modo a aumentar a percentagem de dedução de imposto (*pro rata*) da entidade financeira em território português.

⁸⁶ É, de acordo com as Orientações interpretativas, o caso da realização, por sociedade sujeita a tributação entre nós, de operação de titularização de créditos futuros com imputação de receitas

e) Os que sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respectivo promotor, mesmo que não se incluam nas situações acima indicadas.

Estamos, no fundo, perante critérios de análise de risco que normalmente já deveriam ser observados pelos serviços de fiscalização nos seus procedimentos inspectivos e na própria planificação da sua actividade.

5.3 Os sujeitos do dever de comunicação

São sujeitos, em primeira linha, do dever de comunicação os *promotores* do planeamento fiscal e, excepcionalmente, os *utilizadores*. Entende-se por *promotor* “qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em território nacional, que, no exercício da sua actividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da sua situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros”. São *exemplos* de promotores os instituições de crédito e instituições financeiras, os revisores oficiais de contas (ROC) e as sociedades de revisores, os advogados, solicitadores e respectivas sociedades e os técnicos oficiais de contas.

Um promotor fica vinculado às obrigações de informação quando, por qualquer forma, tenha participado ou colaborado na concepção ou proposta de esquema ou actuação de planeamento fiscal ou tenha acompanhado a sua preparação, adopção ou implementação.

Não ficam sujeitos ao dever de comunicação, por não serem considerados “actos de promoção”, os seguintes procedimentos:

- Quanto aos advogados e solicitadores e respectivas sociedades, o aconselhamento sobre esquemas no contexto da avaliação jurídica do cliente, no âmbito da consultoria jurídica, da defesa ou representação em processo e, de forma geral, os actos próprios dos advogados e solicitadores.⁸⁷

- Quanto aos ROC e respectivas sociedades, as recomendações sobre esquemas no âmbito e para os efeitos das funções de revisão legal de contas.

O promotor deve efectuar a comunicação nos vinte dias subsequentes ao termo do mês em que tenha efectuado a primeira proposta ou, se não for proponente, a tenha passado a acompanhar.

Quando não haja proposta de promotor ou quando este resida fora do território português, compete ao *utilizador* a obrigação de comunicação dos esquemas de planeamento fiscal, desde que este seja pessoa colectiva ou

dessa operação aos resultados do exercício em que foi efectuada, para garantir a utilização parcial ou total de prejuízos fiscais cuja possibilidade de reporte caducaria nesse exercício.

⁸⁷ Estes actos estão definidos na Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto.

entidade sem personalidade jurídica ou pessoa singular e esteja em causa esquema que envolva regime fiscal privilegiado ou que implique a participação de entidade total ou parcialmente isenta.

O utilizador deve efectuar a comunicação até ao fim do mês seguinte ao da sua adopção.⁸⁸

5.4 O objecto da comunicação: o dever de informar

O dever de informação implica, antes de tudo, a identificação do promotor ou, quando não haja proposta de promotor ou quando este resida fora do território português, a identificação do utilizador.

Para além disso, abrange também a descrição pormenorizada do esquema (tipos negociais, estruturas societárias, operações) e da vantagem pretendida, podendo esta ser objecto de esclarecimentos complementares a prestar em trinta dias após notificação.

Este dever implica ainda a obrigação de identificar a base legal a que respeita a vantagem pretendida e não é, em princípio, prejudicado por qualquer dever de sigilo.

A lei procura contudo rodear este dever de informação de alguns cuidados e garantias. Assim, ele não abrange a identificação de clientes, nem origina violação do dever de confidencialidade nem tão pouco implica responsabilidade de quem presta as informações. Além disso, as informações prestadas são confidenciais. Significa isto que, salvo as excepções previstas na lei, os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados que os promotores ou utilizadores dos esquemas de planeamento fiscal comunicaram.⁸⁹

5.5 Gestão administrativa das informações

5.5.1 O dever de o Fisco divulgar na internet as medidas de planeamento fiscal abusivo

⁸⁸ A comunicação deve ser efectuada electronicamente, usando o modelo aprovado pela Portaria n.º 364-A/2008, que está disponível no *site* da DGCI.

⁸⁹ Cf. o artigo 64.º da LGT, para que remete o artigo 16.º do DL 29/2008. Recorde-se que a violação de sigilo fiscal é crime (artigo 91.º do RGIT). Apesar destas precauções, não parece estar suficientemente prevenido o perigo de haver muitos funcionários com acesso ao sistema de informações, sem que haja um sistema seguro de identificação desses funcionários. O perigo é o da utilização para proveito próprio da informação recebida. Perigo bem real se houver funcionários que deixem a administração tributária, na posse do conhecimento de esquemas de planeamento fiscal (não abusivo), para ingressarem em entidades promotoras. Do mesmo modo, o acesso a estas informações (e o mesmo deveria acontecer com a quebra de sigilo bancário por agentes administrativos) deveria estar protegida relativamente a intromissões abusivas, questão hoje fácil de resolver, no plano técnico, se o acesso apenas fosse permitido a um grupo restrito de funcionários identificados, no momento em que acedem a estas informações, por meio de reconhecimento da impressão digital.

As informações fornecidas por promotores ou utilizadores constarão de uma base de dados nacional por imposto. Desconhece-se qual é o estado de construção desta base e quem a gere, se a DGCI, se a DGITA, a quem, normalmente, tal gestão deveria competir. A construção da base por imposto não deve impedir a comunicação entre impostos, pois existem esquemas de planeamento fiscal que dizem respeito a mais que um imposto.

Mecanismo decisivo para a eficácia e transparência do sistema é o da divulgação na *internet* dos esquemas de planeamento considerados como abusivos. Esta divulgação é a contrapartida, por parte da Administração, do dever de comunicação imposto aos contribuintes. É ela que permite identificar quais são os esquemas comunicados pelos promotores ou utilizadores que o fisco considera abusivos, funcionando como um mecanismo de segurança para os contribuintes e de redução de complexidade para os funcionários. Só em meados de 2010, porém, a Administração divulgou na *internet* informações relativas à análise das comunicações recebidas pela DGCI⁹⁰. A omissão de tal informação durante muito tempo foi geradora de incertezas e permitia mesmo manifestar dúvidas sobre a real importância desta medida ou sobre a capacidade do Fisco para a pôr em prática. Caso tivesse persistido, essa omissão poria em causa a natureza preventiva do mecanismo e desencorajaria os promotores e utilizadores de comunicarem a informação pretendida. Uma omissão neste campo eliminaria o único elemento de cooperação da Administração para com os utilizadores e promotores dos instrumentos de planeamento fiscal comunicados.⁹¹ Saúda-se pois a divulgação, embora tardia, de tais informações, mesmo que muitas delas possam ser, como têm sido, objecto de crítica⁹².

É certo que existe na *internet* o despacho do SEAF que procurou, ainda antes de recebida qualquer comunicação por parte de promotores ou utilizadores, circunscrever *a priori* o alcance do diploma, identificando alguns dos mecanismos que serão considerados como abusivos.

No entanto, este despacho não substitui, nem podia obviamente substituir, o trabalho de casa da Administração fiscal.

⁹⁰ Cfr. DGCI/Ministério das Finanças, *Divulgação ao abrigo do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro* in <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/O/DivulgacaoDL.2908PFA.pdf>

⁹¹ Diga-se de passagem que, apesar de alguns esforços louváveis (vide, sobre o tema, TOMAZ, J. Amaral, “Informações Vinculativas Fiscais”, in *CTF* n.º 413, p. 221 e ss.), os antecedentes nesta matéria não são animadores: basta atentar no reduzidíssimo número de informações vinculativas genéricas divulgadas no *site* da DGCI, situação que, até agora, apesar das recentes alterações ao artigo 68.º da LGT, não mostra sinais de ser invertida.

⁹² Destas críticas tem feito eco o hebdomanário *Expresso* ao analisar, semana a semana, cada um das medidas consideradas pela Administração Fiscal como planeamento fiscal abusivo. Não cabe, porém, nos limites deste estudo analisar criticamente tais medidas.

5.5.2 Os efeitos da qualificação de uma medida como planeamento fiscal abusivo

Os efeitos da consideração de uma medida como planeamento fiscal abusivo são, segundo a lei, de dupla natureza. Por um lado, o Director-Geral dos Impostos poderá propor medidas legislativas ou regulamentares para contrariar o esquema abusivo detectado.⁹³ A lei ao falar em propor medidas põe de parte a possibilidade das medidas que visam considerar o esquema como anti-jurídico serem criadas por meio de simples circular administrativa. Acresce que tais medidas não podem ter efeito retroactivo.

Por outro lado, a DGCJ poderá dirigir as suas acções de fiscalização no sentido de detectar os esquemas mais relevantes. A lei é omissa quanto aos efeitos de um esquema deste tipo detectado pela fiscalização. Os esquemas que, eventualmente, ultrapassem os limites do planeamento fiscal, enveredando pelo ilícito penal ou contra-ordenacional seguirão naturalmente o prescrito no RGIT, embora, como se disse, dificilmente se possa configurar tal situação, dada a impossibilidade, consagrada na nossa Lei Fundamental, da existência de um dever de auto-incriminação. Mais difícil é a questão de saber qual é a sanção para os esquemas de elisão fiscal. Em última instância, poderá dar lugar à aplicação das cláusulas anti-abuso, quer da cláusula geral, quer das cláusulas de natureza sectorial ou de medidas previstas na lei para evitar fenómenos de elisão fiscal internacional (como, por exemplo, a aplicação da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, da cláusula CFC ou do instituto de preços de transferência). O efeito mais importante será assim a possibilidade de serem desconsideradas as qualificações atribuídas pelas entidades fiscalizadas, com a consequente emergência da obrigação fiscal.

5.6 Penalidades por incumprimento do dever de comunicar

A violação de deveres de cooperação quer por parte dos promotores como dos utilizadores constitui contra-ordenação, sendo punível a negligência.

Quanto aos *promotores*, a falta de comunicação ou a comunicação fora de prazo das informações exigidas por lei é punível com coima de 5.000 a 100.000 euros, ou de 1.000 a 50.000 euros, conforme seja aplicada a ente colectivo ou pessoa singular

Por seu turno, a violação do dever de esclarecimento relativo a quaisquer aspectos ou elementos da descrição efectuada do esquema ou da actuação de planeamento fiscal, bem como a indicação do número de vezes em que foi proposto ou adoptado e do número de clientes abrangidos, por não indicação dos elementos pedidos ou pela sua prestação fora de prazo, está sujeita a coima

⁹³ O Director-Geral não tem obviamente iniciativa legislativa. Pode apenas sugerir que o Governo (ou também o Parlamento?) tome a iniciativa legislativa relativamente a certos esquemas de planeamento fiscal considerados por ele como abusivos, mas nada mais que isso. Até à data, também não são conhecidas quaisquer propostas deste tipo.

de 1.000 a 50.000 euros ou de 500 a 25.000 euros, consoante seja aplicada a ente colectivo ou a pessoa singular.

Quanto aos *utilizadores*, a falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo das informações que lhe são exigidas no caso de não haver promotor ou este não estar sediado em Portugal, bem como as respectivas omissões ou inexactidões, são puníveis com coima de 500 a 80.000 euros ou de 250 a 40.000 euros, consoante seja aplicada a ente colectivo ou a pessoa singular.

A estas infracções é aplicável o RGIT. Como são consideradas contra-ordenações graves, pode ainda haver lugar a sanções acessórias aplicáveis aos seus agentes.⁹⁴

O pagamento da coima ou o cumprimento da sanção acessória não dispensam o infractor do cumprimento do dever de comunicação, se este ainda for possível.⁹⁵

Por fim, no plano processual, a lei refere que a competência para a instauração, instrução e decisão do processo de contra-ordenação pertence ao director de finanças da área do domicílio fiscal do promotor ou do utilizador.

6. As reacções à medida

6.1 No plano técnico

As reacções à medida têm sido, em geral, bastante críticas, embora, na maioria dos casos num tom que procura ser construtivo. Dois tipos de observações têm sido produzidos, umas no plano técnico, outras no plano político.⁹⁶

Assim, *no plano técnico*, para além das dúvidas manifestadas a propósito da bondade de um regime transitório que não se afigura um modelo de clareza, questiona-se, entre outras coisas,⁹⁷

- o carácter demasiado indeterminado de conceitos utilizados pela lei, como o de esquemas ou actuações tendentes a obterem, de modo *exclusivo ou predominante*, vantagens de natureza fiscal, uma vez que será sempre

⁹⁴ Cf. o artigo 20.º do DL 29/2008, que remete para o artigo 28.º do RGIT. De acordo com o n.º 1 deste artigo, as sanções acessórias podem consistir em perda de objectos pertencentes ao agente, privação do direito a receber subsídios de entidades públicas, perda de benefícios fiscais, privação temporária do direito a participar em feiras, mercados, leilões, concursos de obras públicas e outros actos promovidos por entidades públicas, encerramento de estabelecimento ou de depósito, cassação de licenças ou concessões e publicação da decisão condenatória a expensas dos agentes. Algumas destas sanções acessórias parecem de difícil aplicação; outras afiguram-se manifestamente desproporcionadas em relação à gravidade da infracção.

⁹⁵ A lei não é clara sobre qual será a sanção aplicável a este eventual novo incumprimento.

⁹⁶ Cf., quanto a estas e outras observações, SILVA, F. C. / NEVES, T. C., *op. cit.*, p. 135 e ss., bem como LOUREIRO, C. / NEVES, A. Beja, "Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º2, 2008, p. 51 e ss.

⁹⁷ Cf. o disposto no artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 29/2008 que obriga os promotores que prestem apoio, assessoria ou aconselhamento fiscal quanto à "implementação de esquemas de planeamento fiscal em curso de realização" à data da entrada em vigor daquele diploma aos deveres de comunicação e de prestação de informações.

problemático saber se um esquema ou actuação que tenha também justificação económica foi proposto com objectivo *predominantemente* fiscal;

- o conceito de vantagem fiscal por demasiado amplo e impreciso. Ao contrário do conceito de vantagem utilizado em sede de controlo de auxílios de Estado sob forma fiscal, em que esta é avaliada por referência à noção de despesa fiscal, aqui não se refere um critério específico que permita calcular o montante de poupança fiscal que, de acordo com a administração fiscal, seria obtido de forma ilegítima;

- a referência demasiado abrangente a esquemas que implicam a participação de entidades isentas (isenção subjectiva ou isenção objectiva? ambas?), pois há diversos casos em que não se encontra justificação suficiente para que esse simples facto desencadeie a obrigação de comunicar. Uma maior tipificação das operações a comunicar, como ocorre em outras experiências estrangeiras, permitiria uma maior objectividade, estimularia o cumprimento da obrigação de comunicar e simultaneamente evitaria que a administração se visse confrontada com uma avalanche de comunicações que, a ser cumprida a lei nos seus exactos termos, arriscaria o seu normal funcionamento;

- o sentido da cláusula de exclusão ou limitação de responsabilidade, em particular se se trata de cláusulas gerais de restrição de responsabilidade (o que seria inadmissível) ou de cláusulas que visem especificamente limitar o resultado do planeamento fiscal (única solução que poderia ser aceitável);

- a questão de saber se as excepções ao dever de comunicação (mesmo que sejam justificadas) não provocarão situações de desigualdade, patentes, por exemplo, no facto de, na prática, o dever de comunicação por parte de terceiros se cingir essencialmente às instituições financeiras;

- a necessidade de clarificar qual será a taxa de referência de IRC à qual se aplicam os 60% e o afastamento dos critérios que, segundo a OCDE, caracterizam um paraíso fiscal e um regime fiscal privilegiado;

- a desproporção das penalidades aplicáveis, proporcionalmente bem mais duras para os pequenos operadores;⁹⁸

- a inexistência de dever de resposta por parte da Administração, esclarecendo qual é a sua posição em relação aos esquemas comunicados: por isso, sempre que possível, os operadores interessados poderiam simultaneamente recorrer ao instituto da informação vinculativa, procurando receber uma resposta concreta ou beneficiar da aplicação do n.º 8 do artigo 63.º do CPPT;

- a frágil incidência territorial do regime, em particular quando a vantagem é essencialmente obtida com intervenção de factores extraterritoriais.

⁹⁸ Deverá evitar-se uma aplicação automática de coimas contrária ao disposto no n.º 1 do artigo 21.º do RGIT, segundo o qual “ a coima deverá ser graduada em função da gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica e, sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da contra-ordenação”.

As Orientações Interpretativas resolveram alguns problemas, mas não todos. E, em alguns pontos, deveriam ser clarificadas.

Estas e outras questões deveriam ser objecto de maior ponderação, no mínimo, no momento da futura revisão do regime.⁹⁹

Mas as questões mais importantes põem-se no plano político.

6.2 No plano político

É sabido que várias organizações internacionais, com destaque para a OCDE, têm vindo desde há muito a preocupar-se com os problemas da evasão fiscal, da concorrência fiscal desleal e, mais recentemente, do planeamento fiscal agressivo, ou seja, da elisão fiscal proporcionada por intermediários financeiros.

Deste modo, cada Estado deverá começar por fazer uma avaliação da sua situação interna, para ver qual o problema mais premente e, conseqüentemente, perante a existência de recursos escassos, qual a prioridade de intervenção.

Creio que, entre nós, a questão central é ainda a da evasão fiscal, muito mais que a da elisão fiscal. E, por isso, creio ainda que deveríamos ser prudentes na adopção de medidas que outros países europeus, com níveis de desenvolvimento sócio-económico e político mais avançados que o nosso, acabaram por abandonar. Acresce que as experiências que estão na base do nosso regime relativo ao planeamento fiscal “agressivo” são as de países com sistemas jurídicos (*common law*) muito distintos do nosso. Quando continuam a existir entre nós focos de evasão permitida como os que ocorrem com o regime dos pequenos contribuintes de IVA, verdadeiro sistema de alimentação da economia paralela, ou, noutro plano, dificuldades na aplicação do regime de preços de transferência, tem, quanto a mim, mais sentido que os recursos sejam canalizados para a resolução desses problemas e de outros semelhantes.

Mas, sendo opção política, o combate à elisão fiscal pela via da adopção de regimes de comunicação de esquemas de planeamento fiscal abusivo, então devemos chamar a atenção para uma questão essencial. A OCDE encara este problema num quadro muito mais vasto que o da simples “fuga ao fisco”. A questão só se compreende no quadro do *sistema de relações fiscais*, em que são peças essenciais não só a preparação das administrações fiscais para levar a cabo as tarefas de gestão do risco e dos sistemas de informações, como as relações entre estas, os contribuintes e seus representantes e os intermediários fiscais, num ambiente de confiança mútua, de uma *enhanced relationship*.

Por isso, a OCDE entende ser necessário que as administrações fiscais possuam determinados atributos, sem os quais, em bom rigor, difícil será esperar uma intervenção administrativa eficiente no combate à elisão

⁹⁹ De acordo com o artigo 23.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, a revisão desta lei deverá ocorrer no prazo de três anos a contar da data da sua entrada em vigor.

fiscal: conhecimento profundo das áreas de negócio dos contribuintes, sem o qual não haverá compreensão das opções destes; imparcialidade e não busca da maximização, a todo o custo, das cobranças fiscais; razoabilidade e proporcionalidade na acção; abertura e transparência e *responsaviness*, incluindo certeza, disponibilização de informação e rápida resposta às questões colocadas. No fundo, a filosofia subjacente às propostas da OCDE é a de pôr o acento tónico na prevenção e não na repressão. Até, por isso, nada impede, bem pelo contrário, a Administração indique, desde já, quais são os esquemas que considera mais gravosos, alertando os contribuintes para o risco da sua adopção.

Os estudos sociológicos mostram-nos que, nos casos de importação de soluções jurídicas ou de empréstimos jurídicos, o contexto faz a diferença.

No caso português, a primeira dúvida (legítima) é que a administração esteja preparada (ou a ser preparada) para interagir com os contribuintes de forma cooperativa e transparente. A segunda é que esteja preparada para tratar toda a informação recolhida. Por isso, também aqui, a prioridade deveria ser a criação de condições para um bom funcionamento dos sistemas de informação, encarando as transformações necessárias na Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), de cujo funcionamento depende o sistema fiscal e qualquer programa de combate à evasão fiscal¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Cfr. SANTOS, A.C./ AMARAL, L./ GONÇALVES, I., "A DGITA e a gestão das tecnologias de informação e comunicação na Administração Tributária: passado, presente, futuro" in Ministério das Finanças: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 209, 2010, p. 969-995.