

M

MESTRADO
SOLICITADORIA

O Planeamento Fiscal: Análise da problemática e das suas fronteiras, medidas antiabuso e questões conexas
Paulo Sérgio de Sousa Magalhães

12/2020

Paulo Sérgio de Sousa Magalhães

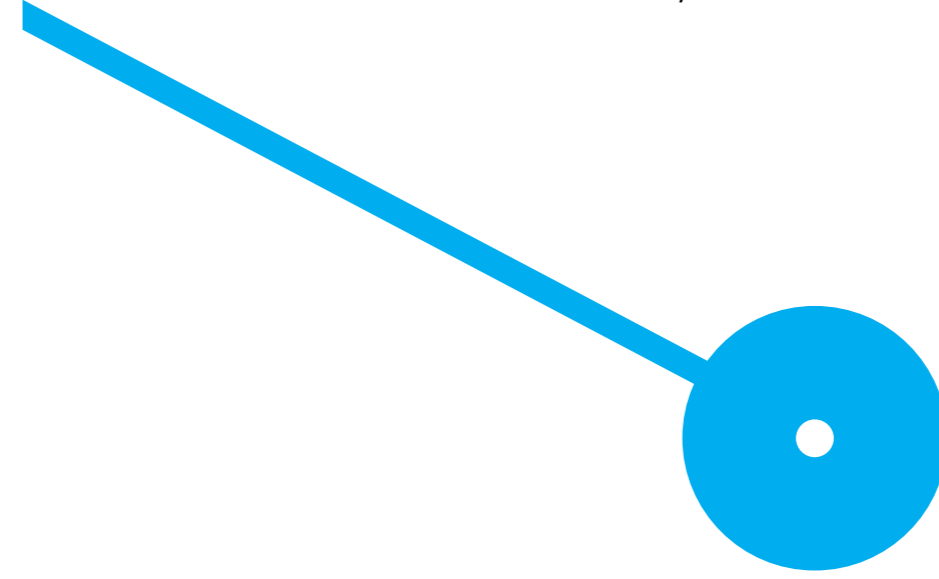
O Planeamento Fiscal: Análise da problemática e das suas fronteiras, medidas antiabuso e questões conexas

M

MESTRADO
SOLICITADORIA

O Planeamento Fiscal: Análise da problemática e das suas fronteiras, medidas antiabuso e questões conexas
Paulo Sérgio de Sousa Magalhães

12/2020





O Planeamento Fiscal: Análise da problemática e das suas fronteiras, medidas antiabuso e questões conexas

Paulo Sérgio de Sousa Magalhães

Prof. Doutora Patrícia Anjos Azevedo

Para os meus pais, com muita Estima,
Afeto desmedido e Consideração eterna.

Para a Professora Doutora Patrícia Anjos Azevedo,
com Amizade, Respeito e Admiração,
de sempre e para sempre.

*“Quanto mais aumenta o nosso conhecimento,
mais evidente fica a nossa ignorância”.*

(John F. Kennedy)

Agradecimentos

Todas as palavras e folhas são poucas para descrever o que me vai na alma, não obstante, mesmo assim, aqui vão as minhas singelas e humildes palavras de agradecimento às pessoas que, naturalmente, merecem ser referenciadas, tanto individualmente como institucionalmente.

Começo pela família, razão do meu ser, especialmente os meus pais, pilares fundamentais da minha vida, pela paciência, apoio, força e investimento que realizaram em mim.

À minha namorada, pelo seu amparo e incentivo e por estar sempre ao meu lado.

Ao meu irmão, que dentro das suas limitações, me auxiliou naquilo que lhe foi possível.

À ESTG, na pessoa da Professora Doutora Dorabela Gamboa, que me facultou todos os meios para desenvolver este contributo, bem como todo o corpo docente da escola, que me dotou de uma diversidade de conhecimentos úteis e, sem os quais, eu não poderia nunca ter chegado até aqui.

A todos os colegas e docentes com quem já tive o privilégio de contactar e de partilhar conhecimentos e experiências; afinal de contas, somos um pouco de cada pessoa que conosco contacta ao longo da nossa vida.

Finalmente, deixo para último o agradecimento mais especial de todos, à minha orientadora, a Prof. Doutora Patrícia Anjos Azevedo (que tive o privilégio de conhecer nesta casa ao lecionar a UC de fiscalidade aplicada ao património) pela dedicação, disponibilidade, motivação e confiança depositada em mim. Foi verdadeiramente incansável!

“A gratidão é o único tesouro dos humildes”

(William Shakespeare)

Resumo

Com o presente contributo pretendemos tratar a temática do planeamento fiscal, que é um tema de elevada relevância em qualquer sociedade em que as receitas tributárias constituam a principal fonte de financiamento do Estado, como acontece em Portugal.

O planeamento fiscal é um conjunto de opções levadas a cabo por determinados contribuintes (pessoas singulares ou coletivas), que tem como desígnio a poupança de despesas fiscais. No entanto, não deve confundir-se o direito ao planeamento fiscal legítimo com práticas abusivas ou até mesmo ilícitas, uma vez que não estamos a referir-nos às mesmas realidades. Nesta senda, podemos distinguir três espécies distintas de planeamento fiscal: *intra legem*, *extra legem* e, ou, ainda, *contra legem*.

A distinção entre planeamento fiscal legítimo e planeamento fiscal ilegítimo é bastante ténue, uma vez que geralmente depende da interpretação dada pela administração fiscal face às soluções que poderão encontrar-se através da interpretação e aplicação da lei (geral e abstrata) a casos concretos.

No que diz respeito ao planeamento fiscal *extra-legem*, este é censurável, uma vez que lesa os interesses do Estado, despoletando no ordenamento jurídico o aparecimento de disposições antiabuso, precisamente para o “sancionar”.

Neste sentido, o presente contributo pretende apresentar uma análise sistemática e com relevância científica acerca de um tema de elevada relevância para o Direito Fiscal como é o planeamento fiscal. Para o efeito, faremos uma resenha de alguma da doutrina académica (e não só), das matérias abordadas, bem como uma análise legislativa (nacional) e jurisprudencial.

Neste contexto, analisamos a sua problemática e as suas fronteiras, bem como questões a ele conexas, designadamente: O critério da residência do contribuinte e o critério da fonte de obtenção de rendimentos; A dupla tributação e os métodos tendentes à sua eliminação/atenuação; A convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital e, finalmente, os paraísos fiscais e concorrência fiscal prejudicial.

Procedemos ainda à explicitação e distinção entre as diversas espécies de planeamento fiscal, com especial enfoque no planeamento fiscal *extra-legem* e na obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos internos ou

transfronteiriços com relevância fiscal decorrente da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho que constituem medidas de carácter preventivo e repressivo que, até há bem pouco tempo, se encontravam plasmadas no DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro. Além disso, daremos ainda atenção às medidas antiabuso, nomeadamente, a CGAA e algumas medidas antiabuso específicas previstas no CIRC: Os preços de transferência; A correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis; A imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado; A limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento e as correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte.

Por fim, iremos ainda expor e analisar algumas situações práticas através do recurso à jurisprudência.

Palavras Chave

Planeamento fiscal (*intra-legem*, *extra-legem* e *contra-legem*); Problemática; Fronteiras; Questões conexas; Medidas antiabuso.

Abstract

With this contribution, we intend to address the issue of tax planning, which is a highly relevant topic in any society where tax revenues are the main source of State funding, as in Portugal.

Tax planning is a set of options carried out by certain taxpayers (natural or legal persons), whose purpose is to save tax expenses. However, the right to legitimate tax planning should not be confused with abusive or even illegal practices, since we are not referring to the same realities. Along this path, we can distinguish three distinct types of tax planning: *intra legem*, *extra legem* and *contra legem*.

The distinction between legitimate tax planning and illegitimate tax planning is quite tenuous, since it generally depends on the interpretation given by the tax administration regarding the solutions that can be found through the interpretation and application of the law (general and abstract) to specific cases.

With regard to extra-*legem* tax planning, this is objectionable, since it damages the interests of the State, triggering in the legal system the appearance of anti-abuse provisions, precisely to “sanction” it.

In this sense, this contribution intends to present a systematic and scientifically relevant analysis on a topic of high relevance to Tax Law, such as tax planning. To this end, we will review some of the academic doctrine (and not only), the subjects covered, as well as a legislative (national) and jurisprudential analysis.

In this context, we analyze its problems and its borders, as well as related issues, namely: The criterion of the taxpayer residence and the criterion of the source of income; Double taxation and the methods for its elimination / mitigation; The OECD model convention on income and capital and, finally, tax havens and harmful tax competition.

We also proceed to explain and distinguish between the different types of tax planning, with a special focus on extra-*legem* tax planning and the obligation to communicate to Tax Administration certain internal or cross-border mechanisms with tax

relevance arising from Law Number 26/2020, of July 21, which are preventive and repressive measures that, until recently, were found in DL Number 29/2008, of 25 February. In addition, we will also pay attention to anti-abuse measures, namely the CGAA and some specific anti-abuse measures provided for in the CIRC: Transfer prices; The correction to the transfer value of real rights over real estate; Imputation of income from non-resident entities subject to a privileged tax regime; Limitation on the deductibility of financing expenses and corrections in cases of tax credit and withholding tax.

Finally, we will also expose and analyze some practical situations through the use of jurisprudence.

Keywords

Tax planning; Tax avoidance; Tax evasion; Problematic; Limits; Related issues; Anti-avoidance clauses.

Siglas e Abreviaturas

Ac. – Acórdão

APPT- Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

Art.º - Artigo

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CDT – Convenção dupla tributação

Cf. – confronto

CGAA – Cláusula Geral Antiabuso

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CP- Código Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

D.L. – Decreto Lei

DLG – Direitos, Liberdades e Garantias

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

i.e. – id est

IEC- Impostos Especiais sobre o Consumo

IES – Informação Empresarial Simplificada

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT -Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS- Imposto do Selo

ISV- Imposto Sobre Veículos

IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

N.º - Número

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

Op. Cit. - *opere citato*

p. – Página

p.e.p.- previsto e punido

pp. – Páginas

Proc. – Processo

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFNA- Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

ss - seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TFUE- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE- União Europeia

V.g. - *Verbi gratia*

Vd. – Vide

Vol. – Volume

VPT – Valor Patrimonial Tributário

Índice

Resumo.....	5
Palavras Chave.....	6
Abstract.....	7
Keywords.....	8
Siglas e Abreviaturas.....	9
Índice.....	12
1. Introdução.....	16
1.1. Enquadramento e justificação para a escolha do tema.....	16
1.2. Considerações iniciais sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso.....	20
2. Questões conexas com o planeamento fiscal (breves referências).....	21
2.1. O critério da residência do contribuinte e o critério da fonte de obtenção de rendimentos.....	22
2.2. A dupla tributação e os métodos tendentes à sua eliminação/atenuação.....	25
2.3. A convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital.....	26
2.4. Paraísos fiscais e concorrência fiscal prejudicial.....	27
3. O planeamento fiscal.....	33
3.1. Generalidades.....	33
3.2. Planeamento fiscal <i>intra-legem</i>	34
3.3. Planeamento fiscal <i>extra-legem</i>	36
3.3.1. A comunicação de esquemas de planeamento fiscal potencialmente abusivos (regime vigente até à entrada em vigor da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho).....	39
3.3.1.1. Âmbito de aplicação objetivo.....	40
3.3.1.2. Âmbito de aplicação subjetivo.....	42
3.3.1.3. A comunicação de esquemas de planeamento fiscal potencialmente abusivos vs sigilo profissional.....	44
3.3.1.4. Deveres.....	45
3.3.1.5. Gestão.....	47
3.3.1.6. Sanções para o incumprimento.....	48
3.3.1.7. Entrada em vigor e esquemas em curso de realização.....	49
3.3.2. A obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal.....	50
3.3.2.1. Mecanismos transfronteiriços.....	52
3.3.2.2. Mecanismos internos.....	53
3.3.2.3. Sujeitos e objeto da obrigação de comunicar.....	54
3.3.2.4. Finalidades da informação comunicada.....	57

3.3.2.5. Regimes sancionatório e transitório e disposições finais	59
3.4. Planeamento fiscal <i>contra-legem</i>	61
3.4.1 O Combate à fraude e à evasão fiscal.....	62
3.4.1.1 Fraude fiscal	63
3.4.1.2 Fraude fiscal qualificada	67
3.4.1.2.1. A fraude fiscal na origem do branqueamento de capitais.....	68
3.4.1.3. Abuso de confiança (fiscal).....	70
3.4.1.4 Crimes contra a Segurança Social	71
4. Em especial, as medidas antiabuso	73
4.1. Cláusula geral antiabuso.....	74
4.1.1. A evolução da cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico português (breves referências).....	76
4.1.2. A atual redação da cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico português e o seu procedimento de aplicação.....	78
4.1.2.1. Alteração de regime e de conceito	80
4.1.2.2. A especificidade das situações de retenção na fonte com carácter definitivo	81
4.1.2.3. Alterações ao nível do procedimento tributário	81
4.2. Medidas específicas antiabuso	82
4.2.1. Preços de transferência.....	82
4.2.1.1. Dossier (fiscal) sobre Preços de Transferência	89
4.2.1.2. Acordos Prévios Sobre Preços de Transferência (APPT)	90
4.2.2. Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis.....	94
4.2.2.1. Prova do preço efetivo na transmissão de imóveis.....	96
4.2.3. Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	98
4.2.4. Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento.....	100
4.2.5. Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte.....	104
5. A aplicação de algumas disposições antiabuso pela jurisprudência.....	106
5.1. A aplicação da cláusula geral antiabuso.....	106
5.1.1. O caso <i>sub judice</i> : Enquadramento	106
5.1.2. O caso <i>sub judice</i> : Resumo	107
5.1.3. A decisão arbitral do CAAD de 23 de abril de 2019, em que é árbitro Presidente Carlos Fernandes Cadilha, proc. n.º 463/2018-T – Factualidade	108
5.1.4. A decisão arbitral do CAAD de 23 de abril de 2019, em que é árbitro Presidente Carlos Fernandes Cadilha, proc. n.º 463/2018-T – Matéria de Direito	110
5.1.5. Decisão	115
5.2. A aplicação da cláusula antiabuso específica “preços de transferência”	115

5.2.1. O caso <i>sub judice</i> : enquadramento.....	115
5.2.2. O caso <i>sub judice</i> : Resumo	116
5.2.3. O Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 25 de janeiro de 2018, em que é relatora Ana Pinhol, proc. n.º 06660/13 – Factualidade	116
5.2.4. A decisão da primeira instância.....	118
5.2.5. O Recurso.....	119
5.2.6. Decisão.....	125
5.3. Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis / prova do preço efetivo na transmissão de imóveis.....	125
5.3.1. O caso <i>sub judice</i> : Enquadramento	125
5.3.2. O caso <i>sub judice</i> : Resumo	126
5.3.3. O Acórdão do STA de 30 de maio de 2018, em que é relator Pedro Delgado, proc. n.º 0861/15 – Factualidade	127
5.3.4. A decisão da primeira instância.....	128
5.3.5. O Recurso.....	128
5.3.6. Decisão.....	133
6. Conclusões Finais.....	134
Referências bibliográficas	138
Webgrafia.....	140
Referências Jurisprudenciais	143

“Taxes are the price we pay for a civilized society”

(Oliver Wendell Holmes, Jr.)

1. Introdução

1.1. Enquadramento e justificação para a escolha do tema

Contrariamente ao que outrora acontecia, nos dias de hoje, os cidadãos esperam que o Estado lhes proporcione a satisfação de um alargado número de necessidades coletivas, tais como o bem-estar da comunidade, a segurança social, a cultura, a formação e a saúde, a acrescer a outras que há muito eram entendidas como questões de soberania, a saber: a Justiça, a Defesa e a Administração Interna. Neste sentido, atualmente, temos o que alguns denominam de Estado Social.

Porém, este Estado Social é um Estado que necessita de mais (e novas) formas de financiamento para fazer face a tão nobres imperativos, sendo que, por esse motivo, é fulcral que os contribuintes (pessoas singulares ou coletivas), ajam com absoluta correção, respeitando as normas estatuídas pelo legislador fiscal; ou, dito de outra forma, para que o Estado consiga satisfazer na íntegra as suas atribuições, o problema da fuga aos impostos não pode ocorrer. Todavia, este tipo de comportamento é cada vez mais recorrente por parte dos contribuintes, com a finalidade de evitar o pagamento dos impostos e de conseguir uma situação fiscal mais favorável. Por este motivo, atualmente, podemos asseverar que nos encontramos perante um Estado Fiscal (isto é, um Estado cujo intuito passa – principalmente – por cobrar impostos) como condição do Estado Social¹, uma vez que as novas funções tendentes às conformações económica e social pressupõem um alargamento das necessidades financeiras, que serão respondidas através da cobrança de impostos, o que trará uma maior receita fiscal aos cofres do Estado².

A aludida conceção encontra-se refletida na nossa lei fundamental. Veja-se o disposto no art.º 103.º, n.º1 da CRP que, sob epígrafe “*sistema fiscal*”, dispõe que “*o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”, normativo que deve ser conjugado com o art.º 9.º, alínea d) do mesmo diploma, que estabelece como tarefa fundamental do Estado a promoção do “*bem-estar e a qualidade de vida do povo e a*

¹ Para mais desenvolvimentos sobre o tema, veja-se: MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá, *O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento*, Revista Revisores & Auditores, Lisboa, dezembro de 2015, p. 51.

² Como escrevem DANIEL BRÁS MARQUES e ELSA SÁ CARNEIRO citando SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA “*não há Estado sem Direitos, nem Direitos sem Impostos*” – Cf. MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá, *Op. Cit.*, p. 52.

igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais". Neste seguimento, e acerca deste preceito, DANIEL BRÁS MARQUES e ELSA SÁ CARNEIRO³ escrevem que “os cidadãos têm, por um lado, um dever fundamental de pagar os seus impostos, contribuindo desse modo para a sustentabilidade económica e social da sociedade onde se inserem e, por outro, a liberdade para planearem fiscalmente as suas atividades e os seus rendimentos de modo a delimitar o montante das suas obrigações fiscais”, por este motivo, estão em conflito diversos direitos/deveres do contribuinte que devem ser harmonizados.

Além do mais, como se refere na frase em epigrafe, “os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada” (ou então uma outra, vista sob um prisma mais negativista, de que “na vida, só existem duas coisas certas: os impostos e a morte”⁴), a verdade, é que a poupança fiscal também é um direito “fundamental” do contribuinte e esse direito subjetivo encontra-se previsto no art.º 61.º, n.º 1 da CRP, no denominado princípio da liberdade de iniciativa económica, que também engloba a liberdade de gestão e reveste natureza análoga aos Direitos, Liberdades e Garantias (geralmente denominados por DLG), pelo que teremos de observar o disposto nos art.ºs 17.º e 18.º da CRP, este último, acerca das restrições aos DLG por aplicação de outros princípios constitucionais – cf. n.ºs 2 e 3, do art.º 18.º da CRP⁵.

Assim sendo, e na esteira de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO⁶, nada obsta a que os contribuintes detenham alguma liberdade de escolha, dentro da racionalidade que legalmente se permite, no sentido de conformarem as suas condutas da maneira que concretamente melhor lhes convier, com o objetivo de poupança (lícita) de despesas fiscais. A isto se chama planeamento fiscal (legítimo).

Nesta matéria, também o TJUE tem sido prolífico em desmistificar a ideia do planeamento fiscal como uma prática ilícita, nomeadamente, ao reconhecer o direito do

³ Cf. MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá, *Op.Cit.*, p. 52.

⁴ Frase celebrizada por Benjamin Franklin que se refere à inevitabilidade do pagamento de impostos, que se vislumbra como uma das obrigações mais generalizadas e enraizadas das sociedades contemporâneas.

⁵ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, in *A fiscalidade como instrumento de recuperação económica* (coordenação: Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira), Vida Económica, Porto, 2011, p. 294.

⁶ Neste sentido, veja-se: AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, *Op.Cit.*, p. 293.

contribuinte a “*escolher a estrutura da sua atividade de forma a limitar a sua dívida fiscal*”⁷.

Aliás, se refletirmos bem, e atentarmos à figura do *bonus pater família*, é desejável e natural que um sujeito bem formado tome as suas decisões tendo por base a rendibilidade (maximizando os proveitos e diminuindo os custos) fiscal ou de outra ordem. Aliás, nas palavras de JOSÉ A. PINHEIRO PINTO⁸ “*trata-se, no fundo, de uma questão de boa ou má gestão (...) fiscal*”. Conforme referem as conclusões gerais (n.º 85) do já citado do Ac. do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, “*o princípio essencial é a liberdade de optar, na gestão de um negócio, pela via da menor tributação, de forma a minimizar os custos*”.

Sem prescindir, não deve confundir-se o direito ao planeamento fiscal legítimo com práticas abusivas (ou até mesmo ilícitas), pois não estamos a referir-nos às mesmas realidades.

A ocorrência de situações de planeamento fiscal abusivo, agressivo ou *extra legem* – infelizmente – tem vindo a aumentar, sobretudo por força da elevada carga fiscal a que o país está sujeito desde a crise económica e financeira de 2010-2014, que se iniciou como parte da crise financeira global de 2007–2008 (precipitada pela falência do tradicional banco de investimento estadunidense *Lehman Brothers*), desenvolvendo-se no contexto da crise da dívida pública da Zona Euro, que assolou o nosso país.

Desde então, agravou-se substancialmente a necessidade de cobrança de tributos pelo Estado, mantendo-se uma elevada carga fiscal até aos dias de hoje. Todavia, não nos parece que a elevada carga fiscal seja o único motivo que conduz o contribuinte a furtar-se ao pagamento de impostos, a complexidade da lei fiscal⁹ e a falta de meios humanos e logísticos também provocam na AT incapacidade para fiscalizar todas as operações duvidosas.

⁷ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 21 de fevereiro de 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, proc. n.º C-255/02.

⁸ Cf. PINTO, José Alberto Pinheiro, *Planeamento Fiscal e Normas Antiabuso*, In Planeamento e Evasão Fiscal Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Vida Económica, Porto, 2010, p. 210.

⁹ Que como refere JOSÉ DE CAMPOS AMORIM “*é agravada com a utilização, cada vez mais frequente, pelo legislador de normas especiais antiabuso, que tornam mais complexas as normas tributárias e inacessível o seu conteúdo ao contribuinte comum*” – cf. AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, in Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, ISCAP, n.º12, 2007, p. 11.

Por outro lado, a sensação ainda dominante no seio da nossa sociedade – mas que a nosso ver, talvez comece nos dias de hoje a tomar um rumo inverso, sobretudo no que às grandes fraudes e fugas diz respeito – de que o infrator fiscal é merecedor de reconhecimento social pela sua inteligência, sendo vista a sua atitude de “fuga ao fisco” como se de um prémio se tratasse, leva a que uma parte substancial da população continue a desconsiderar a prática de ilícitos fiscais. Este sentimento/perspetiva, que tem origem muitas das vezes na sensação de impunidade e no reduzido número de condenações judiciais de índole fiscal, só é passível de ser mudado(a) através de uma alteração profunda de mentalidades – não fossemos nós latinos!

Porém, como é de conhecimento generalizado, o efeito “bola de neve” é *in casu*, paradigmático: como resultado destas atitudes, diminuem as receitas do Estado que por sua vez aumenta a carga fiscal “*o que gera, em novo ciclo, a apetência por fugas ao fisco ainda mais elaboradas e sofisticadas*”¹⁰.

Por este motivo, dada a relevância e pertinência que esta temática assume, torna-se fulcral um aprofundado estudo destas matérias. Exemplo da pertinência deste tema são as recomendações da Comissão Europeia de 06 de dezembro de 2012¹¹ relativamente ao planeamento fiscal agressivo.

Nestas recomendações, podemos ler nos considerandos iniciais que os países de todo o mundo têm tradicionalmente considerado o planeamento fiscal como uma prática legítima. Mas, ao longo do tempo, as estruturas de planeamento fiscal tornaram-se cada vez mais sofisticadas, tendo-se desenvolvido de forma eficaz em várias jurisdições e possibilitando a transferência dos lucros tributáveis para Estados em que os regimes fiscais são mais favoráveis. Uma das principais características das práticas em causa é de permitir reduzir as obrigações fiscais através de mecanismos que, apesar de estritamente legais, contrariam o espírito da lei.

Segundo a Comissão Europeia¹², o “*planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois*

¹⁰ Cf. Ac. do Tribunal de Círculo de Oliveira de Azeméis de 24/05/96 *apud* nota de rodapé 11 *in* AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, *Op.Cit.*, p. 11.

¹¹ Recomendação da Comissão de 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo - 2012/772/UE, JO L 345 de 29.12.2011.

¹² Cf. *Ibid.*

ou vários sistemas fiscais”, originando situações de duplas deduções (dupla tributação positiva) e de dupla não tributação (dupla tributação negativa).

O principal objetivo deste trabalho será, por isso, aprofundar o tema do planeamento fiscal (com especial incidência para cada uma das suas modalidades, v.g., planeamento fiscal *extra legem*) e das medidas antiabuso, efetuando-se, para o efeito, uma resenha de alguma da doutrina académica (e não só), nestas matérias, bem como uma análise legislativa (nacional) e jurisprudencial.

1.2. Considerações iniciais sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso

Como veremos mais detalhadamente, o planeamento fiscal é um conjunto de opções levadas a cabo por determinados contribuintes (pessoas singulares ou coletivas), com o intuito da poupança de despesas fiscais. Dentro deste, podemos distinguir três tipos/modalidades de planeamento fiscal, a saber: o planeamento fiscal legítimo (ou *intra legem*); o planeamento fiscal abusivo, agressivo, excessivo ou elisivo (quando ultrapassa as fronteiras da legalidade, ou seja, planeamento *extra legem*); ou, ainda, poderemos estar em presença de fraude/evasão fiscal (planeamento fiscal ilegítimo), sendo, neste caso, o planeamento fiscal levado a cabo de uma forma diretamente contrária e claramente atentatória da legislação vigente (planeamento fiscal *contra legem*).

O planeamento fiscal agressivo é reprovável, porque lesa os interesses do Estado, promovendo a perda de receitas fiscais, agravando o imposto a pagar pelos contribuintes cumpridores, distorcendo a concorrência (pela concessão de vantagens competitivas àqueles que conseguem uma poupança fiscal de uma forma não diretamente permitida pelo legislador) e levando a que sejam necessários custos acrescidos na promoção da deteção e combate a este tipo de situações. No entanto, há que reforçar que não temos aqui qualquer tipo de sanções criminais, já que o que se poderá verificar, a título “sancionatório”, serão somente correções à matéria tributável, que redundam, por exemplo, em liquidações adicionais e no conseqüente agravamento do imposto a pagar.

Neste contexto, existem disposições antiabuso, precisamente para “sancionar” o planeamento fiscal agressivo, apontando-se como causa ancestral destas disposições a

necessidade de obtenção da igualdade fiscal e da justiça na distribuição dos encargos fiscais. Existe, no ordenamento jurídico português, uma disposição geral antiabuso e diversas disposições antiabuso específicas. Todavia, a consagração destas medidas não resolve, de forma alguma, a dificuldade de distinção entre as práticas de planeamento fiscal legítimo e as práticas de planeamento fiscal abusivo.

2. Questões conexas com o planeamento fiscal (breves referências)

Com o decorrer dos anos, a economia portuguesa tem-se tornado cada vez mais aberta e internacional, muito por culpa do processo de integração na UE e da globalização.

Deste modo, na contemporaneidade, existem cada vez mais operações comerciais e financeiras com o exterior, que fazem aumentar exponencialmente os fluxos de rendimentos e de capitais que circulam de e para o nosso país.

Neste contexto, os diversos Estados criaram critérios para a definição da competência em matéria de tributação, nomeadamente, por um lado, a tributação do rendimento pelo Estado da residência do contribuinte, e, por outro, a tributação do rendimento pelo Estado da fonte, não obstante existirem outros critérios alternativos, quer em termos históricos, quer como propostas para o Direito a constituir.

Todavia, em face do exposto e da existência de uma diversidade de normas de ordenamentos jurídicos diferenciados, o Direito Fiscal internacional tem vindo a tentar regular as relações entre os Estados e também entre os Estados e as pessoas jurídicas (sejam elas pessoas singulares ou coletivas), quando se encontrem em causa situações jurídico-fiscais plurilocalizadas/transnacionais (*i.e.*, situações em conexão com mais do que um ordenamento jurídico-fiscal), razão pela qual o Direito Fiscal internacional assume cada vez mais uma posição preponderante no panorama jurídico internacional.

A finalidade do Direito Fiscal internacional é, nas palavras de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹³ “*prevenir, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, uma vez que uma determinada situação jurídico-fiscal internacional, em face dos elementos de*

¹³ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*A tributação do rendimento na residência e na fonte - Fatores de conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*” (adaptação de texto de tese de doutoramento), Novas Edições Acadêmicas, Mauritius, 2020, p.10.

conexão adotados pelos vários Estados com os quais este se relaciona, poderá desencadear pretensões fiscais em mais do que um dos Estados, por aplicação de normas fiscais internas". Tais circunstâncias originam um conflito de dupla (ou múltipla) tributação positiva internacional.

2.1. O critério da residência do contribuinte e o critério da fonte de obtenção de rendimentos¹⁴

No ordenamento jurídico português existem normas tendentes à determinação dos elementos de conexão/ligação de uma dada situação jurídico-fiscal a um Estado, à luz dos dois critérios (cumulativos) comumente utilizados, a saber: (i) a residência do contribuinte; e (ii) a fonte de obtenção dos rendimentos.

Deste modo, existem elementos de conexão de natureza objetiva (que se referem ao facto tributável – tais como a fonte) e também elementos de natureza subjetiva (que se referem ao titular do rendimento – tais como a residência). O elemento de conexão “fonte” de obtenção dos rendimentos, bem como o elemento de conexão “residência” do titular dos rendimentos¹⁵ permitem-nos chegar aos dois critérios já aludidos e devidamente aplicáveis na fundamentação do poder tributário dos Estados atuais, ou seja, fonte e residência¹⁶.

A OCDE, no seu glossário¹⁷ referente a termos de Direito Fiscal, define o princípio da tributação na fonte (*source principle of taxation*) da seguinte forma: "*princípio de*

¹⁴ No presente contributo, seguimos o entendimento de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO de que “*apesar de, via de regra, os autores se referirem a “princípios” quando pretendem aludir à tributação pelo Estado da residência e pelo Estado da fonte, entendemos que não se tratam propriamente de princípios, mas antes de critérios de repartição do poder de tributar, ou seja, de fatores de conexão para efeitos de determinação das competências tributárias, tendo em vista a ligação de um determinado Estado com uma dada situação que esse Estado pretende tributar*”. Pelo exposto, ao longo deste subponto iremos referir-nos a estas matérias como “critérios de repartição do poder de tributar” ou “fatores de conexão para efeitos de tributação” e não como “princípios”, contrariamente à generalidade da doutrina que os trata como se se tratassem de princípios propriamente ditos – cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*A tributação do rendimento na residência e na fonte - Fatores de conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*”, *Op.Cit.*, p.5.

¹⁵ O elemento de conexão “residência” do titular dos rendimentos, suplantou, em termos gerais, o critério da nacionalidade enquanto elemento de conexão de natureza subjetiva.

¹⁶ Estes dois elementos de conexão permitem ao Estado tributar uma determinada situação que se encontre ligada a este, quer por ser o local de residência do sujeito passivo quer por os rendimentos do sujeito passivo serem aí auferidos.

¹⁷ Glossary of Tax Terms, disponível online em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

tributação dos rendimentos ou fluxos internacionais de acordo com a qual um país considera como rendimento tributável os rendimentos produzidos sob a sua jurisdição, independentemente da residência do contribuinte, ou seja, os residentes e os não residentes são tributados sobre os rendimentos obtidos a partir do país" (tradução nossa). Ora, o critério da fonte de obtenção dos rendimentos configura uma tributação limitada, aplicando-se aos contribuintes fiscalmente não residentes num determinado Estado ou jurisdição, mas que aí obtenham rendimentos.

Por sua vez, o mesmo glossário define o princípio da tributação na residência (*residence principle of taxation*) como sendo o "*princípio de acordo com o qual os residentes de um país estão sujeitos ao imposto sobre os seus rendimentos a nível mundial e os não residentes só estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento nacional – fonte dos rendimentos*" (tradução nossa). Por este motivo, podemos afirmar que o critério da residência se materializa numa tributação ilimitada ou universal, uma vez que "*o Estado tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes, quer no seu território, quer no estrangeiro, independentemente do local de onde é originário, tratando-se de uma autêntica tributação mundial dos residentes (a denominada worldwide income taxation of residents)*"¹⁸.

Neste contexto, refere PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹⁹ que se aceita "*que a tributação deve basear-se no critério da residência e, adicionalmente, no critério da fonte (...)*". Efetivamente, se nenhuma jurisdição tributasse determinados rendimentos por serem auferidos por contribuintes não residentes, tais rendimentos seriam sempre excluídos da tributação, o que não seria de todo aceitável. Além do mais, também se entende que nenhum Estado deve abdicar de tributar os seus residentes por todos os rendimentos que auferirem, quer no Estado de residência, quer em outras jurisdições.

Neste contexto, PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO²⁰ conclui que "*a tendência geral é a de utilizar ambos os fatores de conexão, em simultâneo*".

¹⁸ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, "*Questões próprias da determinação da residência das pessoas coletivas na legislação portuguesa e o critério da residência nas convenções internacionais*", Cadernos de Direito Actual, n.º 8, 2017, p.81.

¹⁹ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, "*A tributação do rendimento na residência e na fonte - Fatores de conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*", *Op. Cit.* p. 9.

²⁰ Cf. *Ibid.*

Nos dias que correm, e na grande maioria dos sistemas jurídico-fiscais, vigora um sistema de *worldwide income taxation* para os contribuintes residentes, sendo comum que aos contribuintes não residentes se aplique o sistema de tributar na fonte/na origem dos rendimentos, de acordo com um método de sujeição limitada.

Em Portugal, a combinação destes dois fatores ou critérios de conexão encontra-se modelada, em primeiro lugar, no art.º 13.º da LGT²¹ (com a epígrafe “*aplicação da lei fiscal no espaço*”), concretizando-se nos Códigos do IRS e IRC, ambos apelando aos elementos da residência e da fonte, na delimitação da incidência subjetiva e na extensão da obrigação de pagamento do imposto.

No que diz respeito às pessoas singulares, o art.º 13.º, n.º 1 do CIRS refere que se encontram sujeitas a imposto as que “*residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos*”. Já o art.º 15.º do mesmo diploma determina que no que concerne às pessoas fiscalmente residentes em território português “*o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território*”²², ao passo que para os não-residentes o imposto incidirá “*unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português*”²³.

Por sua vez, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o art.º 2.º do CIRC prescreve que se encontram sujeitas a imposto não apenas as pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português – cf. alíneas a) e b), do n.º 1, do art.º 2.º do CIRC –, mas também aquelas que, não possuindo sede nem direção efetiva em território português, aqui obtenham rendimentos que não se encontrem sujeitos a IRS *ex vi* da alínea c), do n.º 1, do art.º 2.º do CIRC. O art.º 4.º do mesmo diploma acrescenta que, relativamente às primeiras, “*o IRC incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território*”²⁴, ao passo que as segundas se encontram sujeitas a IRC “*apenas quanto aos rendimentos nele obtidos*”,

²¹ Dispõe o art.º 13.º da LGT que: “1 - Sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional. 2 - A tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos”.

²² Cf. n.º 1, do art.º 15.º do CIRS.

²³ Cf. n.º 2, do art.º 15.º do CIRS.

²⁴ Cf. n.º 1, do art.º 4.º do CIRC.

incluindo-se aqui os rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável²⁵ situado em território português²⁶.

2.2. A dupla tributação e os métodos tendentes à sua eliminação/atenuação

Como já fomos adiantando no ponto “2”, a existência de uma diversidade de normas nos diversos ordenamentos jurídicos e a existência de situações jurídico-fiscais plurilocalizadas (ou seja, em conexão com mais do que um ordenamento jurídico) ocasionam que o Direito Fiscal internacional tente regular as relações entre os Estados e também entre os Estados e as pessoas jurídicas.

Assim, quando ocorram situações jurídico-fiscais plurilocalizadas, a tributação será efetuada com base nos critérios da residência e da fonte, com fortes possibilidades da verificação de hipóteses de dupla tributação internacional (na modalidade de conflito positivo de tributação). Neste sentido, surge o que a doutrina normalmente denomina por “métodos para evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional”. Estes métodos, podem ser divididos em: (i) medidas unilaterais²⁷ ou mecanismos internos; e (ii) medidas bilaterais (resultantes da celebração de convenções entre Estados). Entende-se que é ao Estado da residência que incumbe o ónus de evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional, uma vez que é esse o Estado responsável por tributar a globalidade dos rendimentos de acordo com o critério da residência, que determina uma tributação universal, independentemente da fonte de obtenção dos rendimentos.

As convenções de dupla tributação²⁸ (CDT), normalmente, atribuem a exclusiva competência para a tributação a um único Estado-contratante, e abundam cada vez mais em virtude do crescimento do comércio internacional, da mobilidade de pessoas e de fluxos financeiros e da sobreposição/disparidade dos sistemas fiscais.

²⁵ O conceito de estabelecimento estável encontra-se plasmado no art.º 5.º do CIRC.

²⁶ Cf. n.ºs 2 e 3, do art.º 4.º do CIRC.

²⁷ Os métodos unilaterais para evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional são os da isenção (integral ou total), da isenção com progressividade e o método do crédito de imposto, este último também denominado por método de imputação.

²⁸ As convenções celebradas por Portugal com o intuito de evitar a dupla tributação encontram-se consultáveis no site da AT em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Pages/convencoes.aspx

As CDT são atos normativos de valor superior às normas internas dos Estados (*ex vi* art.º 8.º, n.º 2 da CRP), celebrados entre dois ou mais Estados, com vista a definir a competência tributária e a metodologia a adotar pelos Estados na eliminação da dupla tributação internacional. A dupla tributação internacional materializa-se na duplicação de pretensões fiscais entre dois Estados soberanos, na medida em que ambos consideram possuir jurisdição sobre o mesmo facto tributário.

2.3. A convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital

A convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital²⁹ (doravante designada apenas por convenção) é um articulado proposto pela OCDE, que serve como orientação para a celebração, pelos Estados, essencialmente ao nível bilateral, de convenções para evitar a dupla tributação. Trata-se do modelo mais seguido a nível internacional e no qual se baseiam a generalidade das convenções subscritas pelo nosso país.

Além do articulado da aludida convenção, são ainda relevantes os comentários acerca dos respetivos artigos (*Commentaries on the articles of the model tax convention*³⁰), que traduzem algumas interpretações acerca de cada uma das suas disposições.

A convenção assenta sobretudo no critério da residência (*ex vi* art.º 1.º da convenção), sendo certo que a tributação na fonte apenas é admitida em situações extraordinárias, com aplicação de taxas “reduzidas” de imposto sobre determinados rendimentos (a título de retenções na fonte). O seu principal objetivo, ao definir a repartição das competências fiscais entre os Estados, é evitar/atenuar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.

Neste sentido, a convenção apresenta diferentes métodos para evitar/atenuar a dupla tributação internacional, baseados em métodos de isenção (cf. art.º 23.º-A da convenção)

²⁹ Disponível para consulta online em: <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/47213736.pdf> (em Inglês) ou no site da AT (em Português) em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf

³⁰ Disponível para consulta online em: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

e de crédito de imposto (cf. art.º 23.º-B da convenção), mas sem nunca recomendar a adoção de um ou de outro. Esta indefinição justifica-se pela existência de objetivos diferentes nas diversas jurisdições. Não obstante, no nosso entendimento, o método da isenção parece assegurar a neutralidade na importação de capitais, ao passo que o método do crédito de imposto garante a neutralidade na exportação de capitais.

2.4. Paraísos fiscais e concorrência fiscal prejudicial

Dois outros problemas fiscais internacionais que aqui nos importa abordar (para além da dupla tributação internacional, que explicitamos no subponto “2.2.”) são a existência dos chamados paraísos fiscais e da concorrência fiscal prejudicial entre Estados. Atendendo a que os dois tópicos estão fortemente relacionados, iremos abordá-los no mesmo subponto.

No âmbito do fenómeno da chamada concorrência fiscal prejudicial, tem sido dada peculiar relevância ao estudo dos paraísos fiscais.

A concorrência fiscal resulta da diversidade de sistemas fiscais existentes nos diferentes Estados e traduz-se na obtenção de uma vantagem competitiva, onde os Estados “(...) *passaram a considerar nas suas decisões a necessidade de adequar os impostos ao bem estar social, ao investimento e ao progresso científico, visando atrair mais investimentos ou, pelo menos, não os deslocalizar*”³¹.

A concorrência fiscal pode ser considerada benéfica ou prejudicial; *in casu*, interessa-nos sobretudo a concorrência fiscal prejudicial, que ocorre quando um determinado Estado dispõe de regimes mais benéficos concedidos a residentes de outros Estados, com níveis de tributação muito diminutos, ou nulos, com o objetivo de atrair mais investimento ou receitas, estimulando assim a evasão e a fraude fiscais.

Por sua vez, os paraísos fiscais materializam-se numa das mais comuns formas/ferramentas de evasão fiscal internacional. Nas palavras de LUÍS MENEZES

³¹Cf. CAMPOS, Diogo Leite de, *Globalização e regionalização em matéria de impostos in O Sistema Tributário no Estado dos cidadãos*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 25.

LEITÃO³², um paraíso fiscal é, via de regra, “*um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões*”.

O recurso crescente aos paraísos fiscais justifica-se com o intento de redução da carga fiscal, ocultação de prejuízos e rendimentos, branqueamento de capitais, e, sobretudo, permitir que os negócios sejam colocados fora da indagação das diversas administrações fiscais.

Nesta sequência, e seguindo os ensinamentos de JOSÉ DE CAMPOS AMORIM³³, podemos afirmar que, em regra, “*os paraísos fiscais caracterizam-se, principalmente, pelo regime fiscal extremamente favorável em termos de impostos sobre o rendimento, pela ausência de controlo das actividades desenvolvidas e de restrições cambiais, pela permanência do sigilo bancário e comercial, pela falta de transparência e ausência de troca de informações, e pelo facto das actividades desenvolvidas nas zonas insulares não terem qualquer recurso de valor económico significativo e sustentado*”.

Por sua vez, PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO³⁴ refere que os paraísos fiscais podem ser utilizados como “*territórios para estabelecimento de residência, instalação de sociedades ou prática de preços de transferência*” (esta última temática abordaremos mais à frente no nosso contributo).

A mesma autora esclarece que a “*“escolha do melhor tratado” (v.g., o treaty shopping) também se coloca nesta sede, já que a confidencialidade oferecida pelos “paraísos fiscais” poderá levar a que se utilizem estas jurisdições para se conseguirem situações altamente proveitosas. Assim, por exemplo, dois países que não tenham celebrado qualquer tratado sobre dupla tributação podem eximir-se da mesma; se, pelo meio, houver um paraíso fiscal com convenção celebrada com cada um deles*”.

³²Cf. LEITÃO, Luís Meneses, *Evasão e fraude fiscal internacional*, Colóquio sobre a internacionalização da economia e a fiscalidade, Centro de estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1993, pp. 301 a 330 (306 e ss) *apud*, AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, *Op.Cit.*, p. 23.

³³ Cf. AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, *Op.Cit.*, p. 23.

³⁴ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Concorrência fiscal prejudicial: algumas conceptualizações acerca dos paraísos fiscais, dos regimes fiscais preferenciais e das zonas de baixa pressão fiscal*, artigo de opinião e análise elaborado em 11/08/2015, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

Segundo a doutrina aqui referida, os paraísos fiscais podem ser classificados como gerais ou especializados. Os primeiros caracterizam-se pelo seu cariz globalmente incentivador, enquanto que os segundos são parcialmente incentivadores, uma vez que optam por regimes de não tributação ou de tributação reduzida apenas em alguns setores de atividade ou apenas em determinadas regiões.

O principal problema da existência dos paraísos fiscais é a perda de receitas para os outros Estados com origem na fuga de capital e rendimentos que são atraídos para os paraísos fiscais (que gozam de ausência ou de reduzida tributação). Desta forma, são introduzidas distorções concorrenciais “desleais” que originam dificuldades de equilíbrio orçamental nos países de onde saem os capitais e rendimentos.

O relatório da OCDE sobre estas matérias³⁵ enuncia os fatores que possibilitam a atração de investimento estrangeiro, bem como as linhas orientadoras para que os Governos possam identificar os paraísos fiscais e distinguir os regimes fiscais preferenciais toleráveis dos prejudiciais.

De acordo com o aludido relatório da OCDE, os fatores-chave para identificar os paraísos fiscais são os seguintes: (i) ausência de impostos ou tributação apenas nominal, o que leva a que a jurisdição em causa se apresente como um local que poderá ser utilizado por contribuintes não residentes para escapar à tributação devida no seu país de residência; (ii) falta ou ausência de troca de informações efetiva, possibilitada por leis ou práticas administrativas; (iii) falta de transparência; (iv) prática de atividades não substanciais, ou seja, prática de atividades fictícias ou que não acrescentem valor (os chamados "*booking centres*").

Estes critérios ou fatores-chave têm como objetivo definir regras comuns aos diversos Estados e, simultaneamente, dissuadir a criação de novos paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais, promovendo uma concorrência fiscal benéfica e leal entre os Estados.

Acontece que, apesar de tudo, a definição de paraíso fiscal não é unívoca, ou, dito de outro modo, os Estados não têm todos a mesma definição de paraíso fiscal. Trata-se de uma questão essencialmente relativa, uma vez que há jurisdições que podem ser

³⁵ Relatório da OCDE de 1998 denominado “Concorrência Fiscal Prejudicial – um tema global emergente”, ou, originalmente em Inglês “*Harmful tax competition: an emerging global issue*”.

paraísos fiscais em relação a outros, bastando que para isso apresentem um nível de tributação inferior ou se abstenham de tributar uma situação altamente tributada pelo outro país com o qual se estão a comparar.

Outros países adotam uma definição absoluta, avançando para um critério percentual de tributação efetiva – é o caso da Alemanha, que considera estarmos perante um paraíso fiscal quando temos um território que tributa a uma taxa inferior a 30% os rendimentos de uma empresa instalada no seu território.

Existem países que adotam uma enumeração casuística, por listas – por exemplo, a Alemanha, a Austrália, a França e o Japão.

Finalmente, existem países que procuram definir os paraísos fiscais pela negativa, como o Reino Unido e o Canadá.

Perante isto, e em jeito de síntese, podemos falar em três tipos de definições de paraíso fiscal, a saber: (i) uma comparativa; (ii) uma absoluta; e (iii) uma enumeração casuística, que pode ser positiva ou negativa.

Mais concretamente, no caso de Portugal, a delimitação de paraíso fiscal encontra-se estabelecida no art.º 63.º-D LGT, sendo certo que o legislador se refere a estes como sendo “*países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável*”.

Atualmente, existe uma lista³⁶ que identifica essas zonas, que é a constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, na redação dada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro (esta última alteração foi ripristinada *ex vi* art.º 290.º da lei do orçamento de estado de 2018³⁷ que, simultaneamente, revogou a Portaria 345-A/2016, de 30 de dezembro³⁸). A lista em causa é aprovada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, após parecer prévio da AT, conforme prevê o n.º 1 do referido art.º 63.º-D.

Na elaboração do parecer e da lista, devem ser considerados, nomeadamente, os seguintes critérios:

³⁶ A Lista atualizada pode ser consultada em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2020/paraissos-fiscais.html>.

³⁷ Lei n.º 114/2007, de 29 de dezembro.

³⁸ A Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro, tinha retirado a Ilha de Man, Jersey e o Uruguai da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favorável.

(i) Inexistência de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do art.º 87.º do CIRC³⁹;

(ii) As regras de determinação da matéria coletável sobre a qual incide o imposto sobre o rendimento diverjam significativamente dos padrões internacionalmente aceites ou praticados, nomeadamente pelos países da OCDE⁴⁰;

(iii) Existência de regimes especiais ou de benefícios fiscais, designadamente isenções, deduções ou créditos fiscais, mais favoráveis do que os estabelecidos na legislação nacional, dos quais resulte uma redução substancial da tributação⁴¹;

(iv) A legislação ou a prática administrativa não permita o acesso e a troca efetiva de informações relevantes para efeitos fiscais, nomeadamente informações de natureza fiscal, contabilística, societária, bancária ou outras que identifiquem os respetivos sócios ou outras pessoas relevantes, os titulares de rendimentos, bens ou direitos e a realização de operações económicas⁴².

Não obstante, são ainda, igualmente, considerados países ou jurisdições com regime claramente mais favorável aqueles que, ainda que não constem da lista de países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável, não disponham de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do art.º 87.º do CIRC, sempre que, cumulativamente:

(i) Seja feita remissão expressa nos códigos e leis tributárias para o n.º 5 do art.º 63.º-D da LGT⁴³;

(ii) Existam relações especiais, nos termos das alíneas a) a g) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, entre as pessoas ou entidades envolvidas nas operações subjacentes às normas referidas na alínea a) do n.º 5 do art.º 63.º-D da LGT ⁴⁴.

³⁹ Cf. alínea a) do n.º 2 do art.º 63.º-D da LGT.

⁴⁰ Cf. alínea b) do n.º 2 do art.º 63.º-D da LGT.

⁴¹ Cf. alínea c) do n.º 2 do art.º 63.º-D da LGT.

⁴² Cf. alínea d) do n.º 2 do art.º 63.º-D da LGT.

⁴³ Cf. alínea a) do n.º 5 do art.º 63.º-D da LGT.

⁴⁴ Cf. alínea b) do n.º 5 do art.º 63.º-D da LGT.

Porém, o referido no parágrafo anterior não é aplicável a Estados-Membros da UE ou a Estados-Membros do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE – cf. n.º 6 do art.º 63.º-E da LGT.

A legislação portuguesa tem várias medidas antiabuso que penalizam a utilização de territórios com regime fiscal mais favorável, de modo a desencorajar o seu uso, v.g. arts.º 23.º-A n.º 1, alínea r) e 88.º n.º 8 do CIRC; art.º 23.º-A n.º 3 do CIRC; art.º 63.º n.º 4, alínea h) do CIRC; art.º 66.º do CIRC; art.º 23.º n.º 2, alínea a) do EBF; art.º 27.º n.º 2, alínea b) do EBF e art.º 64.º-B da LGT.

Em suma, o problema da concorrência fiscal prejudicial agrava-se no mundo globalizado em que vivemos, com a necessidade de atrair investimentos com o intuito de fomentar o desenvolvimento de cada país em particular.

Neste sentido, a tentativa de atrair grandes investimentos e grandes fortunas leva a uma enorme distorção fiscal (e da própria concorrência), pois cada Estado tenta "furtar" para si oportunidades a outros países. Esta situação afigura-se como uma questão extremamente complicada, dada a ferocidade da concorrência e as dificuldades na sua regulação e controlo.

Todavia, como refere PATRICIA ANJOS AEVEDO⁴⁵ *“apesar dos mais recentes progressos no tocante às políticas sobre troca de informações, entre outras, deparamo-nos ainda com dificuldades práticas e diferenças, a vários níveis, entre as diversas jurisdições. Muitas dessas diferenças são potenciadas por legislação fiscal que favorece o investimento, ao passo que outras jurisdições não conseguem acompanhar essa atração de investimento, com todas as consequências negativas associadas a tal facto”*.

⁴⁵ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Concorrência fiscal prejudicial: algumas conceptualizações acerca dos paraísos fiscais*, dos regimes fiscais preferenciais e das zonas de baixa pressão fiscal, artigo de opinião e análise elaborado em 11/08/2015, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

3. O planeamento fiscal

3.1. Generalidades

De uma forma geral, e tendo bem presente que não existe na lei nem na doutrina uma definição unívoca (e pacífica) de planeamento fiscal, podemos dizer que este se trata de um conjunto de opções levadas a cabo por um determinado contribuinte, que tem em vista a poupança de despesas fiscais, pelo que não deve confundir-se o direito ao planeamento fiscal legítimo com práticas abusivas ou até mesmo ilícitas, pois não estamos a referir-nos às mesmas realidades⁴⁶.

Esta conceção é corroborada por GERMANO MARQUES DA SILVA⁴⁷, que considera que o “*planeamento fiscal é a ordenação dos actos do contribuinte em conformidade com a lei tributária, tendente ao não pagamento, ao menor pagamento ou ao pagamento mais distante; pressupõe sempre o respeito da lei e, por isso, não se verifica qualquer ilegalidade. Tal conduta não se confunde com a sonegação fiscal que consiste em procedimento fraudulento capaz de iludir o fisco para eximir o contribuinte ao pagamento do imposto devido*”.

Assim sendo, convém distinguirmos os diferentes tipos de planeamento fiscal, tal como já aludimos anteriormente. Este poderá ser legítimo (ou *intra legem*); poderá, por sua vez, ser abusivo, agressivo, excessivo ou elisivo (quando ultrapassa as fronteiras da legalidade, ou seja, planeamento *extra legem*); ou, ainda, poderemos estar em presença de fraude/evasão fiscal (planeamento fiscal ilegítimo), sendo neste caso o planeamento fiscal levado a cabo de uma forma diretamente contrária e claramente atentatória da legislação vigente (planeamento fiscal *contra legem*).

A distinção entre planeamento fiscal legítimo e planeamento fiscal ilegítimo é bastante ténue, uma vez que geralmente depende da interpretação dada pela administração fiscal face às soluções que poderão encontrar-se através da interpretação e aplicação da lei (geral e abstrata) a casos concretos⁴⁸.

⁴⁶ Para mais desenvolvimentos sobre o tema, veja-se AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, *Op.Cit.*, pp. 293-310.

⁴⁷ Cf. SILVA, Germano Marques, *Da Ética, Imposto e Crime ou o Princípio da Moralidade no Direito Penal Tributário*, p. 10.

⁴⁸ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, *Op.Cit.* p. 296.

Adotando os ensinamentos de ADILSON SEQUEIRA⁴⁹ o planeamento fiscal pode ter três finalidades, a saber: (i) evitar a incidência do tributo⁵⁰; (ii) reduzir o montante do tributo⁵¹; e (iii) retardar o pagamento do tributo⁵².

Em face do exposto, passaremos de seguida à análise dos objetivos e finalidades do planeamento fiscal, à explicitação da sua definição (uma vez que este é muitas das vezes confundido), à distinção das suprarreferidas modalidades, bem como à sua problematização.

3.2. Planeamento fiscal *intra-legem*

Como já fomos discorrendo ao longo do presente contributo, o contribuinte, na sua atuação, pode moldar o seu comportamento visando alcançar a (tão ambicionada) poupança ou economia fiscal, ou, nas palavras de M. COZIAN⁵³ “*comme le bon père de famille du droit civil ou comme le chef d’entreprise prudent et avisé du droit comptable, le contribuable éclairé doit gérer la fiscalité au mieux de ses intérêts*”.

Neste contexto, o planeamento fiscal *intra-legem* (como será doravante designado), legítimo ou ainda *tax planning*, na linguagem anglo-saxónica, consiste, nas palavras de SALDANHA SANCHES, “*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*”⁵⁴.

Cf., ainda, SILVA, Amândio Fernandes, *O Direito dos Contribuintes ao Planeamento Fiscal*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano IX, n.º 104, novembro de 2008, pp. 42 a 45.

⁴⁹ Cf. SEQUEIRA, Adilson, *Planeamento e Gestão Fiscal Sistema Tributário* (Atualizado e Ampliado), 2ª Edição, Escolar Editora, Lobito, 2016, p. 57.

⁵⁰ Quando se toma providências com o intuito de evitar a ocorrência do facto gerador do tributo.

⁵¹ *In casu* as providências são no sentido de reduzir a base tributável do tributo.

⁵² As providências adotadas têm por finalidade adiar o pagamento do tributo.

⁵³ Cf. M. Cozian, 1984:22, *apud* NUNES, Gonçalo Avelãs, “*A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal*”, *Fiscalidade*, n.º 3, julho de 2000, p. 42.

⁵⁴ Cf. SANCHES, Saldanha, *Os limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 21.

Neste seguimento, e tendo como referência PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO⁵⁵ podemos desde já afiançar que esta modalidade de planeamento fiscal se situa “*dentro das faculdades permitidas pelo legislador, traduzindo-se na liberdade de escolha da melhor solução, observada a concreta situação fiscal de um dado contribuinte (pessoa singular ou colectiva)*”; daí, a designação de planeamento *intra legem*, uma vez que a poupança fiscal conseguida é concedida pelo legislador expressa ou implicitamente. Esta poupança fiscal é levada a cabo com recurso a mecanismos vários, nomeadamente, as exclusões fiscais, as deduções específicas, o reporte de prejuízos, as isenções fiscais e, ainda, o estabelecimento de zonas francas, *inter alia*, pelo que, manifestamente, o contribuinte age *secundum legem*, não podendo por isso o seu comportamento ser, de modo algum, censurável.

O mesmo entendimento é corroborado por FRANCISCO VAZ ANTUNES⁵⁶, que defende que estamos perante um verdadeiro direito do contribuinte “*de agir desta forma, para o seu próprio bem, porque é um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão comercial, financeira e fiscal*”.

Em face do exposto, podemos desde já retirar duas conclusões. A primeira, no sentido de que o legislador poderá, dentro dos limites constitucionais, tratar mais favoravelmente determinados atos ou operações⁵⁷, que poderão ser licitamente selecionados pelo contribuinte. A segunda, que se prende com o facto de que o planeamento fiscal se trata de um procedimento usual, corrente e, em princípio, lícito (uma vez que é o próprio Estado a criar e a incentivar tais práticas), não devendo ser confundido com qualquer tipo de prática levada a cabo ao arrepio das normas vigentes.

⁵⁵ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*A tributação do rendimento na residência e na fonte - Fatores de conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*”, *Op.Cit.*, p.51.

⁵⁶ Cf. ANTUNES, Francisco Vaz, “*A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português*”, *Verbo Jurídico*, julho de 2005, p. 17.

⁵⁷ Parece-nos, que estas situações de tratamento mais favorável são justificadas com algum interesse político e/ou económico que o legislador fiscal possa ter, tendo em vista a prossecução de finalidades económicas e sociais, que os privados previsivelmente não perseguiriam sem aquele incentivo fiscal – cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, *Op.Cit.*, pp. 296 e 297.

Neste mesmo sentido, e para GONÇALO NUNO AVELÃS NUNES⁵⁸ a evasão *intra legem* é pretendida pelo legislador que coloca ao dispor dos contribuintes diversos instrumentos que lhes permitem uma otimização da situação tributária.

Assim sendo, e em jeito de síntese, as escolhas levadas a cabo pelo contribuinte no âmbito do planeamento fiscal *intra legem* são absolutamente legais e positivadas pelo legislador, que deixa ao contribuinte a avaliação do custo fiscal de cada uma das alternativas (lícitas) e a sua livre escolha.

Por estes motivos, não é verídica a ideia de abuso e lesão de interesses do Estado que ainda hoje associam ao planeamento fiscal, bem como não é ajustado o pensamento de que o planeamento fiscal é uma “*realidade distante e ao serviço daqueles que dispõem conhecimentos e meios financeiros para o efeito*”⁵⁹ ou a ideia do jogo do “gato e do rato” entre o contribuinte e a AT, em que “*o Estado define as regras e, de imediato, os contribuintes tentam encontrar meios de evitar a tributação*”⁶⁰. Ora, no entendimento de AMÂNDIO FERNANDES DA SILVA⁶¹, “*o planeamento fiscal pode (e deve) ser legítimo e lícito; o planeamento fiscal lícito não é uma prática elitista mas apenas a aplicação do conhecimento da lei a uma situação tributária concreta*”.

3.3. Planeamento fiscal *extra-legem*

Contrariamente ao que acontece na modalidade anterior, pode dar-se o caso de o contribuinte praticar atos lícitos, mas cujo resultado não é bem aceite pelo ordenamento jurídico em questão, já que estes contrariam os princípios fundamentais do sistema fiscal, designadamente o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. *In casu*, estamos perante o planeamento fiscal abusivo, agressivo, excessivo, elisão⁶² fiscal, ou, na linguagem anglo-saxónica, *tax avoidance*⁶³. Não obstante, para efeitos deste estudo, quando nos referimos a esta realidade, por uma questão de coerência, fá-lo-emos através da designação em epígrafe.

⁵⁸ Cf. NUNES, Gonçalo Avelãs, *Op.Cit.*, p. 43.

⁵⁹ Cf. SILVA, Amândio Fernandes, *Op.Cit.* p. 42.

⁶⁰ Cf. *Ibid.*

⁶¹ Cf. SILVA, Amândio Fernandes, *Op.Cit.* pp. 42 e 44.

⁶² Palavra de origem latina que quer significar eliminar ou suprimir.

⁶³ Com qualquer uma das expressões, pretender-se-á tendencialmente significar o mesmo.

Nas palavras de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO⁶⁴, o planeamento fiscal *extra-lem* “*não sendo ilícito – e portanto não tocando nos meandros da pura ilegalidade -, não é contudo aceite pelo ordenamento jurídico-fiscal*”. Neste contexto, a análise terá de ser casuística e cuidadosa. A mesma autora defende que “*a poupança de despesas fiscais verifica-se através da utilização de artifícios jurídicos que não se encontram previstos nem na letra nem no espírito das normas de incidência fiscal ou, estando nelas previstos, apresentam um nível de tributação diferente daquele que concretamente se consegue*⁶⁵, *na prática, através da utilização desses mesmos artifícios, o que leva a soluções de mais baixa tributação ou de tributação inexistente*”⁶⁶. Assim sendo, neste contexto, o contribuinte pratica “*atos ou operações que, continuando a situar-se dentro da esfera de liberdade concedida em observância dos princípios da legalidade e da tipicidade de tributação, terão como efeito a aplicação de um regime fiscal menos oneroso, comparativamente ao que seria aplicável caso o contribuinte não tivesse recorrido a esse tipo de ato ou operação*”⁶⁷.

Deste modo, verifica-se que esta modalidade de planeamento fiscal não se traduz na redução de carga fiscal, mas na “*intenção manifesta de tornear o ordenamento jurídico tributário, para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam*”⁶⁸, sendo encarada, por isso, como uma habilidade fiscal ou até mesmo um negócio de destreza fiscal. Por esse motivo é uma prática, apesar de lícita, muitas vezes considerada censurável e antijurídica⁶⁹.

O planeamento fiscal *extra legem* pode ocorrer a nível interno (quando está em causa um único ordenamento jurídico) ou a nível internacional (situação em que estão em

⁶⁴ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, *Op.Cit.* p.297.

⁶⁵ Daí a designação *extra-lem*.

⁶⁶ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*A tributação do rendimento na residência e na fonte - Fatores de conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*”, *Op.Cit.*, p.52.

⁶⁷ Cf. *Ibid.*

⁶⁸ Cf. SANCHES, Saldanha, *Abuso de Direito em matéria fiscal: Natureza, alcance e limites*, CFT, abril – junho 2000, p.14 *apud* AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, *Op.Cit.* p. 17.

⁶⁹ Nas Palavras de JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, “*são antijurídicos porque não são ilícitos e não lhes é aplicada qualquer sanção. Não são, todavia, completamente regulares, porque a lei tributária permite que, para efeito de tributação, a Administração fiscal corrija a matéria coletável deles resultante*” – cf. AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, *Op.Cit.*, p. 18.

contacto dois ou mais ordenamentos jurídicos – situações plurilocalizadas). Em ambas as hipóteses estamos no âmbito de atos lícitos, mas antijurídicos, como vimos anteriormente.

Quando nos referimos ao planeamento fiscal *extra legem* internacional, este poderá ainda revestir uma de duas modalidades, a saber: subjetiva ou objetiva (conforme a natureza do elemento de conexão considerado).

A primeira modalidade, tal como o próprio nome sugere ocorre quando o elemento de conexão é, por exemplo, o domicílio ou a residência do contribuinte singular ou a sede ou direção efetiva da empresa no caso de pessoas coletivas⁷⁰.

A segunda modalidade ocorre quando o elemento de conexão em apreço é, por exemplo, o local onde se situa a fonte produtiva ou de pagamento de um rendimento (v.g. local do exercício da atividade ou local da instalação de um estabelecimento estável). Nas palavras de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO⁷¹, “*visa tentar impedir a configuração jurídica da fonte de produção da renda ou pelo menos imputá-la, em parte ou no seu todo, a um território com regime fiscal mais favorável*”.

Para combater as situações de planeamento fiscal *extra legem* atribuiu-se à AT a prerrogativa de qualificar os atos praticados pelos contribuintes (pessoas singulares ou coletivas) e de proceder à subsequente correção da matéria coletável⁷². Por este motivo, não temos aqui qualquer tipo de sanção criminal, mas tão somente correções à matéria coletável que redundam no agravamento do imposto a pagar⁷³.

Sem prescindir, e como vimos tratar-se de uma modalidade de planeamento fiscal lícita, uma vez que também ela é censurável e antijurídica, a lei proíbe o planeamento fiscal *extra legem*, para que os contribuintes, os demais obrigados tributários e os próprios promotores (como, por exemplo, assessores jurídicos e contabilistas certificados) não cometam determinados abusos.

⁷⁰ Nesta modalidade, são exemplos paradigmáticos a alteração/deslocalização do domicílio, residência, sede ou o local da direção efetiva da empresa para um outro país ou jurisdição onde se aplique um regime tributário mais favorável.

⁷¹ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, *Op.Cit.* p.298.

⁷² Cf. AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, *Op.Cit.* p.19

⁷³ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, *Op.Cit.*, pp. 299.

Neste contexto, surge então a denominada cláusula geral antiabuso (CGAA)⁷⁴ – plasmada no art.º 38.º da LGT –; e, ainda, as diversas cláusulas especiais antiabuso⁷⁵, que se encontram dispersas pelos diversos códigos fiscais. De notar que, na linguagem anglo-saxónica (em cujo sistema jurídico tiveram origem estas cláusulas), as medidas ou cláusulas antiabuso denominam-se *anti tax avoidance clauses*, apresentando como intuito limitar os abusos potencialmente cometidos pelos contribuintes.

3.3.1. A comunicação de esquemas de planeamento fiscal potencialmente abusivos⁷⁶ (regime vigente até à entrada em vigor da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho)

Como forma de combate ao planeamento fiscal *extra legem* ou abusivo, o legislador fiscal português adotou algumas medidas de carácter preventivo e repressivo que, até há bem pouco tempo, se encontravam plasmadas no DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro⁷⁷ (note-se que, neste subponto “3.3.1.”, sempre que não seja feita menção expressa em sentido contrário na referência a um artigo, deverá entender-se como pertencente ao referido diploma).

Este diploma teve origem no seguimento das crescentes preocupações de combate à evasão fiscal, que se evidenciaram na conferência de Seul em setembro de 2006 (onde reuniram diversas administrações fiscais), tendo o legislador verificado que o exercício da consultoria no campo tributário tinha, até então, vindo a ser desenvolvido sem qualquer forma de regulação, razão pela qual, os promotores (tal como eram designados pelo legislador) eram os principais alvos do DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

Como fonte de inspiração, o legislador português teve em conta os ordenamentos jurídicos dos Estados Unidos da América, do Reino Unido e do Canadá, ou seja, instituiu

⁷⁴ A CGAA será abordada mais pormenorizadamente no ponto “4.1”.

⁷⁵ Por sua vez, as medidas específicas antiabuso, serão abordadas mais pormenorizadamente no ponto “4.2.” e respetivos subpontos.

⁷⁶ Para mais desenvolvimentos sobre o tema, *vd.* OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do Planeamento Fiscal, As cláusulas Gerais Anti-abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 181 a 191 e AZEVEDO, Patrícia Anjos, *O Princípio da Transparência Fiscal: Entraves e algumas manifestações e soluções práticas*, in os 10 anos de investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 793 a 817.

⁷⁷ DL que surgiu na sequência da autorização legislativa conferida pelo artigo 98.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado de 2007) e que, já no decurso de uma fase avançada da elaboração do presente contributo, foi revogado pela Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, publicada no Diário da República n.º 140/2020, Série I de 2020-07-21.

um sistema similar ao *fair warning* anglo-saxónico, tendo visado, nas palavras do próprio legislador⁷⁸, “concretizar uma orientação (...) respeitante ao reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, designadamente mediante a adoção de medidas que estejam em linha com as melhores práticas europeias e internacionais”.

No preâmbulo do DL aqui em causa é ainda mencionado que o exercício da consultoria fiscal, no que concerne à afetação do cumprimento pontual e exato dos deveres fiscais, assumiu já proporções absolutamente preocupantes, fruto da intensa concorrência entre as diversas entidades que prestam serviços neste domínio, com criação permanente de esquemas “pré-fabricados” de planeamento fiscal para oferta a clientes e demais interessados, com práticas de modelos de preços extraordinariamente lucrativos e assentes na ligação entre a remuneração e o montante da vantagem fiscal proporcionada, bem como com recurso à configuração de instrumentos e produtos financeiros muito complexos e sofisticados.

Por este motivo, para o legislador, o fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo, promovido pelos intermediários fiscais, gera efeitos desfavoráveis muito significativos, uma vez que corrói a integridade e a justiça dos sistemas fiscais, desencoraja o cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes e aumenta injustificadamente os custos administrativos de fiscalização da “máquina” fiscal.

Neste seguimento, o legislador consagrou um regime que assenta, fundamentalmente, na previsão legal de deveres de informação à administração fiscal, tendo em conta que o funcionamento regular, eficaz, íntegro e justo do sistema fiscal também depende fortemente da informação que lhe seja reportada, em tempo oportuno; e daí a designação de medidas de carácter preventivo e repressivo ou forma de reação *à priori*.

3.3.1.1. Âmbito de aplicação objetivo

Como esclarecemos anteriormente, este diploma estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à AT para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo, impondo às entidades que prestam serviços de apoio, assessoria ou

⁷⁸ *Vd.* o preâmbulo do DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

consultadoria (promotores) a obrigação de comunicar as operações e transações que tenham como objetivo principal a obtenção de vantagens fiscais⁷⁹, nomeadamente, em sede de IS, IMT, IMI, IVA, IRC e IRS⁸⁰. De fora, ficam os IEC, incluindo o ISV. No entanto, como refere PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO⁸¹, “este “vazio” não é da dimensão que parece, uma vez que basta que uma atuação abranja vários tipos de tributos (desde que um deles se encontre no âmbito de aplicação objetiva da obrigação) para que se coloque a obrigação de comunicação (...)”.

Nos termos do preceituado no n.º 1 do art.º 2.º, o referido DL aplica-se aos esquemas⁸² ou atuações⁸³ de planeamento fiscal⁸⁴ em que estejam implicadas vantagens fiscais⁸⁵ respeitantes, por qualquer modo, total ou parcialmente, aos impostos sobre o rendimento (supramencionados), sobre a despesa e sobre o património administrados pela AT. Note-se que, de forma a deixar delimitado o âmbito de aplicação objetivo, o legislador, no art.º 3.º, fornece as definições⁸⁶ de planeamento fiscal, esquemas, atuações e, ainda, de vantagem fiscal, deixando desta feita de parte o recurso a conceitos indeterminados.

Mas será que todos os esquemas ou atuações de planeamento fiscal em que estejam implicadas vantagens fiscais, tal como estão definidos no art.º 3.º, estão abrangidos por este DL?

A resposta a esta questão é negativa. Apenas têm de ser comunicados os esquemas ou atuações que, para além de determinarem, ou ser esperado que determinem, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal que não se alcançaria sem

⁷⁹ Cf. art.º 1º do DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

⁸⁰ Cf. art.º 2º n.º 1 e 2 do DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

⁸¹ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 2.º da Lei do Planeamento Fiscal Abusivo, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

⁸² Qualquer plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação – cf. alínea b) do art.º 3º.

⁸³ Qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura coletiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou ato jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização – cf. alínea c) do art.º 3º.

⁸⁴ Qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto – cf. alínea a) do art.º 3º.

⁸⁵ A redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a atuação – cf. alínea d) do art.º 3º.

⁸⁶ Esta técnica legislativa surge de forma recorrente como um precioso auxiliar interpretativo.

essa atuação, se reconduzam a uma das hipóteses previstas no art.º 4.º⁸⁷ ⁸⁸. Neste sentido, é necessário que os esquemas ou atuações de planeamento fiscal (tal como definidos no art.º 3.º) se reconduzam a uma das seguintes situações, a saber:

(i) Que impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando-se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria⁸⁹ do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português – cf. alínea a) do n.º 1 do art.º 4.º;

(ii) Que impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta – cf. alínea b) do n.º 1 do art.º 4.º;

(iii) Que envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros – cf. alínea c) do n.º 1 do art.º 4.º;

(iv) Que impliquem a utilização de prejuízos fiscais – cf. alínea d) do n.º 1 do art.º 4.º;

(v) Que sejam propostas com cláusulas de exclusão ou de limitação da responsabilidade em benefício do respetivo promotor – cf. n.º 2 do art.º 4.º.

3.3.1.2. Âmbito de aplicação subjetivo

O diploma em apreço, nas palavras de ABÍLIO RODRIGUES⁹⁰, “*pretende, para efetivar o combate ao planeamento fiscal abusivo, instituir mecanismos que impeçam a*

⁸⁷ Cf. OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do Planeamento Fiscal, As cláusulas Gerais Anti-abuso e os Conflitos de Interesse*, *Op.Cit.* p.183.

⁸⁸ O art.º 4.º contém uma enumeração taxativa dos esquemas e atuações que estão sujeitos ao regime previsto neste Diploma, limitando o seu campo de aplicação.

⁸⁹ Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro.

⁹⁰ Cf. RODRIGUES, Abílio, Anotação ao art.º 5.º da Lei do Planeamento Fiscal Abusivo, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

proliferação de esquemas propostos ou comercializados por entidades que exercem consultadoria fiscal. Para tal, dirige-se diretamente à sua principal fonte, centrando o seu âmbito de aplicação subjetiva nos designados promotores, definidos no n.º 1 do art. 5º como «qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do 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 situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes »”.

Facilmente se depreende que, o legislador, no n.º 1 do art.º 5.º, optou por definir promotor de uma forma muito abrangente, como esclarece ABÍLIO RODRIGUES⁹¹, “*numa clara tentativa de abarcar o maior número de possíveis agentes que se dediquem à promoção de esquemas de planeamento fiscal*”. Note-se, porém, que se considera ser um promotor aquele que preste os referidos serviços “*independentemente da ocasionalidade da atividade ou da onerosidade*”.

No que diz respeito ao n.º 2 do mesmo artigo, o legislador optou por efetuar uma enumeração exemplificativa de promotores (sendo, por isso, uma norma meramente indicativa), entre os quais se encontram os Solicitadores. As entidades aqui constantes serão, porventura, as que no seu normal desempenho de atividade, mais intimamente se relacionam com o acompanhamento e promoção de esquemas potencialmente abrangidos por este diploma, já que são as entidades que, por excelência, se dedicam ao Direito Fiscal.

Finalmente, o n.º 3 do mesmo preceito vem estabelecer que um promotor, tal como definido no n.º 1 do art.º 5.º, fica vinculado às obrigações previstas neste regime em relação a um esquema ou atuação de planeamento fiscal quando, por qualquer forma e em qualquer medida, tenha participado ou colaborado na respetiva conceção ou proposta ou acompanhado a sua preparação, adoção ou implementação.

Não obstante o presente diploma ter como principais destinatários os promotores, a verdade é que, em determinadas situações, este também se dirige aos utilizadores,

⁹¹ Cf. RODRIGUES, Abílio, Anotação ao art.º 5.º da Lei do Planeamento Fiscal Abusivo, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

nomeadamente, nas situações em que a proposta (e/ou o respetivo acompanhamento) não tenha sido efetuada por promotor ou quando este resida ou esteja estabelecido fora do território nacional. Nesta situação, e nos termos do preceituado no n.º 1 do art.º 10.º, compete ao próprio utilizador proceder à comunicação ao diretor-geral da AT, o que deve ser realizado até ao fim do mês seguinte ao da respetiva adoção.

Nesta situação, será do próprio utilizador a obrigação de comunicação dos esquemas ou atuações de planeamento fiscal, desde que: (i) este seja pessoa coletiva ou entidade sem personalidade jurídica⁹²; ou (ii) sendo pessoa singular, esteja em causa um esquema que envolva um regime fiscalmente privilegiado ou que implique a participação de entidade total, ou parcialmente isenta nos termos das alíneas a) ou b) do n.º 1 do art.º 4.º⁹³.

Como conclui ABÍLIO RODRIGUES⁹⁴ (aliás, tendo por base o despacho n.º14592/2008, do Gabinete do Secretariado de Estado dos Assuntos Fiscais), pela análise do art.º 10.º facilmente se afere que o legislador atribuiu aos utilizadores um menor número de obrigações do que aquelas a que estão sujeitos os promotores, uma vez que, estes, enquanto contribuintes, estarão já sujeitos às devidas diligências para apuramento da situação tributária, constantes no art.º 63.º da LGT.

3.3.1.3. A comunicação de esquemas de planeamento fiscal potencialmente abusivos vs sigilo profissional

O art.º 6.º do DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro contempla uma delimitação negativa de situações que não envolvem as entidades como promotores fiscais. Para os juristas, têm especial enfoque o n.º 1 deste preceito que estabelece que *“não envolve actuação como promotor, não se aplicando as obrigações previstas no presente decreto-lei, o aconselhamento sobre esquema ou actuação de planeamento fiscal por advogado ou solicitador ou por sociedade de advogados ou de solicitadores no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício*

⁹² Cf. alínea a) do n.º 3 do art.º 10.º.

⁹³ Cf. alínea b) do n.º 3 do art.º 10.º.

⁹⁴ Cf. RODRIGUES, Abílio, Anotação ao art.º 10.º da Lei do Planeamento Fiscal Abusivo, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial, incluindo o aconselhamento relativo à maneira de propor ou evitar um processo, quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo, bem como no âmbito dos demais actos próprios dos advogados e solicitadores, tal como definidos na Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto”.

Em síntese, esta delimitação aplica-se sobretudo no contexto da consulta jurídica ou no âmbito de um processo judicial, bem como nos demais atos próprios dos Advogados e Solicitadores.

Assim sendo, um jurista encontra-se sujeito às obrigações deste Diploma quando, por sua iniciativa e independentemente de qualquer relação específica com um cliente, procede à criação ou configuração de um esquema de planeamento fiscal para, posteriormente, o comunicar, oferecer ou comercializar junto de outros promotores ou de clientes, sob pena de aplicação de coima.

Todavia, o dever de segredo⁹⁵ a que estejam obrigadas estas entidades não as desobriga do cumprimento das obrigações prevista no DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, sendo que as informações prestadas no cumprimento destes deveres não constituem dever de confidencialidade, nem implicam para quem as preste responsabilidade de qualquer tipo (cf. art.ºs 11.º e 12.º) .

3.3.1.4. Deveres

O regime consagrado pelo DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro baseia-se na criação e imposição de três deveres que anteriormente já foram por nós referidos, a saber: o dever de comunicação, informação e esclarecimento. Estes deveres são cumpridos através do preenchimento da declaração de planeamento fiscal, aprovada pela Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de maio, mas somente nas situações em que se cumpram os pressupostos objetivos e subjetivos de aplicação do referido DL.

⁹⁵ Esta obrigação não foi aceite de forma pacífica especialmente pela Ordem dos Advogados – *vd.* a este propósito o Parecer n.º 27/07 da Ordem dos Advogados –, onde este regime é vigorosamente criticado e reprovado.

O dever de comunicação impende sobre qualquer entidade que constitua um promotor, tal como definido no art.º 5.º, devendo, para tal, comunicar ao diretor-geral da AT os esquemas ou atuações de planeamento fiscal propostos a clientes ou outros interessados (cf. n.º 1 do art.º 7.º).

A referida comunicação deve ter lugar nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou atuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez. Porém, sempre que o esquema ou atuação de planeamento fiscal tenha sido proposto por outra entidade, o promotor que participe ou colabore na respetiva implementação deve comunicar o esquema ou atuação ao diretor-geral da AT, nos vinte dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou atuação tenha passado a ser acompanhado pelo promotor, exceto quando o proponente lhe comprove já ter efetuado a comunicação (cf. n.ºs 2 e 3 do art.º 7.º).

Por seu turno, e no que ao dever de informação diz respeito, o art.º 8.º estabelece pormenorizadamente os dados a disponibilizar pelos promotores e utilizadores (*ex vi* art. 10.º) à AT, aquando do cumprimento do mesmo.

Assim, nos termos do n.º 1 do art.º 8.º, devem ser comunicados os seguintes elementos, a saber:

(i) a descrição pormenorizada do esquema ou da atuação de planeamento fiscal, incluindo designadamente a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transações propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida – cf. art.º 8.º, n.º 1, alínea a);

(ii) a indicação da base legal relativamente à qual se afere, se repercute ou respeita a vantagem fiscal pretendida - cf. art.º 8.º, n.º 1, alínea b);

(iii) o nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do promotor - cf. art.º 8.º, n.º 1, alínea c).

Todavia, e nos termos do preceituado no n.º 2 da mesma disposição, não está compreendido no dever de comunicação a cargo dos promotores qualquer indicação nominativa ou identificativa dos clientes ou interessados relativamente aos quais tenha sido proposto o esquema de planeamento fiscal ou que o tenham adotado.

Relativamente à concretização deste dever, o mesmo acontece por via do preenchimento da declaração de planeamento fiscal aprovada pela Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de maio, já referida anteriormente.

Finalmente, o legislador consagrou no art.º 9.º um terceiro dever, o de esclarecimento. Conforme prevê o n.º 1 do referido artigo, *“o director-geral dos Impostos pode solicitar aos promotores, apenas relativamente à informação referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º, os esclarecimentos sobre 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”*; ou seja, como refere ABÍLIO RODRIGUES⁹⁶, *“este dever de esclarecimento permitirá à Administração Tributária e Aduaneira obter dados que lhe permitam aferir, ao pormenor, tanto das características dos esquemas ou atuações, bem como da frequência com que são propostos ou postos em prática”*.

Conforme estatui o n.º 2 do art.º 9.º, os esclarecimentos são prestados no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

3.3.1.5. Gestão

O DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro colocou o Diretor-Geral da AT no epicentro de todo este procedimento. Assim, nos termos do preceituado no art.º 13.º do suprarreferido diploma, é esta figura quem tem competência para receber e tratar as comunicações relativas aos esquemas ou atuações de planeamento fiscal efetuadas ao abrigo deste diploma.

Além do mais, é sob sua responsabilidade que se encontra uma base de dados nacional de esquemas de planeamento fiscal por tipo de imposto, a qual será disponibilizada aos serviços competentes para efeito do exercício da ação de inspeção tributária – cf. art.º 14.º.

⁹⁶ Cf. RODRIGUES, Abílio, Anotação ao art.º 9.º da Lei do Planeamento Fiscal Abusivo, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

O mesmo diretor-geral da AT, para efeitos de prevenção da fraude e da evasão fiscais, procede ainda à divulgação pública, através da página eletrónica da AT, na internet, do entendimento da AT de que certo esquema ou atuação de planeamento fiscal, descrito em termos gerais e abstratos, é reputado abusivo e pode ser requalificado, objeto de correções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições antiabuso (cf. art.º 15.º). Todos os elementos comunicados que não sejam passíveis de ser divulgados nos termos previstos no art.º 15.º, estão, nos termos do preceituado no art.º 16º, sujeitos a sigilo fiscal.

3.3.1.6. Sanções para o incumprimento

Como forma de assegurar o cumprimento das medidas instituídas pelo DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, o legislador, no art.º 17.º, consagrou as sanções para quem violar as obrigações impostas pelo referido diploma.

Assim, todo o capítulo IV é dedicado à tipificação das contraordenações como ilícitos de mera ordenação social e ilícitos em especial, valorando as coimas a aplicar, consoante a infração em causa.

Nestes termos, o legislador estabeleceu as seguintes coimas, a saber:

(i) Tratando-se de falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo legal exigida nos art.ºs 7.º e 8.º (deveres de comunicação e informação) é punível com coima de 5 000€ a 100 000€ ou de 1 000€ a 50 000€, consoante seja aplicada a ente coletivo ou a pessoa singular – cf. n.º 1 do art.º 17.º;

(ii) Tratando-se da não prestação ou a prestação fora do prazo legal dos esclarecimentos a que se refere o art.º 9.º (dever de esclarecimento) é punível com coima de 1 000€ a 50 000€ ou de 500€ a 25 000€, consoante seja aplicada a ente coletivo ou a pessoa singular – cf. n.º 2 do art.º 17.º;

(iii) Tratando-se da falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo legal, bem como omissões ou inexatidões relativas às informações exigidas, devidas pelos utilizadores nos termos do art.º 10.º é punível com coima de 500€ a 80 000€ ou de 250€

a 40 000€, consoante seja aplicada a ente coletivo ou a pessoa singular – cf. n.º 3 do art.º 17.º.

Nos termos do n.º 1 do referido art.º 17.º, o legislador estabeleceu ainda que a negligência é punível, ou seja, não se exige um grau de culpa mais elevado como, por exemplo, o dolo.

Sobre estes montantes, partilhamos a opinião de ABÍLIO RODRIGUES⁹⁷, que advoga que o regime sancionatório é particularmente severo, uma vez que os valores máximos das penas são muito elevados. Assim, para que seja aplicada qualquer coima, deve atender-se ao disposto no art.º 27.º do RGIT ⁹⁸ *ex vi* art.º 20.º⁹⁹, nomeadamente o facto de que *“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”*.

O art.º 18.º vem ainda estabelecer que sempre que a infração resulte da omissão de um dever, o pagamento da coima ou o cumprimento da sanção acessória não dispensam o infrator do cumprimento do dever, se este ainda for possível.

3.3.1.7 Entrada em vigor e esquemas em curso de realização

O diploma que acabamos de analisar entrou em vigor no dia 15 de maio de 2008¹⁰⁰, abrangendo todos os esquemas de planeamento fiscal em execução ou propostos a partir dessa data. Assim, *ex vi* art.º 21.º n.º 1 (disposição transitória), pode ter acontecido que este diploma tenha abarcado esquemas de planeamento fiscal propostos em data anterior a 15 de maio de 2008, mas somente aqueles que ainda se encontrassem em execução, ou dito de outra forma, somente aplicável aos casos em que a prestação do serviço pelo promotor¹⁰¹ se encontrasse ainda pendente.

⁹⁷ Cf. RODRIGUES, Abílio, Anotação ao art.º 17.º da Lei do Planeamento Fiscal Abusivo, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

⁹⁸ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 15/2001, de 5 de junho

⁹⁹ Com esta disposição, além das coimas previstas no art.º 17º, o infrator pode ainda ser alvo de sanções adicionais (v.g. cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações *inter alia*). Existe um agravamento do regime punitivo imposto pelo art.º 17º.

¹⁰⁰ Cf. art.º 24.º.

¹⁰¹ Excluindo, a *contrário*, os utilizadores.

Note-se, porém, que nas situações abrangidas pelo referido art.º 21.º, o legislador apenas impõe os deveres de comunicar e informar (art.ºs 7.º e 8.º) dispensando os promotores do dever de esclarecimento (art.º 9.º).

Finalmente, o n.º 2 do art.º 21.º estabeleceu um prazo especial para a comunicação – dois meses, contados da data de entrada em vigor da Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de maio –, ou seja, até 15 de julho de 2008.

3.3.2. A obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal

Muito recentemente, e já no decurso de uma fase avançada da elaboração do presente contributo, foi publicada no Diário da República n.º 140/2020, Série I de 2020-07-21, a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

O referido diploma transpõe a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018¹⁰², comumente designada por DAC6 (sobre a troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade) e revoga o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro (sobre os deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo – v.g., Lei do Planeamento Fiscal Abusivo), diploma que acabamos de analisar pormenorizadamente.

Deste modo, podemos desde já constatar que o legislador português, além das operações transfronteiriças, optou também por incluir nesta nova lei, igualmente, as operações de índole nacional – daí a revogação do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de

¹⁰² Segundo reza o art.º 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) a diretiva vincula os países aos quais se destina (um, vários ou todos) quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.

Todavia, a diretiva é diferente do regulamento ou da decisão. Ao contrário do que acontece com o regulamento, que é imediatamente aplicável na ordem jurídica interna dos países da UE após a sua entrada em vigor, a diretiva não é diretamente aplicável nos países da UE. Para que governos, empresas e particulares possam recorrer a uma diretiva, esta deve ter sido objeto de transposição para o direito nacional. Ao contrário do que acontece com a decisão, a diretiva é um texto com aplicação geral em todos os países da UE.

Assim sendo, para que uma diretiva produza efeitos a nível nacional, os países da UE têm de adotar uma lei com vista à sua transposição e esta medida nacional deve prosseguir os objetivos definidos pela diretiva.

fevereiro –, passando a existir um único diploma que regula toda a temática do reporte de operações.

Ora, e de uma forma mais concreta, no Capítulo I (art.ºs 1.º e 2.º ¹⁰³) da Lei que aqui se analisa, o art.º 1.º deixa bem claro o objeto da mesma, ao prescrever que esta:

(i) Estabelece a obrigação de comunicação à AT, para as finalidades nela previstas, de determinados mecanismos¹⁰⁴ internos¹⁰⁵ ou transfronteiriços¹⁰⁶ com relevância fiscal; e

(ii) Procede à transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE¹⁰⁷ do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, no que respeita à troca automática de informações obrigatória, no domínio da fiscalidade, em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.

Fazendo um breve parêntesis, e antes de analisarmos a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho mais a fundo, vamos fazer uma breve passagem pelos Considerandos da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018.

¹⁰³ Neste subponto “3.3.2.”, sempre que não seja feita menção expressa em sentido contrário na referência a um artigo, deverá entender-se como pertencente à Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

¹⁰⁴ Para efeitos da lei em apreço e nos termos do preceituado na alínea f) do n.º 1, do art.º 2.º, considera-se “«Mecanismo», qualquer plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizados expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação, constituído por uma construção com uma ou mais de uma etapa ou parte, ou por uma série de construções, simultâneas ou sequenciais, podendo ser comercializável ou personalizado”.

¹⁰⁵ Para efeitos da lei em apreço e nos termos do preceituado na alínea h) do n.º 1, do art.º 2.º, considera-se “«Mecanismos internos», os que, em função das suas características objetivas, sejam aptos a ser aplicados ou a produzir efeitos, total ou parcialmente, em território português e não sejam mecanismos transfronteiriços”.

¹⁰⁶ Para efeitos da lei em apreço e nos termos do preceituado na alínea j) do n.º 1, do art.º 2.º, considera-se “«Mecanismos transfronteiriços», os que apresentam estrutura transfronteiriça por respeitarem a mais do que um Estado-Membro da União Europeia ou a um Estado-Membro e um país terceiro, caso se verifique, pelo menos, uma das seguintes condições:

- i) Nem todos os participantes no mecanismo sejam, para efeitos fiscais, residentes na mesma jurisdição;
- ii) Algum dos participantes no mecanismo seja, para efeitos fiscais, simultaneamente residente em mais do que uma jurisdição;
- iii) Algum dos participantes no mecanismo exerça uma atividade noutra jurisdição através de um estabelecimento estável situado nessa jurisdição e o mecanismo constitua uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável;
- iv) Algum dos participantes no mecanismo exerça uma atividade noutra jurisdição sem ser residente para efeitos fiscais nessa jurisdição nem criar um estabelecimento estável situado nessa jurisdição;
- v) O mecanismo tenha um possível impacto na troca automática de informações relativas a contas financeiras ou na identificação do beneficiário efetivo”.

¹⁰⁷ Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

Deste modo, destaque-se que o seu 1.º considerando dispõe que “(...) embora a Diretiva 2011/16/UE tenha sido alterada por diversas vezes, a fim de reforçar os meios suscetíveis de serem utilizados pelas autoridades fiscais para reagir ao planeamento fiscal agressivo, é ainda necessário melhorar certos aspetos específicos em matéria de transparência do quadro de tributação em vigor”.

A mesma Diretiva refere que os Estados-Membros enfrentam cada vez mais dificuldades para proteger as suas matérias coletáveis nacionais da erosão fiscal, uma vez que as estruturas de planeamento fiscal se tornaram particularmente sofisticadas, aproveitando muitas vezes a maior mobilidade, tanto dos capitais como das pessoas, no mercado interno. Os referidos mecanismos vêm sendo objeto de constantes alterações e ajustamentos em reação às contramedidas defensivas adotadas pelas autoridades fiscais, razão pela qual o objetivo da referida diretiva é o de “(...)melhorar o funcionamento do mercado interno desencorajando a utilização de mecanismos de planeamento fiscal transfronteiriços agressivos (...)”¹⁰⁸.

Passemos, agora, a uma análise mais pormenorizada da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho. Começamos pelo seu art.º 2.º, que se refere, mais concretamente, a algumas definições fulcrais, que advêm da própria diretiva, para a interpretação e aplicação do diploma, como sejam: «Ativos intangíveis difíceis de avaliar», «Características-chave», «Contribuinte relevante», «Empresa associada», «Intermediário», «Mecanismo», «Mecanismos comercializáveis», «Mecanismos internos», «Mecanismos personalizados», «Mecanismos transfronteiriços», «Teste do benefício principal» e «Vantagem fiscal».

No capítulo II estabelece-se o âmbito da obrigação de comunicação de mecanismos transfronteiriços (art.ºs 3.º a 6.º – secção I) e internos (art.ºs 7.º e 8.º – secção II), que passamos, já em seguida, a detalhar.

3.3.2.1. Mecanismos transfronteiriços

Encontram-se abrangidos pela obrigação de comunicação de mecanismos transfronteiriços os impostos de qualquer natureza, cobrados pelos Estados-Membros, ou

¹⁰⁸ Cf. considerando n.º 19 da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018.

em seu nome, ou pelas suas subdivisões políticas territoriais ou administrativas, ou em nome destas, incluindo as autarquias locais, cobrados no território a que são aplicáveis os tratados por força do art.º 52.º do Tratado da UE, com exceção do IVA, dos direitos aduaneiros, dos impostos especiais de consumo abrangidos por outra legislação da UE em matéria de cooperação administrativa entre Estados-Membros e das contribuições obrigatórias para a segurança social devidas a um Estado-Membro, a uma subdivisão do Estado-Membro, ou às instituições de segurança social de direito público – cf. art.º 4.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

No âmbito do diploma que aqui se analisa, devem ser comunicados à AT quaisquer mecanismos transfronteiriços que contenham, pelo menos, uma das características-chave tipificadas no art.º 5.º; ou, dito de outro modo, a lei elenca várias situações em que um mecanismo é sujeito a reporte às autoridades fiscais nacionais, consoante se encontrem preenchidas uma (ou mais) de 15 características-chave e, sempre que aplicável, satisfeito o teste do benefício principal (*“aquele que se considera satisfeito se for possível determinar, sem dúvidas razoáveis, que a obtenção de uma vantagem fiscal¹⁰⁹, na esfera jurídica do contribuinte relevante ou de terceiro, é o benefício principal ou um dos benefícios principais que, objetivamente e à luz de todos os factos e circunstâncias pertinentes, pode razoavelmente esperar-se do mecanismo”*- cf. alínea k), do n.º 1, do art.º 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

3.3.2.2. Mecanismos internos

No que aos mecanismos internos diz respeito, devem ser comunicados à AT quaisquer mecanismos internos que contenham, pelo menos, uma das características-chave tipificadas nos n.ºs 2 a 5 do art.º 5.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, sem prejuízo da necessidade de se considerar verificado o teste do benefício principal, quando aplicável (cf. art.º 7.º da aludida lei). Desta feita, o legislador aumentou o número de características-chave com o objetivo claro de aumentar o número de mecanismos a comunicar – a este propósito, compare-se a abrangência das características-chave tipificadas nos n.ºs 2 a 5

¹⁰⁹ Para efeitos da lei em apreço e nos termos do preceituado na alínea l), do n.º 1, do art.º 2.º, considera-se *“«Vantagem fiscal», a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto, incluindo a utilização de prejuízos fiscais, ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do mecanismo”*.

do art.º 5.º com os esquemas ou atuações, constantes no art.º 4.º do DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, atualmente revogado.

Tal como sucedia no n.º 2 do revogado DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, estão abrangidos pela obrigação de comunicação de mecanismos internos os seguintes impostos: IRS, IRC, IVA, IMI, IMT e IS. Todavia, nos dois primeiros impostos elencados, passa a incluir-se também as tributações autónomas com estes relacionadas e, no caso do IRC, também as derramas com este relacionadas, tal como previsto no art.º 8.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

3.3.2.3. Sujeitos e objeto da obrigação de comunicar

Por seu turno, o Capítulo III (art.ºs 9.º a 15.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho) é dedicado aos sujeitos e objeto da obrigação de comunicação.

Dos referidos artigos extrai-se que a obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal incide, conforme o caso, sobre o intermediário ou sobre o contribuinte relevante. Se quisermos fazer um paralelismo com o DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, falaríamos, respetivamente, de promotor e utilizador.

O art.º 9.º postula, deste modo, a obrigação de comunicação do intermediário, que se trata de qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo a comunicar, não integrando estas atuações a mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais, e o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites – cf. alínea e) do n.º 1 do art.º 2.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

A obrigação de comunicação à AT dos mecanismos transfronteiriços (previstos no art.º 3.º) e internos (previstos no art.º 7.º) incide, conforme estatuído na presente lei, sobre o intermediário, desde que preencha, pelo menos, uma das seguintes condições: (i)

seja residente, para efeitos fiscais, no território português¹¹⁰; (ii) possua estabelecimento estável em território português através do qual sejam prestados os serviços relacionados com o mecanismo¹¹¹; (iii) seja constituído em Portugal ou regido pela legislação portuguesa¹¹²; (iv) esteja registado em Portugal junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria¹¹³.

Neste seguimento, o art.º 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho explica o cumprimento da obrigação de comunicação, por parte do intermediário, a quem compete (em princípio) o cumprimento da obrigação de comunicação. Dizemos, em princípio, porque no caso de o intermediário se encontrar abrangido pelo dever contratual ou legal de sigilo esta obrigação recai sobre o contribuinte relevante *ex vi* art.º 13.º n.º 1.

Nesta situação, e conforme prevê o n.º 2 do art.º 13.º, o intermediário notifica o contribuinte relevante no prazo de cinco dias corridos, contados nos termos do n.º 1 ou 3 do art.º 10.º, consoante o caso, de que este deve cumprir a obrigação de comunicação a que se refere o art. 12.º (*v.g.*, cumprimento da obrigação de comunicação).

De seguida, o contribuinte relevante informa o intermediário, no prazo de 30 dias seguidos a contar da receção da notificação deste último, do cumprimento da obrigação de comunicação já referida (cf. art.º 12.º), apresentando ao intermediário o comprovativo de submissão da declaração perante a AT (cf. n.º 3 do art.º 13.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho).

No caso de o intermediário não ter sido informado do cumprimento do dever de comunicação pelo contribuinte relevante nos termos já referenciados, a comunicação das informações relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no art.º 3.º e no art.º 7.º deve ser cumprida pelo intermediário, no prazo de 10 dias seguidos – cf. n.º 4 do art.º 13.º. O preceituado no referido artigo, vai ao encontro do plasmado no n.º 2 do art.º 10.º, que refere que *“ainda que se verifique o dever legal ou contratual de sigilo, o intermediário deve comunicar à AT todas as informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo relativas a qualquer um dos*

¹¹⁰ Cf. alínea a) do n.º 1 do art.º 9.º.

¹¹¹ Cf. alínea b) do n.º 1 do art.º 9.º.

¹¹² Cf. alínea c) do n.º 1 do art.º 9.º.

¹¹³ Cf. alínea d) do n.º 1 do art.º 9.º.

mecanismos previstos no artigo 3.º e no artigo 7.º, nos casos em que se verifique a obrigação subsidiária de comunicação prevista no n.º 4 do artigo 13.º”.

Já o art.º 11.º reporta-se à obrigação de comunicação do contribuinte relevante¹¹⁴, disposição complementada pelo art.º 12.º, que se refere ao cumprimento da obrigação de comunicação.

Esta obrigação de comunicação à AT dos mecanismos transfronteiriços (previstos no art.º 3.º) e internos (previstos no art.º 7.º) incide, conforme estatuído na presente lei, sobre o contribuinte relevante, desde que preencha, pelo menos, uma das seguintes condições: (i) seja residente, para efeitos fiscais, em território português¹¹⁵; (ii) possua estabelecimento estável em território português que beneficie do mecanismo¹¹⁶; (iii) receba ou gere rendimentos em território português¹¹⁷; (iv) exerça uma atividade em território português¹¹⁸; (v) esteja registado, para efeitos fiscais, em Portugal¹¹⁹.

Nos termos previstos no n.º 1 do art.º 12.º, quando não exista um intermediário (veja-se, para estes efeitos, o art.º 9.º), recai sobre o contribuinte relevante a obrigação de comunicar à AT todas as informações relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no art.º 3.º e no art.º 7.º.

Em suma, a obrigação de comunicação à AT dos mecanismos transfronteiriços (previstos no art.º 3.º) e internos (previstos no art.º 7.º) incide: (i) sobre o intermediário (regra geral) – cf. art.º 9º e 10.º n.º 1; (ii) sobre o intermediário (quando abrangido pela obrigação subsidiária de comunicação prevista no n.º 4 do art.º 13.º); (iii) sobre o contribuinte relevante (quando o intermediário está coberto pelo dever legal ou contratual de sigilo) – cf. n.ºs 1 a 3 do art.º 13.º; (iv) sobre o contribuinte relevante (quando inexistente um intermediário) – cf. n.º 1 do art.º 12 da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

¹¹⁴ Para efeitos da lei em apreço e nos termos do preceituado na alínea c), do n.º 1, do art.º 2.º, considera-se “«Contribuinte relevante», qualquer pessoa ou entidade sem personalidade jurídica à qual seja disponibilizado para aplicação um mecanismo a comunicar ou que esteja preparada para aplicar um mecanismo a comunicar ou que tenha aplicado uma qualquer etapa ou parte de um mecanismo a comunicar”.

¹¹⁵ Cf. alínea a) do art.º 11.º.

¹¹⁶ Cf. alínea b) do art.º 11.º.

¹¹⁷ Cf. alínea c) do art.º 11.º.

¹¹⁸ Cf. alínea d) do art.º 11.º.

¹¹⁹ Cf. alínea e) do art.º 11.º.

Finalmente, e relativamente ao objeto da obrigação de comunicação (cf. Secção III do Capítulo III), o legislador, no tocante ao dever de sigilo, estabeleceu no art.º 14.º (artigo intimamente ligado com o art.º 13.º, já por nós abordado, acerca do cumprimento da obrigação de comunicação em caso de sigilo) que o cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os intermediários e os contribuintes relevantes prevalece sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, os mesmos estejam obrigados, não podendo este ser por eles invocado no âmbito da presente lei ¹²⁰ – cf. n.º 1 do já aludido art.º 14.º. De notar que, em relação ao sigilo profissional, contemplamos aqui uma situação em tudo idêntica ao que se verificava no âmbito do revogado DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, nomeadamente nos respetivos art.ºs 11.º e 12.º.

O mesmo se pode dizer em relação à confidencialidade, uma vez que o n.º 3 do art.º 14.º (que encontra paralelo no art.º 16.º do DL 29/2008, de 25 de fevereiro) prescreve que *“sem prejuízo do disposto nos artigos 16.º e 17.º, as informações comunicadas à AT nos termos da presente lei ficam abrangidas pelo dever de sigilo previsto no artigo 64.º da Lei Geral Tributária”*.

Por sua vez, o art.º 15.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho deixa bem claras as informações a comunicar, nas quais se destaca, designadamente: a identificação dos intermediários e dos contribuintes relevantes; os detalhes da característica-chave ou das características-chave que configurem o mecanismo como um mecanismo a comunicar; uma síntese do conteúdo do mecanismo a comunicar; a data em que tenha sido ou venha a ser realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo a comunicar; os detalhes das disposições normativas que formam a base do mecanismo a comunicar; o valor das operações que constituem o próprio mecanismo a comunicar; a identificação do Estado-Membro dos contribuintes relevantes e de qualquer outro Estado-Membro suscetível de estar relacionado com o mecanismo a comunicar.

3.3.2.4. Finalidades da informação comunicada

O Capítulo IV da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho (art.ºs 16.º a 18.º) dedica-se às finalidades da informação comunicada; sendo ainda que no art.º 16.º vem estabelecer-se

¹²⁰ Segundo o preceituado no n.º 2 do mesmo preceito, fica excluída qualquer tipo de responsabilidade por parte dos intermediários, por violação do dever de sigilo.

a troca automática de informações entre Estados-Membros. Neste sentido, as informações referidas no art.º 15.º, que sejam comunicadas à AT, se relativas a mecanismos transfronteiriços, são por esta comunicadas às autoridades competentes de todos os outros Estados-Membros, por meio de uma troca automática e em conformidade com as medidas práticas adotadas pela Comissão Europeia inerentes aos formulários normalizados e ao diretório central seguro a nível dos Estados-Membros sobre a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade – cf. n.º 1 do art.º 16.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho. De salientar, ainda, que a primeira comunicação de informações pela AT às autoridades competentes de todos os outros Estados-Membros ocorre até 31 de outubro de 2020 – cf. art.º 23.º.

Por outro lado, o art.º 17.º versa sobre as finalidades internas da informação comunicada; e, neste sentido, a AT, na posse das informações referidas no art.º 15.º que lhe foram comunicadas, para além do disposto no art.º 16.º, procede: (i) ao enquadramento, de acordo com as normas em vigor, das situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados¹²¹; (ii) à conceção e proposta das medidas normativas adequadas a um melhor enquadramento das situações tributárias reveladas pelos mecanismos comunicados¹²²; (iii) à adequação da programação e da ação da inspeção tributária face à relevância dos mecanismos comunicados¹²³; (iv) à divulgação, no portal das finanças, para efeitos de prevenção da evasão fiscal, dos mecanismos comunicados, sem identificação dos respetivos participantes e em termos abstratos e sintéticos, podendo esta divulgação incluir mecanismos de que a AT tenha tomado conhecimento por si mesma^{124_125}.

De notar que a ausência de pronúncia da AT sobre um mecanismo que lhe seja comunicado nos termos da presente lei não tem por efeito qualquer aceitação tácita do enquadramento fiscal pretendido com esse mecanismo – cf. art.º 18.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

¹²¹ Cf. alínea a) do n.º 1 do art.º 17.º.

¹²² Cf. alínea b) do n.º 1 do art.º 17.º.

¹²³ Cf. alínea c) do n.º 1 do art.º 17.º.

¹²⁴ Cf. alínea d) do n.º 1, do art.º 17.º.

¹²⁵ Não é aplicável caso a divulgação do mecanismo, face à complexidade ou novidade deste, se revele inadequada para efeitos de prevenção da evasão fiscal ou da defesa do interesse público prosseguido pela AT – cf. n.º 2 do art.º 17.º.

3.3.2.5. Regimes sancionatório e transitório e disposições finais

O regime sancionatório, e as disposições finais encontram-se, respetivamente, consagradas nos capítulos V, VI e VII da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

Começamos por analisar o capítulo V (art.ºs 19.º a 21.º), que versa sobre o regime sancionatório. Mais especificamente, o art.º 19.º refere-se às contraordenações (e respetivas coimas), postulando nos n.ºs 1 a 4 o seguinte:

(i) A falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo legal, à AT, de qualquer das comunicações exigidas nos art.ºs 10.º, 12.º e 13.º (cumprimento da obrigação de comunicação: pelo intermediário, pelo contribuinte relevante, e em caso de sigilo), incluindo a falta de produção ou a produção fora do prazo legal da prova exigida nos n.ºs 6 e 8 do art.º 10.º e nos n.ºs 4 e 6 do art.º 12.º, é punível com coima de 6000 € a 80 000 €;

(ii) As omissões ou inexatidões relativas às informações exigidas no n.º 1 do art.º 15.º (informações a comunicar) são puníveis com coima de 2000 € a 60 000 €;

(iii) A falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo legal, à AT, de qualquer dos esclarecimentos, aperfeiçoamentos ou complementos exigidos, conforme previsto no n.º 2 do art.º 15.º, é punível com coima de 3000 € a 80 000 €;

(iv) A falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo legal, à AT, de qualquer das comunicações, incluindo a falta de produção ou a produção fora do prazo legal da prova, ou de qualquer dos esclarecimentos, aperfeiçoamentos ou complementos, bem como as omissões ou inexatidões relativas às informações a comunicar, conforme exigido no n.º 1 do art.º 22.º (mecanismos a comunicar já disponíveis), são puníveis, consoante o caso, nos termos dos números anteriores, sendo os limites das coimas reduzidos para um quinto.

Os mecanismos a comunicar já disponíveis têm carácter transitório. Neste sentido, dispõe o n.º 1 do art.º 22.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho que *“os intermediários e os contribuintes relevantes, consoante o caso e conforme previsto nos artigos 10.º, 12.º e 15.º, comunicam à AT, até 31 de agosto de 2020, para as finalidades previstas nos artigos 16.º e 17.º, qualquer mecanismo transfronteiriço a comunicar cujo primeiro passo da sua*

aplicação tenha ocorrido ou venha a ocorrer no período entre 25 de junho de 2018 e 30 de junho de 2020”.

Existindo dever legal ou contratual de sigilo, a obrigação de comunicação é do contribuinte relevante, devendo, nesse caso, o intermediário notificá-lo, no prazo de 10 dias seguidos após a entrada em vigor do presente diploma, para que cumpra a obrigação de comunicação dos mecanismos transfronteiriços referidos no número anterior, no prazo de 30 dias seguidos a contar da referida notificação, devendo o intermediário cumprir subsidiariamente aquela obrigação de comunicação até 31 de agosto de 2020 no caso de não ter sido informado do cumprimento do dever de comunicação pelo contribuinte relevante naquele prazo de 30 dias – cf. n.º 2 do art.º 22.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

As contraordenações previstas neste diploma constituem contraordenações tributárias, sendo-lhes aplicável, com as devidas adaptações, o Regime Geral das Infrações Tributárias. Todavia, note-se que compete ao membro do Governo responsável pela área das finanças (Ministério das Finanças), com possibilidade de delegação, a prática de todos os atos nos processos de contraordenação, bem como a decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias, tal como preceituam os n.ºs 1 e 2 do art.º 20.º.

O art.º 21.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho refere que o pagamento da coima e o cumprimento da sanção acessória que tenham sido aplicadas não exoneram do cumprimento de qualquer das obrigações.

Finalmente, temos o art.º 24.º, que prevê a regulamentação dos modelos de declarações para cumprimento das obrigações previstas na Lei n.º 26/2020, de 21 de julho.

A presente lei entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, no dia 22 de julho de 2020 (cf. art.º 26.º, n.º 1). Destaque-se que, sem prejuízo da data da sua entrada em vigor e do disposto no art.º 22.º (mecanismos a comunicar já disponíveis), este diploma produz efeitos reportados a 1 de julho de 2020 (cf. art.º 26.º, n.º 2).

Em jeito de conclusão, podemos afirmar que a consagração de um regime europeu permite colmatar as dificuldades sentidas no combate ao planeamento fiscal abusivo, sobretudo causadas pelas diferenças de tratamento sentidas nos diversos ordenamentos

jurídicos, uma vez que eram poucos os Estados-Membros que até então consagravam deveres de comunicação.

Este novo regime europeu permite fomentar os deveres de cooperação, passando a assumir uma relação quadrangular, ou seja, num primeiro nível temos os intermediários, os contribuintes relevantes e a administração tributária, que cooperam entre si no combate ao planeamento fiscal abusivo; sendo que esta cooperação é reforçada a nível europeu através da troca automática de informações obrigatória entre os Estados-Membros, consubstanciando-se, por este motivo, num regime que permite simultaneamente uma abordagem interna (nacional) e transfronteiriça (europeia) mais eficaz.

É suficiente que um intermediário tenha presença fiscal na UE para que este fique sujeito ao regime de comunicação obrigatória, tal como tivemos oportunidade de verificar ao longo da análise que aqui apresentamos. Destarte, todos os intermediários que atuem no espaço da UE ficarão sujeitos aos mesmos deveres, o que permite uma maior justiça ao nível fiscal e, ainda, uma maior efetividade (e eficácia) no cumprimento das obrigações, que agora se verificam ao nível de todos os Estados-Membros.

3.4. Planeamento fiscal *contra-legem*

Por último, e em terceiro lugar, encontrámos o que no presente trabalho designamos por planeamento fiscal *contra-legem*, mas que também pode ser designado por planeamento fiscal ilícito, fraude ou evasão fiscal e, ainda, *tax evasion*, segundo a terminologia adotada pela doutrina anglo-saxónica. Nas palavras de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹²⁶, podemos entender esta modalidade como a “*violação direta e frontal das normas jurídicas, traduzindo-se em práticas contrárias aos normativos legais vigentes como sejam, por exemplo, as falsas declarações, a falsificação ou criatividade da contabilidade, a emissão e a utilização de faturas falsas, a economia informal ou subterrânea, a apropriação indevida de impostos de terceiros, o branqueamento de capitais e o recurso a operações fictícias com o intuito de defraudar a fazenda pública*”.

¹²⁶ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*A tributação do rendimento na residência e na fonte - Fatores de conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*”, *Op.Cit.*, p.55.

Daí surge a designação de planeamento fiscal *contra-legem*, uma vez que a poupança fiscal resulta da prática de atos atentatórios e com violação expressa das previsões legais ou, como refere JOSÉ DE CAMPOS AMORIM¹²⁷, a poupança fiscal é realizada “*através de atos proibidos por lei*”. Por sua vez, DANIEL BRÁS MARQUES e ELSA SÁ CARNEIRO¹²⁸ referem que esta modalidade de planeamento fiscal se caracteriza por ter “*carácter ilícito, violando direta e intencionalmente normas como forma de prejudicar a administração tributária*”.

Contrariamente ao que sucede com o planeamento fiscal *extra legem*, as condutas aqui em causa constituem atos ilícitos, que se encontram atualmente previstos no RGIT. Este diploma classifica as infrações tributárias em crimes e contraordenações (cf. art.º 2.º, n.º 2 do mencionado diploma), sendo que os primeiros constituem ilícitos mais graves, sancionados com penas (sanções principais), que podem ser de multa ou de prisão, e com sanções acessórias; quanto aos segundos, constituem ilícitos menos graves, sancionados com coimas e sanções acessórias.

Podemos assim afirmar que o RGIT apresenta uma espécie de Direito Penal Tributário, regulado em diploma autónomo, ou seja, fora do âmbito do CP.

3.4.1 O Combate à fraude e à evasão fiscal

Conforme fomos já adiantando no ponto anterior, no ordenamento jurídico português, o direito penal tributário encontra-se regulado no RGIT¹²⁹, que classifica as infrações tributárias¹³⁰ como crimes e contraordenações (cf. art.º 2.º, n.º 2). Além disso, este diploma prevê e pune (p. e p.) as diversas infrações (cf. art.ºs 87.º a 129.º), estabelece o elenco das sanções aplicáveis (cf. art.ºs 12.º e ss e 23.º e ss) e, ainda, regula aspetos essenciais do processo penal tributário (cf. art.ºs 35.º a 50.º) e do processo de contraordenação tributária (cf. art.ºs 51º e ss).

¹²⁷ Cf. AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, *Op.Cit.*, p. 19.

¹²⁸ Cf. MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá, *Op.Cit.*, p. 53.

¹²⁹ Note-se que, neste subponto “3.4.1.”, sempre que não seja feita menção expressa em sentido contrário, na referência a um artigo, deverá entender-se como pertencente ao referido diploma.

¹³⁰ Segundo estabelece o n.º 1 do art.º 2.º “*constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposos declarado punível por lei tributária anterior*”.

No RGIT, os crimes tributários encontram-se organizados da seguinte forma: (i) crimes tributários comuns¹³¹; (ii) crimes aduaneiros¹³²; (iii) crimes fiscais¹³³; e (iv) crimes contra a Segurança Social¹³⁴⁻¹³⁵.

Por sua vez, as contraordenações tributárias podem ser aduaneiras¹³⁶ ou fiscais¹³⁷.

Finalmente, a delimitação entre o crime e a contraordenação depende, por vezes, de elementos quantitativos, a saber: (i) o valor da prestação tributária em falta¹³⁸; (ii) a vantagem patrimonial obtida pelo agente¹³⁹; e (iii) o valor devido e não entregue¹⁴⁰.

Em seguida, passaremos à análise sumária dos crimes fiscais (v.g., fraude fiscal, fraude fiscal qualificada e abuso de confiança) que se encontram, respetivamente, previstos nos art.ºs 103.º, 104.º e 105.º, bem como dos seus homólogos crimes contra a Segurança Social, p.e p. nos art.ºs 106.º e 107.º, respetivamente, os crimes de fraude contra a Segurança Social e abuso de confiança contra a Segurança Social.

3.4.1.1 Fraude fiscal

Seguindo os ensinamentos de GONÇALO DE MELO BANDEIRA e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹⁴¹, do ponto de vista ético, a fraude fiscal é um crime que, consumado, contribui para uma profunda injustiça económica, social, política, cultural e mental. Todavia, referem estes autores, não deve ser esquecida a “*forma paralela como os dinheiros públicos são tratados*”, uma vez que “*não basta pagar impostos, é preciso*

¹³¹ Cf. art.ºs 87.º a 91.º.

¹³² Cf. art.ºs 92.º a 102.º.

¹³³ Cf. art.ºs 103.º a 105.º.

¹³⁴ Cf. art.ºs 106.º e 107.º.

¹³⁵ Esta divisão (em crime contra a segurança social) não é pacífica na doutrina portuguesa uma vez que há quem considere que o tributário se divide entre fiscal e aduaneiro e a segurança social é outra área distinta na qual o direito também existe, ou seja, por um lado temos o Direito tributário e por outro o Direito da segurança social. O facto de as contraordenações contra a segurança social estarem fora do RGIT vem também suportar esta ideia – cf. art.º 1.º, n.º 2 da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, que aprovou o RGIT, e que dispõe que “*o regime das contraordenações contra a segurança social consta de legislação especial*”.

¹³⁶ Cf. art.ºs 108.º a 112.º.

¹³⁷ Cf. art.ºs. 113.º a 129.º.

¹³⁸ V.g. no crime de contrabando previsto no art.º 92.º.

¹³⁹ V.g. na fraude fiscal (cf. art.º 103.º) e na fraude contra a segurança social (cf. art.º 106.º).

¹⁴⁰ V.g. no abuso de confiança fiscal (cf. art.º 105.º) e no abuso de confiança contra a segurança social (cf. art.º 107.º).

¹⁴¹ Cf. BANDEIRA, Gonçalo de Melo; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Branqueamento de Capitais, Fraude Fiscal e Corrupção Internacional*, Revista Brasileira de Estudos Jurídicos, Montes Claros, Minas Gerais, Brasil, Vol. 11, n.º2, Jul./Dez., 2016, p. 14.

depois gastar de modo justo e constitucional os dinheiros públicos”, concluindo que só assim se pode alcançar os fins do sistema fiscal, consagrados no art.º 103.º da CRP (normativo já por nós abordado no início do presente contributo).

Seguindo ainda o estabelecido no Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA¹⁴², “*o crime de fraude fiscal é um crime de perigo em que o bem jurídico protegido é a ofensa à Conta do Estado na rubrica que inclui as receitas fiscais destinadas à realização de fins públicos de natureza financeira, económica ou social e é um crime de “resultado cortado”, pois a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo. Basta apenas que as condutas sejam preordenadas à obtenção de tal vantagem*”. De notar que, atendendo a que no nosso ordenamento jurídico os crimes fiscais são crimes dolosos, a fraude fiscal não é punível quando o agente atue com mera culpa ou negligência.

Do ponto de vista jurídico, e de acordo com o que postula o art.º 103.º do RGIT¹⁴³, constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no referido artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

A fraude fiscal pode ter lugar por¹⁴⁴:

(i) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável – cf. alínea a) do n.º 1 do art.º 103.º;

(ii) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária - cf. alínea b) do n.º 1 do art.º 103.º;

¹⁴² Cf. Ac. do Tribunal da Relação de Coimbra de 02 de outubro de 2013 em que é relator Jorge Dias, proc. n.º 105/11.2IDCBR.C.

¹⁴³ Corresponde ao antigo art.º 23.º do RJIFNA.

¹⁴⁴ Segundo LACERDA, Hugo, anotação ao art.º 103.º do RGIT, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço, “*a questão que se pode colocar decorre em saber se deve-se interpretar estas circunstâncias como meramente taxativas ou apenas exemplificativas. Tem-se entendido na doutrina (vide entre outros Susana Aires de Sousa) serem taxativas pela expressão escolhida pelo legislador, ao preceituar “as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo(...)*””.

(iii) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas - cf. alínea c) do n.º 1 do art. 103.º.

Note-se que as condutas previstas nos pontos (i) e (iii) se realizam por ação, ao passo que a conduta prevista no ponto (ii) se realiza por omissão. O ponto (iii) remete para a celebração de negócio jurídico simulado, cujo regime se encontra previsto no art.º 240.º do CC.

De acordo com a doutrina de HUGO LACERDA¹⁴⁵, os requisitos para que exista negócio simulado são três (sendo necessária a respetiva verificação cumulativa): 1.º - uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada; 2.º - o intuito de enganar terceiros (note-se que enganar não é a mesma coisa que prejudicar); 3.º - um acordo entre declarante e declaratório (acordo simulatório).

A simulação pode comportar duas modalidades distintas, a saber: a simulação absoluta, prevista no art.º 240.º, n.º 1 do CC; e a simulação relativa prevista no art.º 241.º, n.º 1 do mesmo diploma.

Mais concretamente, na simulação absoluta, as partes não pretendem concluir qualquer negócio, o que se verifica quando os simuladores fingem concluir um determinado negócio jurídico e, na realidade, nenhum negócio é celebrado. Por estes motivos, na simulação absoluta existe apenas um negócio aparente/simulado.

Por seu turno, na simulação relativa as partes pretendem realizar um certo negócio jurídico; contudo, um negócio diferente do aparentemente concluído. Assim, quando recorrem a este tipo de simulação, as partes pretendem realizar um determinado negócio jurídico, que, todavia, dissimulam sob a aparência de um ato de conteúdo ou de objeto diverso (simulação objetiva) ou concluído entre pessoas que não aquelas que efetivamente nele intervieram (simulação subjetiva), mediante a interposição fictícia de pessoas. *In casu*, existe, por detrás do negócio aparente, um outro negócio, isto é, o negócio latente, oculto ou dissimulado.

¹⁴⁵ Cf. LACERDA, Hugo, anotação ao art.º 103.º do RGIT, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

Neste contexto, uma outra distinção a que a doutrina alude é aquela que se estabelece entre a simulação inocente e a simulação fraudulenta¹⁴⁶. Para as distinguir, podemos dizer que a simulação fraudulenta visa enganar e, com isso, prejudicar o terceiro; enquanto na simulação inocente “apenas” se visa enganar.

Conforme refere HUGO LACERDA¹⁴⁷, para se falar de simulação fiscal é necessária a ocorrência de dois requisitos: (i) a simulação do ato ou contrato; (ii) dessa simulação tem de resultar um prejuízo do imposto que, de outro modo, seria pago, isto é, a simulação criar aparência à qual não corresponda imposto ou corresponda ou determine uma prestação tributária inferior à que resultaria da vontade real das partes.

Acresce que, para que a conduta do agente seja criminalmente punível, este terá de obter uma vantagem patrimonial indevida de valor igual ou superior a 15.000,00€.

Todavia, os factos acima descritos apenas são puníveis como crime de fraude fiscal (simples) se a vantagem patrimonial ilegítima for igual ou superior a 15 000,00€¹⁴⁸ e igual ou inferior a 50 000,00€¹⁴⁹. E, para este efeito, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à AT – cf. n.º 2 e n.º 3 do art. 103.º.

O bem jurídico aqui protegido é a receção/arrecadação de receitas fiscais e a prática deste crime é punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, conforme dispõe o n.º 1 do já referido art.º 103.º.

Acrescentámos, aqui, que a pena de prisão tem como mínimo um mês (*ex vi* art.º 41.º, n.º 1 do CP) e a de multa 10 dias (*ex vi* art.º 12.º, n.º 1).

No caso de ser imputada responsabilidade pelo crime a pessoa coletiva ou entidade equiparada (cf. art.º 7.º), o limite de pena de multa é elevado para 520 dias, sendo o seu mínimo de 20 dias (*ex vi* art.º 12.º, n.º 3). *In casu* podem ser punidos, cumulativamente,

¹⁴⁶ Todavia, a lei não procede à sua diferenciação, pelo que os efeitos de ambas são idênticos.

¹⁴⁷ Cf. LACERDA, Hugo, anotação ao art.º 103.º do RGIT, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

¹⁴⁸ Sem prejuízo de poder haver lugar a responsabilidade contraordenacional (V.g. art.ºs 118.º e 119.º) nas situações em que a vantagem patrimonial ilegítima seja inferior a este valor.

¹⁴⁹ Uma vez que quando a vantagem patrimonial tiver valor superior estamos perante o crime de fraude fiscal qualificada p. e p. pelo art.º 104.º – cf. alínea b) do n.º 2 do referido preceito.

os agentes individuais da infração (*ex vi* art.º 7.º, n.º 3), sendo-lhes aplicável a pena de multa, dentro dos limites aplicáveis às pessoas singulares.

3.4.1.2 Fraude fiscal qualificada¹⁵⁰

Não obstante o aludido no ponto “3.4.1.1.”, pode ocorrer que os factos previstos no n.º 1 do art.º 103.º (e que já foram por nós anteriormente referenciados) sejam puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares¹⁵¹ e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas. Quando tal ocorre, “deixamos para trás” o crime de fraude (art.º 103.º) e passamos a integrar o âmbito de aplicação do crime de fraude fiscal qualificada (consagrada no art.º 104.º). Todavia, e para que isso se processe, é necessário que se verifique a cumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias: (i) o agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; (ii) o agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções; (iii) o agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; (iv) o agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; (v) o agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; (vi) tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; (vii) o agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

Estamos também no âmbito da fraude fiscal qualificada quando: (viii) esta tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades

¹⁵⁰ Foi uma das novas infrações fiscais a serem introduzidas com a entrada em vigor do RGIT uma vez que o RJFNA não efetuava a distinção qualificativa no crime de fraude fiscal. Através desta diferenciação o legislador protegeu o património do Estado contra comportamentos especialmente gravosos dos contribuintes.

¹⁵¹ A este respeito *vd.* o Ac. do Tribunal da Relação do Porto de 11 de outubro de 2017 em que é relator Ernesto Nascimento, proc. n.º 380/13.8IDAVR.P1 que dispõe no sumário o seguinte:

“I - O crime de fraude fiscal qualificada não admite pena alternativa à pena de prisão.

II - Em face do art.º 14.º, n.º 1 do RGIT, a suspensão da pena de prisão é sempre condicionada ao pagamento, em prazo a fixar, até ao limite de 5 anos subsequentes à condenação da prestação tributaria e legais acréscimos, ou do montante dos benefícios indevidamente obtidos”.

diversas das da operação subjacente; ou (ix) A vantagem patrimonial for de valor superior a 50 000 €.

Nos termos do preceituado no n.º 3 do art.º 104.º do RGIT, o crime de fraude fiscal qualificada pode ainda ser agravado¹⁵² caso a vantagem patrimonial seja de valor superior a 200 000,00€, sendo, neste caso, a pena aplicável de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

3.4.1.2.1. A fraude fiscal na origem do branqueamento de capitais

A fraude fiscal é um dos crimes que pode dar origem ao crime de branqueamento de capitais, p. e p. no art.º 368.º-A do CP¹⁵³. Por este motivo, o crime de branqueamento de capitais é um crime secundário, que tem origem num crime primário, entre eles, o de

¹⁵² Quase como se fosse um crime de fraude fiscal “qualificadíssimo”.

¹⁵³ O Artigo 368.º-A que dispõe sobre epígrafe “Branqueamento” e plasma o seguinte:

1 - Para efeitos do disposto nos números seguintes, consideram-se vantagens os bens provenientes da prática, sob qualquer forma de participação, dos factos ilícitos típicos de lenocínio, abuso sexual de crianças ou de menores dependentes, extorsão, tráfico de estupefacientes e substâncias psicotrópicas, tráfico de armas, tráfico de órgãos ou tecidos humanos, tráfico de espécies protegidas, fraude fiscal, tráfico de influência, corrupção e demais infrações referidas no n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 36/94, de 29 de setembro, e no artigo 324.º do Código da Propriedade Industrial, e dos factos ilícitos típicos puníveis com pena de prisão de duração mínima superior a seis meses ou de duração máxima superior a cinco anos, assim como os bens que com eles se obtenham.

2 - Quem converter, transferir, auxiliar ou facilitar alguma operação de conversão ou transferência de vantagens, obtidas por si ou por terceiro, direta ou indiretamente, com o fim de dissimular a sua origem ilícita, ou de evitar que o autor ou participante dessas infrações seja criminalmente perseguido ou submetido a uma reação criminal, é punido com pena de prisão de dois a doze anos.

3 - Na mesma pena incorre quem ocultar ou dissimular a verdadeira natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou titularidade das vantagens, ou os direitos a ela relativos.

4 - A punição pelos crimes previstos nos n.os 2 e 3 tem lugar ainda que se ignore o local da prática do facto ou a identidade dos seus autores, ou ainda que os factos que integram a infração subjacente tenham sido praticados fora do território nacional, salvo se se tratar de factos lícitos perante a lei do local onde foram praticados e aos quais não seja aplicável a lei portuguesa nos termos do artigo 5.º

5 - O facto é punível ainda que o procedimento criminal relativo aos factos ilícitos típicos de onde provêm as vantagens depender de queixa e esta não tiver sido apresentada.

6 - A pena prevista nos n.os 2 e 3 é agravada de um terço se o agente praticar as condutas de forma habitual.

7 - Quando tiver lugar a reparação integral do dano causado ao ofendido pelo facto ilícito típico de cuja prática provêm as vantagens, sem dano ilegítimo de terceiro, até ao início da audiência de julgamento em 1.ª instância, a pena é especialmente atenuada.

8 - Verificados os requisitos previstos no número anterior, a pena pode ser especialmente atenuada se a reparação for parcial.

9 - A pena pode ser especialmente atenuada se o agente auxiliar concretamente na recolha das provas decisivas para a identificação ou a captura dos responsáveis pela prática dos factos ilícitos típicos de onde provêm as vantagens.

10 - A pena aplicada nos termos dos números anteriores não pode ser superior ao limite máximo da pena mais elevada de entre as previstas para os factos ilícitos típicos de onde provêm as vantagens.

fraude fiscal. Além do mais, “*é um crime de mera atividade e de perigo, cujo cometimento se verifica com a simples execução de um dos comportamentos típicos, independentemente do seu resultado*”¹⁵⁴.

Contrariamente ao que sucedida no crime de fraude fiscal, em que estava em causa a receção de receitas, no crime de branqueamento de capitais encontra-se em causa a proteção da confiança na origem lícita de determinadas vantagens (v.g. os capitais), mas não só; pelo que, como referem GONÇALO DE MELO BANDEIRA e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO ¹⁵⁵, estão ainda em causa a chamada “realização da justiça” ou a “paz pública”.

Em termos gerais, e tendo como referência um Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE LISBOA ¹⁵⁶, podemos definir o crime de branqueamento de capitais como “*«o processo através do qual os bens de origem delituosa se integram no sistema económico legal, com a aparência de terem sido obtidos de forma lícita» (Juana Del Carpio Delgado, El Delito de Blanqueo de Capitales, citada por Jorge Manuel Dias Duarte, in Branqueamento de Capitais, o Regime do D.L. 15/93 de 22.01., p. 34), ou, ainda, como «o procedimento através do qual o produto de operações criminosas ilícitas é investido em actividades aparentemente lícitas, mediante dissimulação da origem dessas operações» (Lourenço Martins, Branqueamento de Capitais: Contra-Medidas a Nível Internacional e Nacional, RPCC, Ano IX, Fasc. 3º, p. 450)”*.

Entre os dois crimes aqui em causa pode ocorrer concurso real, devendo as penas ser cumuladas a final.

Além do mais, e tal como acontece no crime de fraude fiscal (*ex vi* art.º 7.º e 103.º), também o crime de branqueamento de capitais pode ser praticado por pessoas coletivas públicas ou organizações, devendo para isso somar-se o preceituado no art.º 7.º e 368.º-A, ambos do CP.

¹⁵⁴ Cf. Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa de 30 de outubro de 2019 em que é relatora Cristina Almeida e Sousa, proc. n.º 405/14.0TELSB.L1-3.

¹⁵⁵ Cf. BANDEIRA, Gonçalo de Melo; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Op.Cit.* p. 23.

¹⁵⁶ Cf. Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa de 30 de outubro de 2019 em que é relatora Cristina Almeida e Sousa, proc. n.º 405/14.0TELSB.L1-3.

3.4.1.3. Abuso de confiança (fiscal)

O crime de abuso de confiança fiscal (tal como o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social) é um dos crimes tributários mais frequentemente objeto de escrutínio judiciário, encontrando-se previsto no art.º 105.º do RGIT.

Este crime é relativamente recente no ordenamento jurídico português, uma vez que surgiu, pela primeira vez, com o RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro. Atualmente, contrariamente ao que sucedida no art.º 24.º do RJIFNA, o art.º 105.º, n.º 1 não se refere ao elemento “apropriação”.

Nos dias de hoje, dispõe art.º 105.º n.º 1, conjugado com as alíneas a) e b) do n.º 4¹⁵⁷ do mesmo preceito, que configura abuso de confiança fiscal a não entrega à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária¹⁵⁸ de valor superior a 7 500,00€¹⁵⁹, tendo decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação e se a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

A este propósito, e conforme refere HUGO LACERDA¹⁶⁰, “*o legislador impôs no n.º 4 do artigo 105.º do RGIT uma condição de punibilidade para o crime de abuso de confiança fiscal ao estabelecer um hiato temporal, não obstante a tipicidade legal desta infração, que só são puníveis os factos criminais quando tenham decorrido mais de noventa dias sobre o termo do prazo da entrega da prestação. Não sendo ultrapassado este prazo estaremos perante uma contra-ordenação nos termos do art.º 114.º do RGIT*”.

Nestes termos, podemos constatar que a conduta típica se consubstancia na não entrega, à Administração Tributária, no prazo legalmente previsto, de prestação tributária

¹⁵⁷ Estas circunstâncias elencadas no n.º 4 configuram condições objetivas de punibilidade, ou dito de um outro modo, são elementos que não fazem parte nem da ilicitude nem da culpa, mas são requisitos para a punibilidade do facto.

¹⁵⁸ Para este efeito, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja. Tal ocorre ainda que prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente – cf. n.ºs 2 e 3 do art.º 105.º.

¹⁵⁹ Tal como acontece na fraude os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária – cf. n.º 7 do art.º 105.º.

¹⁶⁰ Cf. LACERDA, Hugo, anotação ao art.º 105º do RGIT, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

deduzida, traduzindo-se, por esse motivo, numa omissão pura¹⁶¹. Ou, como referem GONÇALO DE MELO BANDEIRA e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹⁶², “*o abuso de confiança fiscal é, portanto, um crime omissivo (omissão de entrega, legalmente devida), que se consuma no momento em que o agente não entrega à Administração Fiscal, a prestação tributária em causa*”.

No que concerne ao elemento subjetivo do tipo, o dolo poderá assumir qualquer das modalidades previstas no art.º 14.º do CP, sendo dirigido à lesão da relação de confiança e à apropriação das quantias. No caso de a não entrega da prestação tributária se dever a negligência, o agente comete a contraordenação p. e p. pelo art.º 114.º, n.º 1.

Relativamente às penas aplicáveis, este crime é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. No caso de se estar perante pessoas coletivas, a multa a aplicar poderá ser de 20 a 720 dias (cf. n.º 1 do art.º 105.º). Todavia, quando a entrega não efetuada seja superior a 50 000,00€ a pena de prisão poderá ir de um a cinco anos para as pessoas singulares e para as pessoas coletivas multa de 240 a 1200 dias conforme prevê o n.º 5 da mesma norma.

3.4.1.4 Crimes contra a Segurança Social

A propósito dos crimes contra a Segurança Social, podemos afirmar que, no nosso ordenamento jurídico, a criminalização de condutas atentatórias contra a Segurança Social é relativamente recente, uma vez que apenas por intermédio do Decreto-Lei n.º 140/95 de 14 de junho, que alterou o RJFNA, passaram a estar tuteladas penalmente as práticas lesivas dos interesses jurídicos da Segurança Social.

Também o RGIT veio consagrar, no seu corpo legislativo, os crimes contra a Segurança Social. Todavia, e tal como já tivemos oportunidade de referenciar, apenas consagrou o regime respeitante aos crimes contra a Segurança Social e deixou de fora o

¹⁶¹ Cf. LUMBRALES, Nuno, *O Abuso de Confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias*, Fiscalidade, n.º 13/14, 2003, p. 86.

¹⁶² Cf. BANDEIRA, Gonçalo de Melo; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Op.Cit.* P. 17.

regime correspondente às contraordenações contra a Segurança Social, *ex vi* do n.º 2 do art. 1.º.¹⁶³

Neste sentido e tal como já fomos adiantando, os crimes contra a Segurança Social são os seguintes: (i) fraude simples e fraude qualificada – *ex vi* art.º 106.º n.ºs 1 e 3, respetivamente; (ii) abuso de confiança simples e abuso de confiança qualificado – *ex vi* art.º 107.º.

Começemos pela fraude contra a Segurança Social. Esta, tem lugar nos termos preceituados no art.º 103.º do RGIT e encontra-se prevista no art.º 106.º do mesmo diploma, ainda que com pequenas nuances.

Ou seja, contrariamente ao que sucede na fraude fiscal, este é um crime específico, no sentido em que apenas podem ser autores as entidades empregadoras, os trabalhadores independentes e os beneficiários da Segurança Social que efetuem recebimento indevido de prestações sociais - cf. n.º 1 do art.º 106.º.

Além do mais, o legislador veio impor a exigência da intenção de obter uma vantagem patrimonial ilegítima de valor superior a 7 500,00€¹⁶⁴, quer seja para si ou para terceiro. Caso não seja atingido este limite mínimo, apenas haverá lugar a responsabilidade contraordenacional.

Por sua vez, o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social encontra-se p. e p. no art.º 107.º do RGIT e apenas difere do crime de abuso de confiança fiscal quanto ao seu objeto de ação, uma vez que o que está agora em causa são as deduções nas remunerações devidas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais das contribuições por estes devidas – cf. n.º 1 da referida norma.

Porém, com a introdução da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro¹⁶⁵, introduzindo no crime de abuso de confiança fiscal o limite da quantia superior a 7 500,00€ a partir do qual a conduta do agente é considerada crime, rapidamente se colocou

¹⁶³ Do exposto, e do preceituado no art.º 1.º podemos concluir que o RGIT procede a uma equiparação para efeitos sancionatórios, entre prestações tributárias e contribuições para a Segurança Social.

¹⁶⁴ Atente-se que no crime de fraude fiscal, este limite negativo da incriminação de carácter quantitativo têm o valor de 15 000,00€.

¹⁶⁵ Lei do Orçamento do Estado para 2009.

a questão de saber se tal limite seria também aplicável ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social.

Esta questão foi muito discutida nos Tribunais, e rapidamente se formaram duas posições opostas: uma defendia que o limite de 7 500,00€ constante do n.º 1 do art.º 105.º era aplicável ao tipo legal de crime de abuso de confiança em relação à Segurança Social; enquanto a outra sustentava a inaplicabilidade¹⁶⁶ de tal limite nesta matéria.

Não obstante o acima exposto, atualmente, no que à jurisprudência diz respeito, a questão atualmente encontra-se resolvida pelo Acórdão de FIXAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA N.º 8/2010¹⁶⁷, que decidiu “*fixar jurisprudência, no sentido de que a exigência do montante mínimo de (euro) 7500, de que o n.º 1 do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias - RGIT (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e alterado, além do mais, pelo artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) faz depender o preenchimento do tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, não tem lugar em relação ao crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto no artigo 107.º, n.º 1, do mesmo diploma*”.

4. Em especial, as medidas antiabuso

Tal como fomos percorrendo ao longo do ponto “3.3.” deste nosso contributo, o planeamento fiscal *extra-legem* não configura em si mesmo atos ilícitos e, por esse motivo, não é punido criminalmente. Não obstante, isso não significa que os referidos

¹⁶⁶ Para mais desenvolvimentos acerca dos argumentos que sustentavam a inaplicabilidade de tal limite, *vd.* o Ac. do Tribunal da Relação do Porto de 27 de maio de 2009, em que é relator José Piedade, proc. n.º 1760/06.0TDPRT na parte em que refere:

“*Em nosso entender, a não aplicabilidade da alteração à previsão do art. 105.º n.º 1 do RGIT, operada pela supracitada Lei Orçamental, ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, sustenta-se no seguinte:*

- *a remissão efectuada no art. 107º para o art. 105º, n.º 1 (e n.º 5), circunscreve-se à parte dessa norma respeitante à sanção aplicável, e não à descrição da conduta que preenche a infracção criminal (ou seja, à sua previsão, “Tatbestand”, na expressão Alemã consagrada) – argumento interpretativo decisivo;*

- *está-se perante dois tipos legais distintos, previstos em capítulos diferentes do RGIT, que pretendem tutelar diferentes bens jurídicos (no caso do crime que nos ocupa, o património da Segurança Social, assente, primordialmente, nas receitas provenientes das contribuições dos trabalhadores, efectivadas através do desconto, a cargo da entidade empregadora, nas respectivas remunerações);*

- *se o Legislador – não obstante a sua criticável técnica Legística - pretendesse aplicar a alteração ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, tê-lo-ia determinado expressamente, e não o fez”.*

¹⁶⁷ Cf. Ac. do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2010 de 03 de setembro de 2010, em que é relator J. Souto Moura, proc. n.º 6463/07.6TDLSB. L1 - A. S1.

atos devam ficar impunes, bem pelo contrário. Por isso, é neste contexto que, para “combater” o referido planeamento fiscal, surgem as medidas antiabuso.

Sem prescindir, não podemos deixar de referenciar, que tal como refere PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹⁶⁸ as “*cláusulas (ou medidas) antiabuso não resolvem, de forma alguma, a dificuldade de balizamento entre as práticas de planeamento legítimo e as práticas de planeamento abusivo*”.

Outrora, e até à entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12¹⁶⁹, o n.º 2 do art.º 63.º da LGT ¹⁷⁰ continha um definição de disposições antiabuso¹⁷¹ como sendo “*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*”. Todavia, tal conceção acabou por ser revogada.

Pelo exposto, chegou agora o momento deste nosso estudo em que é fulcral aferir o que é que pode ser levado a cabo para se “combater” o planeamento fiscal *extra-legem*, e, deste modo, obter as – tão almejadas – igualdade tributária e justiça na distribuição dos encargos fiscais

Passemos, por isso, para uma análise, em particular, de algumas medidas antiabuso (*anti-avoidance clauses* na linguagem anglo-saxónica) consagradas no ordenamento jurídico português, partindo já do pressuposto que neste se encontra regulada uma disposição geral antiabuso e diversas disposições antiabuso específicas.

4.1. Cláusula geral antiabuso

Como refere PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO¹⁷² “*durante muito tempo entendia-se que, por respeito ao princípio da legalidade fiscal, da igualdade e da justiça fiscal, a luta contra a evasão fiscal devia estar a cargo do legislador e não da*

¹⁶⁸ Cf. AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, *Op.Cit.*, p. 301

¹⁶⁹ Lei do Orçamento do Estado para 2012.

¹⁷⁰ Esta disposição legal refere-se aos procedimentos para a aplicação das normas antiabuso.

¹⁷¹ Ainda que para efeitos da LGT.

¹⁷² Cf. LEIRIÃO, Patrícia Meneses, *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, Porto, 2012, p.73.

Administração Fiscal, só cabendo ao legislador prevenir as situações de evasão fiscal". Por este motivo, normalmente, o legislador socorria-se do recorte legal dos factos tributários, da configuração legal dos tipos tributários e do recurso a presunções legais, enquanto que, por sua vez, à Administração Fiscal apenas competia executar as leis fiscais emanadas pelo legislador.

Atualmente o panorama modificou-se e a Administração Fiscal passou a *"dotar-se de mecanismos que efetivamente permitem exercer um significativo controlo sobre a gestão dos impostos"*¹⁷³, sendo disso exemplo paradigmático a cláusula geral antiabuso (doravante designada por CGAA), prevista no art.º 38.º, n.º 2 da LGT, e que tem o seu procedimento de aplicação consagrado no art.º 63º do CPPT.

Neste contexto, e conforme ensina ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA¹⁷⁴ a CGAA Portuguesa *"não é mais do que uma norma de sobreposição sobre todo o ordenamento fiscal, que permite, verificadas as condições e requisitos que consagra, alargar a incidência tributária desse ordenamento ou diminuir o recorte negativo ou exclusões de incidência operadas nesse ordenamento"*.

A CGAA vem sendo já utilizada em diversos ordenamentos jurídicos, como é o caso dos Estados Unidos da América, Alemanha, Holanda, França, Áustria, Bélgica, Canadá, Reino Unido e em Portugal – onde foi introduzida tardiamente ¹⁷⁵ – *"tem como objetivo principal reprimir os negócios anómalos que, embora lícitos, tenham como propósito exclusivo elidir a aplicação de regras tributárias"*¹⁷⁶.

Em Portugal, no ano de 1995 já se podia encontrar referências expressas a medidas antiabuso no ordenamento jurídico-fiscal, o que por si só já ia refletindo a importância e a atualidade que o combate às práticas fiscais abusivas ia paulatinamente conquistando na agenda económica internacional, muito por força do trabalho de estudo, análise e sensibilização desenvolvido, nomeadamente, pela OCDE e UE.

¹⁷³ Cf. *Ibid.*

¹⁷⁴ Cf. OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do Planeamento Fiscal, As cláusulas Gerais Anti-abuso e os Conflitos de Interesse, Op.Cit.* p.135.

¹⁷⁵ Quando comparado com a maioria dos ordenamentos jurídicos ocidentais onde, há muito, já vigorava uma cláusula deste tipo.

¹⁷⁶ Cf. GUERREIRO, Tiago Caiado, *O novo regime fiscal das SGPS. Como estruturar e organizar um processo de optimização fiscal*, Vida Económica, 2003, p. 85 *apud* AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal, Op.Cit.*, p. 51.

4.1.1. A evolução da cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico português (breves referências)

A CGAA surgiu, pela primeira vez, no ordenamento jurídico português, por intermédio da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro¹⁷⁷, tendo sido introduzida no art.º 32.º-A¹⁷⁸ do (então vigente) Código de Processo Tributário¹⁷⁹ (CPT). Porém, a inserção desta norma no CPT originou algumas críticas pela doutrina, que considerava que a CGAA deveria estar prevista na LGT, uma vez que, de acordo com o seu art.º 1.º, n.º 1, este diploma “*regula as situações jurídicas tributárias (...)*”. Certo é que o legislador atendeu às críticas, e através da lei n.º 100/99, de 26 de julho, introduziu a CGAA no art.º 38º da LGT. Porém, devemos salientar que a exata redação do art.º 32.º-A do CPT, foi refletida no art.º 38.º da LGT – entretanto aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, e cujo início de vigência se reporta a 01/01/1999 – através do aditamento do seu n.º 2 pela Lei n.º 100/99, de 26 de julho, com entrada em vigor em 01/08/1999.

Tínhamos então uma segunda versão da CGAA, desta vez no art.º 38.º da LGT que, sob a epígrafe “*Ineficácia de actos e negócios jurídicos*”, consagrava no seu n.º 2 o seguinte: “*são ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recaia sobre estes últimos*”. Acontece que esta nova redação da CGAA também levantou críticas na doutrina portuguesa, nomeadamente por parte de GONÇALO AVELÃS NUNES¹⁸⁰, que considerou – à época – que ficava “*em causa a adequação constitucional da norma do art. 38º, n.º 2, da LGT*”¹⁸¹.

Por um lado, a CGAA visa a salvaguarda do princípio da igualdade fiscal, do princípio da capacidade contributiva e do princípio da justiça social (princípios de onde se colhe a sua legitimidade legal). Todavia, como refere VITOR FAZENDEIRO “*não pode, porém, esquecer os limites formais de que o legislador constitucional rodeou o*

¹⁷⁷ Lei que aprovou o orçamento de estado de 1999.

¹⁷⁸ Com a seguinte redação:

“*Ineficácia dos negócios jurídicos*

A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes”.

¹⁷⁹ Aprovado pelo DL 154/91, de 23 de abril.

¹⁸⁰ Para maiores desenvolvimentos sobre o tema, vd. NUNES, Gonçalo Avelãs, *Op. Cit.*, pp. 53 e ss.

¹⁸¹ Cf. NUNES, Gonçalo Avelãs, *Op. Cit.*, p. 43.

sistema fiscal- falamos do princípio da legalidade fiscal, do princípio da segurança jurídica e do princípio da proteção da confiança”¹⁸². Na doutrina deste autor, é necessário que haja um equilíbrio/harmonização entre os valores formais e materiais – o que não ocorreu –, uma vez que (e tendo por referência a doutrina de CASALTA NABAIS) *“ela é demasiado ampla e sacrifica em demasia os valores formais do sistema fiscal uma vez que não fornece um critério determinável de distinção entre o legítimo tax planning e o abuso de direito*”¹⁸³; o que, no limite, poderia levar a que todas as operações de planeamento fiscal se encontrassem no âmbito de abrangência desta norma; sendo, em consequência, consideradas ineficazes.

Mais uma vez, sensível às críticas da doutrina, o legislador acolheu-as e formulou uma nova redação para o n.º 2 do art.º 38.º da LGT, através do art.º 13.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que visava a reforma da tributação do rendimento e adotava medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais. Com esta alteração, a redação do n.º 2 do art.º 38.º da LGT passou a ser a seguinte: *“são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”*.

Com esta alteração, o referido preceito passou a delimitar com maior precisão os contornos da CGAA e a distinção entre o planeamento fiscal *intra legem* e o abuso de direito em sede fiscal. Assim, e como refere VITOR FAZENDEIRO¹⁸⁴, esta nova redação aproximava-se *“dos objetivos que devem presidir à construção de uma cláusula geral anti-abuso. Erigindo e construindo o facto tributário, ligando-se a um sujeito passivo que revele uma determinada capacidade contributiva, a cláusula geral anti-abuso recorre para o efeito aos negócios que normalmente são utilizados para alcançar o fim*

¹⁸² Cf. FAZENDEIRO, Vítor, anotação ao art.º 38.º da LGT, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

¹⁸³ Cf. NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 4ª edição, 2006, Coimbra, p. 225 *apud* FAZENDEIRO, Vítor, anotação ao art.º 38º da LGT, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

¹⁸⁴ Cf. FAZENDEIRO, Vítor, anotação ao art.º 38º da LGT, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

económico associado a essa capacidade”. Assim sendo, se um contribuinte celebra um negócio jurídico essencial ou principalmente dirigido, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, esta vantagem fiscal será desconsiderada sob o ponto de vista fiscal, mantendo-se contudo, os efeitos civis do negócio.

4.1.2. A atual redação da cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico português e o seu procedimento de aplicação¹⁸⁵

A Lei n.º 32/2019, de 3 de maio veio transpor para o ordenamento jurídico português a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016 ¹⁸⁶, introduzindo alterações à LGT, ao CPPT e ao CIRC.

Das referidas alterações, destaca-se a muito significativa alteração à CGAA, quer no que ao seu regime diz respeito (art.º 38.º da LGT), quer quanto ao seu procedimento de aplicação (art.º 63.º do CPPT).

Relativamente ao regime legal da CGAA, as alterações consubstanciaram-se numa nova redação no n.º 2 do art.º 38.º da LGT e simultaneamente no aditamento de quatro novos números, passando o referido art.º 38.º a ter a seguinte redação:

“Artigo 38.º

Ineficácia de actos e negócios jurídicos

¹⁸⁵ Para maiores desenvolvimentos sobre o tema, *vd.* SCHWALBACH, Teresa Pala, ATAD Express #3: *alterações à cláusula geral anti-abuso*, publicações sérvulo, 02 de outubro 2019; ALMEIDA, Júlio, *A nova cláusula geral anti-abuso*, Jornal Económico & EY, 15 de maio de 2019 e ainda SANTIAGO, Bruno; PIMENTAL, Miguel Cortez; GOUVEIA, Maria; FERNANDES, João Miguel, *Fiscalidade das empresas alterações à cláusula geral antiabuso e ao código do IRC na sequência da transposição da diretiva antielisão*, Legal Alert, Morais leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados, 2019.

¹⁸⁶ Também conhecida como *Anti Tax Avoidance Directive* e que estabelece regras contra práticas de elisão fiscal consideradas lesivas no contexto da iniciativa *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) da OCDE.

1 - A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

2 - As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustrate o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

3 - Para efeitos do número anterior considera-se que:

a) Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;

b) Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.

4 - Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 2, nos casos em que da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica.

5 - Sem prejuízo do número anterior, quando o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções, devem aplicar-se as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária.

6 - Em caso de aplicação do disposto no n.º 2, os juros compensatórios que sejam devidos, nos termos do artigo 35.º, são majorados em 15 pontos percentuais, sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2011, de 5 de junho, na sua redação atual.”

4.1.2.1. Alteração de regime e de conceito

Da alteração ao referido n.º 2 do art.º 38.º da LGT, realçamos o facto de deixar de ser necessário identificar como finalidade principal a obtenção de uma vantagem fiscal, bastando, somente, identificar a finalidade de obtenção de vantagens fiscais entre as diversas finalidades principais que existam em torno da construção ou série de construções.

Além do mais, a anterior redação referia-se a “*atos ou negócio jurídicos*”, sendo que a nova redação passa a ser aplicável a “*construções ou séries de construções*”, conceito que não é definido. Sobre estas construções ou séries de construções apenas se refere o facto de que a construção pode ser constituída por mais de uma etapa ou parte – cf. alínea b) do n.º 3 do art.º 38.º da LGT – e que uma “*construção ou série de construções*” não é genuína se não for realizada por “*razões económicas válidas*” – cf. alínea a) do n.º 3 do art.º 38.º da LGT.

Nesta matéria, e tal como refere TERESA PALA SCHWALBACH¹⁸⁷, a CGAA passa ainda a utilizar um “*conceito do Direito Fiscal Europeu- o de “razões económicas válidas”- já utilizado noutras normas do Direito Fiscal Português, tal como a cláusula específica anti-abuso do regime de neutralidade fiscal consagrada no n.º 10 do art. 73º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*”. Atendendo a que este preceito não densifica este conceito, acreditámos que a sua interpretação seguirá a que tem sido feita ao longo dos anos pelo TJUE.

Neste contexto, a CGAA passa a aplicar-se nos seguintes termos: (i) a construções ou série de construções realizadas; (ii) que tenham como uma das finalidades principais obter uma vantagem fiscal; (iii) que tenham sido realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não sejam consideradas genuínas.

Ademais, prevê-se, no n.º 6 do art.º 38.º da LGT, que os juros compensatórios que sejam devidos em resultado de liquidações adicionais de imposto por via da aplicação da cláusula geral antiabuso sejam majorados em 15 pontos percentuais.

¹⁸⁷ Cf. SCHWALBACH, Teresa Pala, *Op.Cit.*

4.1.2.2. A especificidade das situações de retenção na fonte com carácter definitivo

O legislador, nos n.ºs 4 e 5 do art.º 38.º da LGT, vem ainda consagrar que, nos casos em que da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera jurídica do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica. Porém, sem prejuízo das situações em que o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções, situação em que deve aplicar-se as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária.

Não obstante, e tal como apontam TERESA PALA SCHWALBACH¹⁸⁸ e BRUNO SANTIAGO, MIGUEL CORTEZ PIMENTEL, MARIA GOUVEIA e JOÃO MIGUEL FERNANDES¹⁸⁹ o legislador não esclarece/não concretiza as situações/condições em que, eventualmente, deve considerar-se que o substituto tributário tem ou devesse ter conhecimento da “*construção ou série de construções*” que deu/deram origem à aplicação da CGAA, o que pode vir a contribuir para um aumento do grau de insegurança jurídica.

4.1.2.3. Alterações ao nível do procedimento tributário

Finalmente, a Lei n.º 32/2019, de 3 de maio veio operar mais algumas mudanças em termos procedimentais (nomeadamente no art.º 63.º do CPPT). As aludidas alterações tiveram como intuito essencial acomodar as alterações registadas no regime material da cláusula, razão pela qual não se registou uma alteração de paradigma no que ao funcionamento e tramitação diz respeito.

Salientemos, assim, as seguintes novidades: (i) passou a prever-se uma reclamação graciosa necessária para os contribuintes que pretendam contestar a

¹⁸⁸ Cf. SCHWALBACH, Teresa Pala, *Op.Cit.*

¹⁸⁹ Cf. SANTIAGO, Bruno; PIMENTAL, Miguel Cortez; GOUVEIA, Maria; FERNANDES, João Miguel, *Op.Cit.*

liquidação do imposto¹⁹⁰; (ii) nas situações de substituição tributária passou a ser obrigatória a realização de procedimento inspetivo dirigido quer ao beneficiário do rendimento, quer ao substituto tributário¹⁹¹.

4.2. Medidas específicas antiabuso

No ordenamento jurídico português, além da CGAA, existem ainda uma panóplia de cláusulas antiabuso específicas. Estas, contrariamente à CGAA, são cláusulas pensadas cirurgicamente para determinadas situações específicas e especiais, as quais podemos encontrar a propósito de variadíssimas situações e nos mais diversos diplomas pertencentes ao ordenamento jurídico-tributário português.

Atendendo ao princípio de que, no Direito, a norma especial derroga a norma geral (*lex specialis derogat legi generali*), perante as cláusulas específicas, a aplicação da CGAA torna-se, naturalmente, mais reduzida. Podemos mesmo afirmar que esta tem um carácter residual, sendo, por esse motivo, mais recorrente a aplicação das normas antiabuso específicas.

De notar que as medidas antiabuso específicas não existem somente a nível interno. Também ao nível externo/internacional surgem cláusulas antiabuso específicas, nomeadamente nas convenções bilaterais, celebradas entre os Estados, versando sobre dupla tributação, assim como nas diretivas em matéria tributária (v.g., Diretiva do IVA¹⁹²). Estas medidas visam a luta contra a fraude e a evasão fiscais.

4.2.1. Preços de transferência

A medida antiabuso específica “*preços de transferência*” encontra-se entre nós atualmente plasmada no art.º 63.º do CIRC¹⁹³, que possui uma redação ainda recente dada

¹⁹⁰ Cf. alínea b) do n.º 4 do art.º 63º do CPPT.

¹⁹¹ Cf. n.º 11 do art.º 63-º do CPPT.

¹⁹² Diretiva 2006/112/CE do conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

¹⁹³ A propósito das cláusulas antiabuso específicas presentes no CIRC (art.ºs 63.º a 67.º), é de realçar que estas medidas extravasam o âmbito do próprio diploma, uma vez que também se aplicam a contribuinte singulares, entidades isentas ou entidades sujeitas a regimes especiais.

por intermédio da Lei 119/2019, de 18 de setembro, diploma que alterou a redação de muitos números desta disposição e numerou ainda alguns outros.

Além da supracitada norma, sobre esta matéria, é ainda importante ter em consideração alguma legislação, designadamente, o art.º 138.º do CIRC (relativo aos acordos prévios sobre preços de transferência), a Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro (que versa sobre as regras de aplicação do regime dos preços de transferência) e, finalmente, a Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho (regulamento dos acordos prévios sobre os preços de transferência).

São diversos os conceitos que a doutrina elaborou para definir o que são os preços de transferência e, neste sentido, apresentámos aqui alguns deles. Por exemplo, o acórdão do TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL, tendo como referência a OCDE¹⁹⁴, prescreve que são preços de transferência aqueles “*pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, ativos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas*”. Ainda na senda do mesmo Acórdão e, desta feita, seguindo os ensinamentos de MARIA TERESA VEIGA¹⁹⁵, este dita que os preços de transferência são os “*(...) valores atribuídos a bens e serviços, pelas empresas relacionadas, nas trocas que efectuam entre si, incluindo as transferências de bens e as prestações de serviços que têm lugar no âmbito dos estabelecimentos e divisões independentes que integram a mesma unidade económica*”.

Voltando ao referido art.º 63.º do CIRC, esta cláusula tem como intuito sancionar o planeamento fiscal *extra legem*, “*designadamente através do controlo do abuso de liberdade na contratação do preço quando a fixação dos preços para as transações em causa ocorram entre entidades relacionadas, presumindo-se iuris tantum¹⁹⁶ o exercício de influência significativa que redundará na prática de preços anormais, comparativamente com o que ocorreria em situações normais de mercado*”¹⁹⁷

¹⁹⁴ Cf. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, Ministério das Finanças, Lisboa, 2002, p. 20 *apud* Ac. do Tribunal Central Administrativo do Sul de 14 de novembro de 2019 em que é relatora Tânia Meireles da Cunha, proc. n.º10/17.9BCLS.

¹⁹⁵ Cf. VEIGA, Maria Teresa, «*Preços de Transferência – Problemática geral*», *A Internacionalização da Economia e a fiscalidade*, DGCI, p. 401 *apud* Ac. do Tribunal Central Administrativo do Sul de 14 de novembro de 2019 em que é relatora Tânia Meireles da Cunha, proc. n.º10/17.9BCLSB.

¹⁹⁶ Ou seja, de forma ilidível – cf. art.º 350.º, n.º 2 do CC.

¹⁹⁷ Cf. BARROS, Miguel de Antas de; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Acordos Prévios sobre preços de transferência (breves notas)*, artigo de opinião e análise elaborado em 14/11/2019, no âmbito do projeto

A este propósito, dispõe o n.º 1 do art.º 63.º do CIRC que “*nas operações*¹⁹⁸ efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”. Deste modo, exige-se que, entre as entidades que se encontrem abrangidas pelo conceito de “*relações especiais*”, se pratiquem preços justos, de acordo com os critérios da independência ou da plena concorrência.

Mas, tal significa que os sujeitos passivos abrangidos por esta disposição não podem livremente estabelecer os preços que lhes aprouver? Não; em nossa opinião não significa isso. O que significa é que se o preço praticado não corresponder ao preço de mercado, terá de haver uma justificação válida, sendo que terão de ser efetuadas correções fiscais (ou extra contabilísticas), de modo a que o lucro fiscal seja o mesmo que teria sido conseguido caso tivesse sido praticado o preço de mercado. Todavia, não podemos esquecer que, muitas vezes, pode ser complicado encontrar o preço de mercado.

De notar que, no contexto da aplicação da norma referente aos preços de transferência (e outras), temos ainda que ter em conta o preceituado no art.º 63.º n.º 4 do CIRC, que refere que se considera que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado¹⁹⁹, designadamente, entre:

(a) Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;

editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço e ainda BARROS, Miguel de Antas de; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 63.º do CIRC, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

¹⁹⁸ Estas operações, nos termos do n.º 2 do art.º 63.º do CIRC, abrangem as operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objeto bens tangíveis ou intangíveis, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, bem como operações financeiras e operações de reestruturação ou de reorganização empresariais, que envolvam alterações da estruturas de negócio, a cessação ou renegociação substancial dos contratos existentes, em especial quando impliquem a transferência de bens tangíveis, intangíveis, direitos sobre intangíveis, ou compensações por danos emergentes ou lucros cessantes.

¹⁹⁹ O facto de se considerar verificado, faz com que se despolete imediatamente a aplicação deste regime.

(b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente²⁰⁰, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;

(c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, e respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes;

(d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha reta;

(e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;

(f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos do art.º 486.º do CSC;

(g) Entidades cujo relacionamento jurídico possibilita, pelos seus termos e condições, que uma condicione as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional;

(h) Uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Todavia, como referem MIGUEL DE ANTAS DE BARROS e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO “*é utópico pensarmos que será fácil encontrar um preço independente, de mercado*”²⁰¹, uma vez que existem poucos operadores económicos a

²⁰⁰ Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indireta no capital ou nos direitos de voto, nas situações em que não haja regras especiais definidas, são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do CSC – cf. n.º 5 do art.º 63.º do CIRC.

²⁰¹ Cf. BARROS, Miguel de Antas de; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 63.º do CIRC, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

atuar no mercado, e este funciona muitas vezes em situação de monopólio, oligopólio ou de concorrência monopolista.

Para nos ajudar a determinar esse preço “*independente*” o art.º 63.º, n.º 3, alínea b) do CIRC enumera um conjunto de métodos²⁰² transacionais e não transacionais, a saber: (i) Método do preço comparável de mercado²⁰³; (ii) Método do preço de revenda minorado²⁰⁴; (iii) Método do custo majorado²⁰⁵; (iv) Método do fracionamento do lucro²⁰⁶; e (v) Método da margem líquida da operação²⁰⁷.

Além dos métodos elencados, a alínea b) do n.º 3 do art.º 63.º do CIRC vem estabelecer que pode ainda ser utilizado outro método, técnica ou modelo de avaliação económica de ativos geralmente aceites, sempre que os métodos suprarreferidos não possam ser utilizados devido ao carácter único ou singular das operações ou à falta ou escassez de informações e dados comparáveis fiáveis relativos a operações similares entre entidades independentes, em especial quando as operações tenham por objeto direitos reais sobre bens imóveis, partes de capital de sociedades não cotadas, direitos de crédito e intangíveis.

Se mesmo assim a AT apurar que as transações entre entidades relacionadas se dão a preços sub ou sobre-declarados, os contribuintes podem proceder ao afastamento da ideia de situação abusiva através da apresentação de prova capaz e suficiente para demonstrar os factos que alegam. Assim, como facilmente se depreende, cabe ao contribuinte o ónus da prova, sendo que terá de provar que o preço praticado assentou numa base de transparência nas transações.

²⁰² Acerca deste tema, Cf. RODRIGUES, Maria Helena; CERDEIRA, Marco António; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Preços de Transferência: Revisão de Literatura e Análise sob o ponto de vista da Gestão e da Fiscalidade*, O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., Porto, 2018, vol. VIII, n.º 30, pp. 22 e 23.

²⁰³ Este método baseia-se na comparação dos preços praticados por entidades relacionadas com os preços praticados, em operações semelhantes, por entidades independentes.

²⁰⁴ Este método considera o preço de revenda praticado pela empresa, numa operação realizada com uma entidade independente.

²⁰⁵ Tal como o próprio nome sugere, neste método adota-se o critério do custo. Este método tem por base os custos suportados pelo fornecedor de um produto adicionada a margem de lucro bruto praticada numa operação comparável realizada com uma entidade independente.

²⁰⁶ Adequa-se a situações em que é difícil (ou impossível) encontrar operações comparáveis realizadas entre empresas independentes, baseando-se na análise funcional das entidades, em detrimento da comparabilidade das operações.

²⁰⁷ Aplicação semelhante aos métodos de revenda minorado e/ou custo majorado, mas que, neste caso, utiliza a margem líquida da empresa em vez da margem bruta das operações.

Em face do exposto, podemos desde já concluir que o procedimento dos preços de transferência não é de aplicação automática.

Caso não seja prestada prova capaz e suficiente, a AT pode (legitimamente) suspeitar de desvios e, desta feita, podemos estar perante uma situação de abuso que, nos termos do preceituado no art.º 63.º n.º 9 do CIRC²⁰⁸, pode levar a correções na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente ao que teria sido obtido se as operações se tivessem efetuado numa situação normal de mercado.

Podemos ainda afirmar que o preceito em análise pode ser entendido como uma regra geral subsidiariamente aplicável a todas as outras medidas previstas e reguladas no CIRC, nomeadamente, no que ao conceito de “*relações especiais*”, assim como aos de “*regime fiscal preferencial*” e “*regime fiscal claramente mais favorável*”, diz respeito.

Finalmente, a propósito dos preços de transferência, é ainda fundamental a cooperação e a boa fé do contribuinte *ex vi* n.º 6 do art.º 63.º do CIRC, uma vez que este deve cumprir todas as obrigações acessórias a que está obrigado, nos termos do preceituado nos n.ºs 6 e ss da mesma norma.

Acontece que, com vista ao afastamento desta presunção de abuso nos preços de transferência entre entidades relacionadas, “*o ónus da prova que impende sobre esses sujeitos passivos de imposto é bastante oneroso, pois o peso das obrigações acessórias daí decorrentes (cf. art.º 63.º, n.º6 e seguintes) será bastante significativo e terá custos de cumprimento bastante elevados*”²⁰⁹. Em sentido oposto, as obrigações acessórias que impendem sobre os sujeitos passivos “*poupam custos e esforços ao Estado*”²¹⁰ e, por sua vez, as empresas passam a ter de empenhar parte dos seus recursos (financeiros, humanos e materiais) no cumprimento das obrigações acessórias assim determinadas por lei e que estão ao serviço da AT. Todavia, o cumprimento das obrigações acessórias (preenchimento do ónus) será fundamental, no sentido de afastar a ideia de abuso e as consequentes correções à matéria coletável que culminam, designadamente, no agravamento do imposto a pagar.

²⁰⁸ *Vd.* ainda os n.ºs 13 e 14 do mesmo preceito.

²⁰⁹ Cf. RODRIGUES, Maria Helena; CERDEIRA, Marco António; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Op.Cit.* p. 20.

²¹⁰ Cf. *Ibid.*

Neste âmbito, pretendemos ainda destacar (ainda que de forma sumária) as obrigações declarativas – relacionadas com os preços de transferência – a que estão adstritos os sujeitos passivos que pratiquem operações comerciais e ou financeiras com entidades relacionadas.

Assim, são obrigações declarativas relacionadas com os preços de transferência:

(a) No âmbito da IES²¹¹ (Informação Empresarial Simplificada) – cf. n.º 7 do art.º 63.º e art.º 121.º, ambos do CIRC: (i) Quadro 10 do Anexo A: Relativo às operações realizadas pelo sujeito passivo de IRC com entidades relacionadas residentes em Portugal; (iii) Quadro 3 do Anexo H: Relativo às operações realizadas pelo sujeito passivo de IRC com entidades relacionadas não residentes em Portugal; (iv) Quadro 9 do Anexo I: Relativo às operações realizadas pelo sujeito passivo de IRS com entidades relacionadas residentes em Portugal e/ou com não residentes.

(b) No âmbito da Declaração Modelo 22 de IRC²¹² – cf. n.º 8 do art.º 63.º e art.º 120.º, ambos do CIRC: (i) Quadro 07: Ajustamento positivo do lucro tributável decorrente da inobservância do princípio da plena concorrência em operações com entidades não residentes.

(c) No tocante ao Dossier Preços de Transferência²¹³ – cf. n.º 6 do art.º 63.º e art.º 130.º, ambos do CIRC: (i) Documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, a qual deve integrar o Dossier Fiscal da Empresa.

O não cumprimento do regime de preços transferência, bem como das obrigações declarativas subjacentes, é alvo de sanções, designadamente através de uma sanção específica para a falta de apresentação da documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência (cf. n.º 6 do art.º 63.º e art.º 130.º, ambos do CIRC), encontrando-se a referida sanção plasmada no n.º 6 do art.º 117.º do RGIT (contraordenação de falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações). Além da referida sanção, podem ainda ser aplicadas sanções pela omissão ou inexatidão de dados na declaração anual, *ex vi* art.º 119.º do

²¹¹ Aplicável a todas as entidades, independentemente da sua dimensão.

²¹² Aplicável a todas as entidades, independentemente da sua dimensão.

²¹³ Não aplicável a entidades com volumes de vendas e outros rendimentos inferiores a 3 000 000,00€, *ex vi* n.º 3 do art.º 13.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro.

RGIT, e pela não indicação dos ajustamentos positivos na Declaração Modelo 22, *ex vi* art.º 114.º do RGIT.

4.2.1.1. Dossier (fiscal) sobre Preços de Transferência

O dossier preços de transferência que, como vimos no ponto anterior, contém a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, é de elaboração obrigatória para os sujeitos passivos que, no exercício anterior, tenham atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos igual ou superior a 3 000 000,00€, e encontra o seu regime previsto nos art.ºs 13.º a 16.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro.

No aludido processo de documentação fiscal²¹⁴ terá de constar o dossier preços de transferência (cf. n.º 6 do art.º 63.º do CIRC e n.º 2 do art.º 13.º da referida Portaria), devendo o dossier conter detalhes sobre a política da empresa, como é o caso da política de preços, a margem de lucro obtida com a transação dos produtos, a identificação dos clientes e fornecedores mais habituais, detalhes quanto ao processo produtivo, *inter alia*.

Como referem MARIA HELENA RODRIGUES, MARCO ANTÓNIO CERDEIRA e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO²¹⁵, *“existindo tal documentação e estando os dados devidamente organizados, o contribuinte terá pretensas divergências de preços detalhadas e eventualmente justificadas devidamente, revertendo para a Administração Fiscal a tarefa de provar (inversão do ónus da prova) por que razão (quando seja caso disso) pretende tributar de forma diferente daquela que decorreria dos elementos evidenciados na documentação apresentada pelo contribuinte. Na eventualidade de, pelo contrário, não existir a dita documentação organizada, a Administração Tributária poderá proceder a correções à matéria coletável (caso assim o entenda), nomeadamente emitindo liquidações adicionais, cabendo depois ao sujeito passivo (caso discorde dessas correções) a difícil prova de que não incorreu em situação de abuso, com todas as consequências que daí poderão advir”*.

²¹⁴ Exigido pelo art.º 130.º do CIRC.

²¹⁵ Cf. RODRIGUES, Maria Helena; CERDEIRA, Marco António; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Op.Cit.* p. 20.

4.2.1.2. Acordos Prévios Sobre Preços de Transferência (APPT)²¹⁶

Conforme prescreve o legislador no preâmbulo da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho, “*a possibilidade de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência (APPT) foi introduzida pelo artigo 128.º-A, aditado pelo artigo 49.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro*”. Todavia, e fruto das alterações legislativas que se seguiram, atualmente, acerca dos APPT devemos ter em consideração o art.º 138.º do CIRC, com a epígrafe “*acordos prévios sobre preços de transferência*”, bem como a Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho²¹⁷, que regula os procedimentos de celebração de APPT.

O art.º 138.º do CIRC foi também alterado pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, e insere-se no capítulo relativo às chamadas “*garantias dos contribuintes*”, tendo surgido pela primeira vez no ordenamento jurídico português por intermédio da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro²¹⁸ “*tendo como objetivo concretizar a ideia iniciada em 2001 (por intermédio da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro)*”²¹⁹, na qual, à época, se assumia que “*o sistema fiscal estará, a médio prazo, em condições de poder acolher a recomendação da OCDE, no sentido de regulamentar a possibilidade de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência*”.

Tal como expôs o legislador no preâmbulo da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho, “*os acordos prévios têm como primeira finalidade proporcionar às empresas uma base de segurança jurídica e de certeza mediante a fixação prévia dos métodos a utilizar na determinação dos preços de transferência com respeito do princípio de plena concorrência, garantindo, em simultâneo, a eliminação da dupla tributação quando revestem carácter bilateral ou multilateral*”. Neste sentido, o legislador deu os primeiros passos no sentido de um verdadeiro processo de mediação, que coloca de um lado a AT e do outro o contribuinte, tendo como finalidade primordial a diminuição da incerteza nas relações estabelecidas entre o contribuinte e a AT.

²¹⁶ Ou, na terminologia da OCDE, “*Advance Pricing Arrangements*” (APA).

²¹⁷ Aplicável por remissão do n.º 10 do art.º 138.º do CIRC.

²¹⁸ Lei do Orçamento do Estado para 2008.

²¹⁹ Cf. BARROS, Miguel de Antas de e AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Acordos Prévios sobre preços de transferência (breves notas)*, artigo de opinião e análise elaborado em 14/11/2019, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

Desta feita, o contribuinte passou a deter a faculdade de, com carácter prévio, solicitar à AT uma clarificação de todos os requisitos e condições referentes à matéria dos preços de transferência²²⁰.

A tramitação destes acordos compreende quatro fases, a saber: (i) Fase preliminar²²¹ – cf. art.º 4.º da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho; (ii) Fase da apresentação da proposta de acordo²²² – cf. art.ºs 5.º e 6.º da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho; (iii) Fase da avaliação da proposta²²³ – cf. art.ºs 7.º a 10.º da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho; e (iv) Fase da conclusão do acordo²²⁴ – cf. art.ºs 11.º a 14.º da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho.

Os APPT podem ainda revestir duas modalidades distintas, designadamente: unilaterais²²⁵, quando os acordos são celebrados entre um ou mais sujeitos passivos de IRS ou IRC e a AT; ou bilaterais/multilaterais²²⁶, quando abrangem um primeiro acordo entre os referidos sujeitos passivos e a AT e, ainda, um outro acordo com outra ou outras Administrações Fiscais, respeitando os procedimentos amigáveis previstos nos acordos sobre a dupla tributação. Sobre estes últimos, MIGUEL DE ANTAS DE BARROS e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO²²⁷ referem que “*via de regra, defende-se que serão preferíveis os acordos multilaterais, pois os bilaterais não garantem a eliminação da dupla tributação dos lucros*”.

Nos termos do preceituado no n.º 2 do art.º 138.º do CIRC, sempre que o sujeito passivo pretenda incluir no âmbito do acordo operações com entidades com as quais

²²⁰ *Vd. o n.º 1 do art.º 138.º do CIRC quando refere: “Os sujeitos passivos podem solicitar à Direcção-Geral dos Impostos (Atualmente designa-se por AT) (...), a celebração de um acordo que tenha por objecto estabelecer, com carácter prévio, o método ou métodos susceptíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efectuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis”.*

²²¹ Nesta primeira fase, o contribuinte/sujeito passivo deve solicitar, por escrito, uma avaliação prévia da situação e das implicações do acordo.

²²² Nesta segunda fase, devem ser subscritas as operações abrangidas.

²²³ Nesta fase, deve ser facultada à AT toda a documentação relativa à política de preços adotada.

²²⁴ Por último, o acordo entrará em vigor, todavia, com efeitos retroativos (ou seja, a produção dos efeitos retroage à data indicada no acordo) e meramente declarativos (ou seja, produzem efeitos somente entre as partes) – cf. n.º 1 do art.º 15.º da Portaria n.º 620-A/2008 de 16 de julho.

²²⁵ Cf. alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho.

²²⁶ Cf. alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho.

²²⁷ Cf. BARROS, Miguel de Antas de; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Acordos Prévios sobre preços de transferência (breves notas)*, artigo de opinião e análise elaborado em 14/11/2019, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

existam relações especiais residentes em país com o qual tenha sido celebrada uma convenção para evitar a dupla tributação, e pretenda que o acordo tenha caráter bilateral ou multilateral, deve solicitar que o pedido seja submetido às respetivas autoridades competentes no quadro do procedimento amigável a instaurar para o efeito.

A Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho estabelece, no seu art.º 1.º, que os APPT visam “*garantir a um sujeito passivo de IRS e de IRC a aceitação pela administração fiscal do método ou métodos para a determinação dos preços de transferência das operações vinculadas, tal como definidas no artigo 2.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, em conformidade com o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 58.º do Código do IRC (atual n.º 1 do art.º 63º do CIRC), para um período determinado*”.

Para que se consiga levar a bom porto o APPT, é necessário que o pedido que é dirigido ao diretor-geral da AT vá munido de uma robusta fundamentação, bem como de suficiente prova documental (cf. alínea a) do n.º 3 do art.º 138.º do CIRC), caso contrário poderá ficar em causa a celebração do mesmo. Além do mais, nos termos da alínea b) do mesmo número e artigo, devem identificar-se as operações abrangidas²²⁸ e o respetivo período de duração²²⁹.

No caso de o acordo implicar diferentes entidades, este terá de ser subscrito por todas – cf. alínea c) do n.º 3 do art.º 138.º do CIRC.

O acordo deve ainda conter uma declaração do sujeito passivo sobre o cumprimento do dever de colaboração com a administração tributária na prestação de informações e, bem assim, o fornecimento da documentação necessária sem que possa ser oposta qualquer regra de sigilo profissional ou comercial, devendo ainda o sujeito passivo fornecer os elementos necessários, nos termos do disposto no n.º 12 do art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 maio, na sua redação atual, para, sendo o caso, a AT assegurar a troca obrigatória e automática de informações, ao abrigo da cooperação administrativa entre autoridades competentes dos Estados-Membros da UE ou com outras jurisdições (cf. , respetivamente, as alíneas d) e e) do n.º 3 do art.º 138.º do CIRC).

Ademais, nos termos do preceituado no n.º 4 do suprarreferido artigo, o acordo alcançado entre a AT e as autoridades competentes de outros países, quando for o caso, é

²²⁸ O APPT pode abranger todas ou apenas algumas das transações efetuadas.

²²⁹ Cf. art.º 15.º da portaria 620-A/2008, de 16 de julho.

reduzido a escrito e os respetivos termos são comunicados ao sujeito passivo, para o efeito de manifestar, por escrito, a sua aceitação.

O acordo é confidencial e as informações transmitidas pelo sujeito passivo no processo de negociação estão protegidas pelo dever de sigilo fiscal, devendo conter, designadamente, o método ou os métodos adotados, as operações abrangidas, os pressupostos de base, as condições de revisão, de revogação e de prorrogação e o prazo de vigência, que não pode ultrapassar quatro anos – cf. n.º 5 e 6 do art.º 138.º do CIRC.

Por sua vez, o n.º 7 do mesmo preceito estabelece que, não havendo alterações na legislação aplicável nem variações significativas das circunstâncias económicas e operacionais e demais pressupostos de base que fundamentam os métodos, a AT fica vinculada a atuar em conformidade com os termos estabelecidos no acordo. Além do mais, os sujeitos passivos não podem reclamar ou interpor recurso do conteúdo do acordo, o que naturalmente se compreende pelo simples facto de estarmos perante um acordo (cf. n.º 8 do art.º 138.º do CIRC).

Finalmente, dispõe o n.º 9 do art.º 138.º do CIRC que os sujeitos passivos que tenham requerido a celebração de APPT ficam obrigados a comunicar à AT qualquer alteração aos elementos transmitidos no pedido inicial que seja relevante para efeitos da troca obrigatória e automática de informações ao abrigo da cooperação administrativa.

Segundo os ensinamentos de CLOTILDE CELORICO PALMA²³⁰ “*a celebração destes acordos prévios traduz-se num fator de segurança para as administrações fiscais e para os contribuintes, introduzindo uma maior transparência nos sistemas fiscais, tornando mais previsível o regime da operações internacionais, consubstanciando-se, consequentemente, num fator de competitividade do sistema*”.

Na nossa ótica, os APPT apresentam algumas vantagens, designadamente: (i) Nas operações que são abrangidas por estes acordos, é suprimida a incerteza, que poderia existir, relativamente ao regime fiscal aplicável; (ii) Os sujeitos passivos, durante o período de vigência do acordo, podem prever os seus encargos fiscais com as operações que foram objeto do acordo; (iii) Os sujeitos passivos, durante o período de vigência do acordo, não necessitam de preparar a documentação de suporte para a transação que foi

²³⁰ Cf. PALMA, Clotilde Celorico, *A introdução dos acordos prévios de preços de transferência na legislação fiscal portuguesa*, revista da OTOC n.º 103, outubro, 2008, p. 52.

objeto do acordo²³¹, e além disso, a transação fica fora do âmbito de fiscalização e livre de penalidades; (iv) Nos acordos bilaterais e multilaterais, é ainda excluída a possibilidade de dupla tributação.

Por outro lado, a título de desvantagem, os APPT tornam-se um processo oneroso²³², muito trabalhoso e demorado para a AT (e para o contribuinte).

4.2.2. Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

A correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis é uma outra medida antiabuso específica e encontra-se prevista, no ordenamento jurídico português, no art.º 64.º do CIRC.

Esta cláusula foi introduzida no referido código por intermédio do DL n.º 287/2003, de 11 de novembro²³³ que procedeu nessa altura a algumas alterações ao CIRC, tendo nomeadamente introduzido esta medida, mediante o aditamento do, à data, art.º 58.º-A ao CIRC²³⁴.

Acerca desta matéria, dispõe o n.º 1 do art.º 64.º do CIRC que os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável²³⁵, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do IMT ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

Por sua vez o n.º 2 da mesma disposição legal estabelece que, sempre que, nas referidas transmissões onerosas, o valor constante do contrato seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

²³¹ Cf. art.º 19.º da Portaria n.º 620-A/2008, de 18 de julho.

²³² Acerca das taxas de que são objeto os APPT, *vd.* o art.º 16.º da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho.

²³³ Diploma que aprovou o CIMI e o CIMT.

²³⁴ Atual art.º 64.º do CIRC.

²³⁵ Nos termos do CIRC.

Nas transmissões de imóveis abaixo dos respetivos VPT's, o sujeito passivo alienante deve efetuar uma correção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o VPT definitivo do imóvel e o valor constante do contrato, sendo que o sujeito passivo adquirente adota o VPT definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel, tal como resulta, respetivamente das alíneas a) e b) do art.º 64.º do CIRC.

Analisando a *ratio legis* desta norma antiabuso, verificámos que esta visa mitigar os efeitos nefastos resultantes de eventuais simulações de preços acordadas entre compradores e vendedores, através de correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis. Aliás, e tal como referem ABÍLIO SOUSA e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO²³⁶, *“tal situação entende-se em virtude de, apesar de não termos aqui qualquer tipo de ilícito, poder eventualmente existir uma situação de abuso, cujas consequências serão então as correções à matéria tributável; neste caso, correções ao valor de transmissão dos direitos reais sobre os bens imóveis em questão, valores esses que irão influir na determinação do valor da matéria coletável”*.

Se o VPT definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do período de tributação a que respeita a transmissão, os sujeitos passivos devem entregar a declaração de substituição durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos, conforme o previsto no n.º 4 da disposição que aqui nos encontramos a analisar.

No caso de existir uma diferença positiva entre o VPT definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o sujeito passivo adquirente deve comprovar, no processo de documentação fiscal previsto no art.º 130.º do CIRC, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3 do art.º 64.º do CIRC, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

Todavia, a utilização deste mecanismo não invalida a possibilidade de a AT proceder, nos termos previstos na lei, a correções ao lucro tributável sempre que disponha

²³⁶ Cf. SOUSA, Abílio; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 64.º do CIRC, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

de elementos que comprovem que o preço efetivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado.

4.2.2.1. Prova do preço efetivo na transmissão de imóveis

Atendendo à impossibilidade legal da consagração de presunções inilidíveis em normas de incidência tributária, *ex vi* art.º 73.º da LGT²³⁷, surge, no nosso ordenamento jurídico, a possibilidade de se fazer prova do preço efetivo na transmissão de bens imóveis. Neste sentido, surge o art.º 139.º do CIRC²³⁸, preceito que permite, deste modo, aos sujeitos passivos de IRC provar que os preços praticados são efetivamente inferiores aos VPT, obviando assim à aplicação do disposto no art.º 63.º, n.º 2 do CIRC (relativo à correção do valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis).

Neste seguimento, o n.º 1 do referido art.º 139.º estabelece que, se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao VPT que serviu de base à liquidação do IMT, não será aplicável o n.º 2 art.º 64º do CIRC ou, dito de outro modo, não será o VPT considerado como valor de realização/aquisição, conforme aplicável. Através desta norma, o legislador coloca o ónus probatório sobre o contribuinte.

Para este efeito, acrescenta ainda o n.º 2 – que apresenta um exemplo concreto que poderá ser subsumível ao que prescreve o n.º 1 – que o sujeito passivo pode, designadamente, demonstrar que os custos de construção foram inferiores aos fixados na Portaria n.º 1119/2009, de 30 de setembro, caso em que ao montante dos custos de construção deverão acrescer os demais indicadores objetivos previstos no CIMI para determinação do VPT²³⁹.

A prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao VPT que serviu de base à liquidação do IMT, deve ser

²³⁷ Esta norma, que sob epígrafe dispõe “*presunções*” prevê que “*as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*”.

²³⁸ Anterior art.º 129.º, na redação do CIRC em vigor previamente ao DL n.º 159/2009, de 13 de julho.

²³⁹ A respeito dos “*indicadores objetivos previstos no CIMI para determinação do VPT*”, *vd.* o art.º 7.º (acerca da determinação do VPT em geral), o art.º 37 e ss (acerca da determinação do VPT nos prédios urbanos) e, finalmente, os art.ºs 17.º e ss (para os prédios rústicos) – todos os artigos aqui elencados são referentes ao CIMI.

efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente, e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o VPT já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos – cf. n.º 3 do art.º 139.º do CIRC.

Este pedido tem efeito suspensivo da liquidação²⁴⁰ e o seu procedimento rege-se pelo disposto nos art.ºs 91.º e 92.º, ambos da LGT, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do art.º 86.º da mesma lei. Assim, por força destas remissões, à prova – feita por requerimento – é aplicável *mutatis mutandis* o mecanismo previsto na LGT para o pedido de revisão da matéria coletável, e poderá ainda ser invocada qualquer ilegalidade da impugnação do ato tributário de liquidação quando a avaliação tenha sido efetuada com base na avaliação indireta²⁴¹.

Neste procedimento, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respetivos administradores ou gerentes, referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo, para o efeito, ser anexados os correspondentes documentos de autorização – cf. n.ºs 4 a 6 do art.º 139.º do CIRC. Desta forma, este preceito orienta-nos para a derrogação do sigilo bancário²⁴², uma vez que é uma das muitas situações em que o sigilo bancário será levantado.

Finalmente, prescrevem os n.ºs 7 e 8 da supracitada norma que a impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correções efetuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do art.º 64.º ou, se não houver lugar a liquidação, das correções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido de prova do preço efetivo na transmissão de imóveis (previsto no n.º 3 do art.º 139.º do CIRC), não havendo lugar a reclamação graciosa. Ademais, a impugnação do ato de

²⁴⁰ Todavia, apenas na parte correspondente à diferença positiva entre o valor constante no contrato e o VPT definitivo do imóvel.

²⁴¹ Note-se, porém, que esta última possibilidade não será aplicável em caso de tributação com base em acordo obtido em sede de procedimento de revisão de matéria coletável *ex vi* n.º 4 do art.º 86.º, *in fine*, da LGT.

²⁴² Acerca da derrogação do sigilo bancário, poderá ser útil o que a LGT prevê a este propósito, nos art.ºs 63.º-A, 63.º-B, 63.º-C, 64.º e 64.º-A, assim como o disposto no capítulo V do CPPT (acerca dos “meios processuais acessórios”), com especial incidência nos art.ºs 146.º-A, 146.º-B, 146.º-C e 146.º-D, que regulam o processo especial de derrogação de sigilo bancário; bem como, finalmente, os art.ºs 91.º e 115.º do RGIT).

fixação do VPT, prevista nos art.ºs 77.º do CIMI e 134.º do CPPT, não tem efeito suspensivo quanto à liquidação do IRC, nem suspende o prazo para dedução do pedido de demonstração previsto no art.º 139.º do CIRC.

4.2.3. Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

Se, por um lado, as entidades fiscalmente residentes em Portugal estão sujeitas a uma obrigação pessoal, ou seja, pagam IRC pela totalidade dos seus rendimentos (quer sejam obtidos em território português, quer sejam obtidos no estrangeiro); por outro lado, as entidades não residentes estão sujeitas a uma obrigação real, ou, dito de outro modo, pagam IRC apenas relativamente aos rendimentos obtidos em território português (critério de conexão da tributação na fonte).

Assim sendo, nas entidades fiscalmente não residentes em Portugal, os rendimentos auferidos ficam sujeitos a tributação no seu país de residência e no país de obtenção dos mesmos, podendo beneficiar de um regime fiscal privilegiado, excetuando, naturalmente, as situações em que as sociedades não residentes procedam a uma distribuição de dividendos aos sócios. Deste modo, a tributação dos dividendos de qualquer sócio ou empresa em relação especial com aquela sociedade no seu país de residência encontrar-se-ia dependente da sua distribuição.

Passando a um exemplo prático, uma sociedade residente em Portugal com uma filial num dos países, territórios ou regiões com regimes de tributação privilegiada ou claramente mais favoráveis, não poderia ser tributada pelo Estado português até ao eventual momento da distribuição de dividendos, e, concomitantemente, no Estado de residência da sociedade afiliada, os lucros seriam submetidos a uma taxa reduzida de tributação.

Perante este cenário, foi através do DL n.º 37/95 de 14 de fevereiro que se introduziu no CIRC e no CIRS a legislação sobre *controlled foreign companies*. Nos dias

que correm, a imputação de rendimentos de entidades²⁴³ não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado encontra o seu regime plasmado no art.º 66.º do CIRC²⁴⁴.

Todavia, a norma em apreço foi profundamente alterada pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio. Esta alteração teve como intuito reforçar o combate às práticas de elisão fiscal, através da transposição da Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 16 de julho.

Assim, segundo o preceituado no n.º 1 do art.º 66 do CIRC, os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades. Ou, dito de outro modo, o referido art.º 66.º prevê a tributação aos sócios por lucros não repatriados (regime de imputação), possibilitando a tributação, no estado de residência, dos lucros (ainda que não distribuídos) das sociedades instaladas em paraísos fiscais, ou regimes fiscais privilegiados, detidas por sócios não residentes.

Vejamos, agora, o que o legislador entende por entidades não residentes em território português e submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.

Dispõe o n.º 6 do preceituado art.º 66.º, que se considera que uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando:

(a) O território da mesma constar da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças²⁴⁵; ou

(b) O imposto sobre os lucros efetivamente pago seja inferior a 50 % do imposto que seria devido nos termos do CIRC.

²⁴³ Com a Lei do Orçamento de estado de 2012 (Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro), o âmbito subjetivo da norma foi alargado para qualquer entidade não residente, passando a abranger também outro tipo de estruturas de cooperação ou ação comum, como associações, fundações, agrupamentos complementares de empresas, ou qualquer outro ente distinto e independente, mesmo que juridicamente não observe nenhuma forma societária tipificada em Portugal.

²⁴⁴ Na redação do CIRC em vigor previamente à republicação de 2010 (redação que vigorou até 31/12/2009) a imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado tinha o seu regime plasmado no art.º 60.º.

²⁴⁵ Portaria n.º 150/2004 de 13 de fevereiro.

O regime em apreço não se aplica quando a entidade não residente em território português seja residente ou esteja estabelecida noutro Estado membro da UE ou num Estado membro do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE, e o sujeito passivo demonstre que a constituição e funcionamento da entidade correspondem a razões económicas válidas e que esta desenvolve uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, com recurso a pessoal, equipamento, ativos e instalações – cf. n.º 14 do art.º 66.º do CIRC.

Podemos desta forma concluir que esta norma antiabuso específica foi introduzida no ordenamento jurídico português com o desígnio de evitar situações de acumulação de rendimentos, promovidas por entidades residentes, em entidades por eles controladas, sociedades-base sediadas em territórios que lhes concedem um regime fiscal privilegiado, com o único propósito de diferir ou eliminar a tributação no país de residência dos sócios, ou seja, em Portugal.

4.2.4. Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento²⁴⁶

No caso *sub judice*, isto é, no que toca à limitação da dedutibilidade de gastos de financiamento, deparamo-nos com mais uma medida antiabuso específica que, desta feita, encontra o seu regime plasmado no art.º 67.º do CIRC. O regime da limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento²⁴⁷ veio substituir o regime que vigorava até

²⁴⁶ A este respeito *vd.* SOUSA, Abílio; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 67.º do CIRC, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

²⁴⁷ No que a esta medida diz respeito, considera-se gastos de financiamento “os juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazos ou quaisquer importâncias devidas ou imputadas à remuneração de capitais alheios, abrangendo, designadamente, pagamentos no âmbito de empréstimos participativos e montantes pagos ao abrigo de mecanismos de financiamento alternativos, incluindo instrumentos financeiros islâmicos, juros de obrigações, abrangendo obrigações convertíveis, obrigações subordinadas e obrigações de cupão zero, e outros títulos assimilados, amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos, encargos financeiros relativos a locações financeiras, depreciações ou amortizações de custos de empréstimos obtidos capitalizados no custo de aquisição de elementos do ativo, montantes calculados por referência ao retorno de um financiamento no âmbito das regras em matéria de preços de transferência, montantes de juros nocionais no âmbito de instrumentos derivados ou de mecanismos de cobertura do risco relacionados com empréstimos obtidos, ganhos e perdas cambiais relativos a empréstimos obtidos e instrumentos associados à obtenção de financiamento, bem como comissões de garantia para acordos de financiamento, taxas de negociação e

então, que era o de subcapitalização²⁴⁸. Esta mudança foi implementada pelo art.º 191.º da lei do orçamento do Estado (OE) para 2013, aprovado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

Segundo o relatório do orçamento do Estado para 2013²⁴⁹, foi criado um novo regime de limitação da dedutibilidade dos gastos de financiamento “*de forma a promover a redução do endividamento excessivo da economia e a mitigar a histórica propensão do sistema fiscal para privilegiar o financiamento da atividade económica através de dívida (...)*” O mesmo relatório refere que este regime, impõe, de uma forma gradual, um esforço de reajustamento às empresas por via da sua recapitalização.

Deste modo, a referida medida introduziu uma regra de limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos, sendo aplicável a todos os sujeitos passivos de IRC que disponham de estabelecimento estável em Portugal, ou seja, aplica-se mesmo tratando-se de entidades não residentes, que possuam este tipo de instalação fixa (cf. n.º 9 do art.º 67.º do CIRC).

Não obstante o supra mencionado, encontram-se excluídas deste regime as entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, bem como as sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras ou empresas de seguros (cf. n.º 11 do art.º 67.º do CIRC²⁵⁰), o que se justifica em virtude da aludida supervisão.

Consideram-se gastos de financiamentos líquidos “*os gastos de financiamento que concorram para a formação do lucro tributável após a dedução, até à respetiva concorrência, do montante dos juros e outros rendimentos de idêntica natureza, sujeitos e não isentos*”, de acordo com a definição legal estipulada na alínea b) do n.º 12 do art.º 67.º do CIRC.

gastos similares relacionados com a obtenção de empréstimos” – cf. alínea a) do n.º12 do art.º 67.º do CIRC.

²⁴⁸ O regime de subcapitalização também se encontrava previsto no art.º 67.º do CIRC e tinha sido introduzido no nosso ordenamento jurídico em 1996, tendo como objetivo primordial impedir o endividamento excessivo com uma entidade que não fosse residente em território português ou em outro Estado-Membro da UE com a qual existissem relações especiais.

²⁴⁹ Relatório do orçamento do Estado para 2013, p. 61.

²⁵⁰ Este preceito foi recentemente alterado pela Lei n.º 24/2020, de 6 de julho que excluiu das exceções as sociedades de titularização de créditos constituídas nos termos do DL n.º 453/99, de 5 de novembro.

Via de regra, com este novo regime, os gastos de financiamento líquidos são dedutíveis até à concorrência do maior dos seguintes limites: 1.000.000,00 € ²⁵¹ ou 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos²⁵² (cf. n.º1 do art.º 67.º do CIRC). O resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos corresponde ao lucro tributável ou prejuízo fiscal sujeito e não isento, adicionado dos gastos de financiamento líquidos e das depreciações e amortizações que sejam fiscalmente dedutíveis, conforme prevê o n.º 13 do art.º 67.º do CIRC.

Olhando para estes limites, depreendemos que, apesar de a contabilidade ser o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável, a verdade é que, nesta situação em concreto, não são fiscalmente dedutíveis todos os valores constantes na informação contabilística, o que demonstra algumas diferenças entre a fiscalidade e a contabilidade.

Sem prescindir, note-se que os gastos de financiamento considerados excessivos num determinado período de tributação poderão ser dedutíveis nos cinco períodos seguintes, desde que não se ultrapassem os limites suprarreferidos – cf. n.º 2 do art.º 67.º do CIRC.

Quando os gastos de financiamento deduzidos sejam inferiores a 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos, a parte não utilizada deste limite acresce ao montante máximo dedutível, até ao 5.º período de tributação posterior – cf. n.º 3 do art.º 67.º do CIRC.

A este respeito, o n.º 8 da norma aqui em análise vem referir que o preceituado nos n.ºs 2 e 3 do art.º 67.º do CIRC deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efetuada a dedução ou acrescido o limite que, em relação àquele a que respeitam os gastos de financiamento líquidos ou a parte do limite não utilizada, se verificou a alteração da titularidade de mais de 50% do capital social ou

²⁵¹ Atente-se que, quando o período de tributação seja diferente de um ano, o aludido limite de 1.000.000,00 € determina-se proporcionalmente ao número de meses desse período de tributação – cf. n.º 10 do art.º 67.º do CIRC.

²⁵² O limite absoluto até ao qual é permitido a dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos foi reduzido de 3.000.000,00 € para 1.000.000,00 €. Ao contrário, o limite relativo mantém-se tal como estava previsto.

da maioria dos direitos de voto do sujeito passivo, ressalvadas as situações para as quais a lei remete.

Ainda a respeito dos n.ºs 2 e 3 da mesma disposição, acrescente-se ainda que se consideram, em primeiro lugar, os gastos de financiamento líquidos não dedutíveis e a parte não utilizada do limite referido no n.º 3, que tenham sido apurados há mais tempo – cf. n.º 4 do art.º 67.º do CIRC.

Na hipótese de nos encontrarmos perante o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (*vd.* art.ºs 69.º e ss do CIRC), o n.º 5 do art.º 67.º do CIRC estabelece que a sociedade dominante pode optar, para efeitos da determinação do lucro tributável do grupo, pela aplicação do disposto no art.º 67.º do CIRC aos gastos de financiamento líquidos do grupo nos seguintes termos:

(a) O limite para a dedutibilidade ao lucro tributável do grupo corresponde ao valor previsto na alínea a) do n.º 1 (1.000.000,00€), independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo ou, quando superior, ao previsto na alínea b) do mesmo número (30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos), calculado com base na soma algébrica dos resultados antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurados nos termos deste artigo pelas sociedades que o compõem;

(b) Os gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo relativos aos períodos de tributação anteriores à aplicação do regime e ainda não deduzidos apenas podem ser considerados, nos termos do n.º 2, até ao limite previsto no n.º 1 correspondente à sociedade a que respeitem, calculado individualmente;

(c) A parte do limite não utilizado, a que se refere o n.º 3, por sociedades do grupo em períodos de tributação anteriores à aplicação do regime apenas pode ser acrescido nos termos daquele número ao montante máximo dedutível dos gastos de financiamento líquidos da sociedade a que respeitem, calculado individualmente;

(d) Os gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo, bem como a parte do limite não utilizado a que se refere o n.º 3, relativos aos períodos de tributação em que seja aplicável o regime, só podem ser utilizados pelo grupo, independentemente da saída de uma ou mais sociedades do grupo.

A aludida opção (tomada pela sociedade dominante) deve ser mantida por um período mínimo de três anos, a contar da data em que se inicia a sua aplicação, o qual é automaticamente prorrogável por períodos de um ano, exceto no caso de renúncia; sendo que, tanto a opção como a renúncia mencionadas nos n.ºs 5 e 6 do art.º 67.º do CIRC, respetivamente, devem ser comunicadas à AT através do envio, por transmissão eletrónica de dados, da declaração prevista no art.º 118.º (isto é, declaração de inscrição/início de atividade, alterações ou cessação – obrigações acessórias não periódicas), até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a respetiva aplicação ou dela renunciar – cf. n.ºs 6 e 7 do art.º 67.º do CIRC.

Em suma, a introdução do regime que aqui nos encontramos a explicitar foi no sentido de travar o endividamento excessivo do tecido empresarial português, quer abranja financiamentos internos, quer externos; e, simultaneamente, foi ainda no sentido de obter um possível aumento da receita fiscal.

Todavia, não podemos deixar de referir que, atendendo ao panorama nacional empresarial (constituído maioritariamente por pequenas e médias empresas), entendemos que os limites impostos pelo art.º 67.º do CIRC não serão aplicáveis à generalidade das empresas portuguesas, uma vez que a maioria, precisamente dada a sua reduzida dimensão, muito dificilmente atingirá tais limites.

4.2.5. Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte

As correções nos casos de crédito de imposto e de retenção na fonte encontram, nos dias de hoje, enquadramento legal no art.º 68.º do CIRC (que correspondia ao art.º 62.º, na redação do CIRC anterior, previamente à entrada em vigor do DL n.º 159/2009, de 13 de julho, que procedeu à sua republicação), tratando-se de mais uma medida antiabuso específica regulada pelo CIRC, pelo que, tal como as medidas já abordadas, tem como intuito evitar abusos e situações de aproveitamento ilegítimo.

Todavia, além de estarmos perante uma medida antiabuso específica, estamos, simultaneamente, perante um método para evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional, mais concretamente, uma medida unilateral (ou seja, um mecanismo interno).

A título introdutório, cumpre referir que o método de crédito do imposto (ou método da imputação) assume várias modalidades²⁵³ a saber: (i) crédito de imposto com imputação integral; (ii) crédito de imposto com imputação ordinária; (iii) crédito de imposto fictício; e (iv) crédito de imposto presumido.

Em Portugal, optou-se pelo método do crédito do imposto, na modalidade em que se permite, *in casu* à pessoa coletiva, a dedução à coleta (no sentido de montante de imposto a pagar) da menor das duas importâncias que a seguir se descrevem:

(a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro – cf. alínea a) do n.º 1 do art.º 91.º do CIRC;

(b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do art.º 68.º do CIRC (normativo que aportaremos de seguida), líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção – cf. alínea b) do n.º 1 do art.º 91.º do CIRC.

Neste sentido, o n.º 1 do art.º 68.º do CIRC prevê que, na determinação da matéria coletável sujeita a imposto, quando houver rendimentos obtidos no estrangeiro que originem um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, nos termos do art.º 91.º do mesmo diploma, esses rendimentos devem ser considerados, para efeitos de tributação, pelas respetivas importâncias ilíquidas (ou seja, antes de impostos) dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.

Por sua vez, o n.º 2 do mesmo art.º 68.º do CIRC prescreve que sempre que tenha havido lugar a retenção na fonte de IRC relativamente a rendimentos englobados para efeitos de tributação (situação distinta da do n.º 1), o montante a considerar na determinação da matéria coletável é, também, a respetiva importância ilíquida do imposto retido na fonte.

²⁵³ Para maiores desenvolvimentos sobre o tema *vd.* BARROS, Miguel de Antas de; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 68.º do CIRC, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

Ou seja, tal como referem MIGUEL DE ANTAS DE BARROS e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO²⁵⁴ “*no fundo, esta norma vem esclarecer que os montantes a considerar sãs as importâncias ilíquidas, evitando-se assim situações abusivas*”.

Finalmente, dispõe o n.º 3 da mencionada norma²⁵⁵ que, quando seja exercida a opção prevista no art.º 91.º-A (relativo ao crédito de imposto por dupla tributação económica internacional), devem ser acrescidos à matéria coletável os impostos sobre os lucros pagos pelas entidades por este detidas, direta ou indiretamente, nos Estados em que sejam residentes, correspondentes aos lucros e reservas que lhe tenham sido distribuídos.

5. A aplicação de algumas disposições antiabuso pela jurisprudência

Neste ponto “5.” pretendemos colocar em prática e aprofundar as matérias abordadas neste contributo até ao momento. Para isso, iremos expor e analisar algumas situações práticas através do recurso à jurisprudência.

Desta forma, será possível, em simultâneo, contemplar algumas situações práticas que ocorrem no dia a dia e verificar o seu tratamento através da aplicação das disposições antiabuso pela jurisprudência.

5.1. A aplicação da cláusula geral antiabuso

5.1.1. O caso *sub judice*: Enquadramento

Na decisão arbitral do CAAD de 23 de abril de 2019, em que é árbitro Presidente Carlos Fernandes Cadilha, proc. n.º 463/2018-T, procura apurar-se da existência ou inexistência de vícios procedimentais (possível anulação dos atos de liquidação em virtude do recurso abusivo a sucessivos procedimentos de inspeção, com violação dos princípios da proporcionalidade, adequação e irrepetibilidade; ininteligibilidade das notas de liquidação e a falta de fundamento dos atos tributários e da aplicação da cláusula geral antiabuso, o que deve entender-se como se reconduzindo a um vício de falta de

²⁵⁴ Cf. *Ibid.*

²⁵⁵ O n.º 3 desta disposição foi aditado por intermédio da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC (e que, entre outros, também aditou o art.º 91.º-A do CIRC).

fundamentação; a errónea classificação por parte da AT do procedimento inspetivo como externo, em virtude de esta não ter desenvolvido uma real atividade inspetiva nas instalações do sujeito passivo, o que representa uma violação do princípio da verdade material e da legalidade e pode conduzir à invalidade do ato tributário final; e, finalmente, uma possível violação do direito de audição prévia e se há ou não lugar, nas circunstâncias do caso, à aplicação da cláusula antiabuso a que se refere o art.º 38.º, n.º 2, da LGT.

In casu, daremos apenas ênfase à questão de se decidir se haverá, nas circunstâncias do caso, a aplicação da cláusula antiabuso a que se refere o art.º 38.º, n.º 2, da LGT, uma vez que é aquela que mais releva para o nosso contributo. Não obstante, não podemos deixar de notar que todas as questões levantadas pela requerente relativamente aos vícios procedimentais não tiveram qualquer colhimento pelo CAAD.

Acerca da CGAA, é importante reter as normas e diplomas legais patentes no nosso ordenamento jurídico, onde esta temática se encontra plasmada, nomeadamente, no que ao seu regime diz respeito o art.º 38.º da LGT e quanto ao seu procedimento de aplicação o art.º 63.º do CPPT.

A aludida cláusula foi introduzida no nosso ordenamento jurídico em 1999. Todavia, com o passar dos anos, passou a ser considerada de (muito) difícil aplicação, o que, naturalmente, fez diminuir o seu carácter preventivo. Somente com o Acórdão do TCAS de 15 de fevereiro de 2011, em que é relator José Correia, proc. n.º 4255/10 é que, pela primeira vez, um tribunal concluiu em favor da pretensão da AT, considerando que a factualidade constante dos autos consubstanciava um caso evidente de elisão fiscal e que preenchia os pressupostos de aplicação da referida CGAA²⁵⁶.

5.1.2. O caso *sub judice*: Resumo

Numa situação em que a AT lançou mão da aplicação da CGAA, de modo a fazer correções em sede de IVA, IRC e em tributações autónomas, o Tribunal Arbitral (CAAD)

²⁵⁶ Para mais desenvolvimentos sobre o tema, *vd.* FERREIRA, Rogério M. Fernandes; GONÇALVES, Mónica Respício; SÁ, Luís Bordalo e, *Cláusula geral anti-abuso: primeira decisão judicial*, Informação Fiscal, PLMJ, junho de 2011 disponível para consulta online em: https://www.plmj.com/xms/files/v1_antigos_anteriores_a_abr2019/newsletters/2011/Junho/CLAUSULA_GERAL_ANTI-ABUSO_PRIMEIRA_DECISAO_JUDICIAL.pdf

deu razão à Administração Fiscal, julgando totalmente improcedente o pedido arbitral, por considerar inexistentes quaisquer dos vícios procedimentais alegados pela requerente e que estavam preenchidos os pressupostos de aplicação da cláusula antiabuso a que se refere o art.º 38.º, n.º 2 da LGT, não havendo motivos para se declarar a ilegalidade dos atos tributários em questão.

5.1.3. A decisão arbitral do CAAD de 23 de abril de 2019, em que é árbitro Presidente Carlos Fernandes Cadilha, proc. n.º 463/2018-T – Factualidade

O acórdão em apreço, colocou em confronto a “A...., S.A.” (doravante designada por requerente) e a AT, e no supra mencionado processo, foram dados como assentes os seguintes factos, a saber:

(i) A Requerente foi objeto de procedimento de natureza externa, com referência aos anos de 2014 e 2015, credenciado pelas ordens de serviço n.º OI2017... e OI2017..., visando averiguar negócios jurídicos que pudessem encontrar-se cobertos pela CGAA prevista no art.º 38.º, n.º 2, da LGT;

(ii) A ação inspetiva teve como razão justificativa a circunstância de num procedimento inspetivo referente ao ano de 2013 se terem detetado negócios jurídicos dirigidos à eliminação da incidência de impostos, por meios artificiosos e com abuso das formas jurídicas, e que poderiam ser replicados nos anos subsequentes;

(iii) A Requerente foi notificada do projeto de Relatório de Inspeção Tributária por ofício datado de 2 de outubro de 2017 para exercer o direito de audição;

(iv) A Requerente exerceu o direito de audição nos termos que constam do processo administrativo e que foi objeto de apreciação no âmbito do Relatório de Inspeção;

(v) No Relatório de Inspeção Tributária foram propostas correções em sede de IVA, no montante global de 27 570,67€, para o ano de 2014, e de 6 963,71€, para o ano de 2015, em sede de IRC, no montante de 170 335,38€, para ano de 2014, e de 166 545,92€, para o ano de 2015, e em tributações autónomas no montante de 98 924,34€, para o ano de 2014, e de 95 598,21€, para o ano de 2015;

(vi) As conclusões do Relatório de Inspeção Tributária foi objeto de despacho de concordância da Diretora de Finanças de Braga, de 4 de maio de 2018;

(vii) Foram emitidos os atos de liquidação n.º 2018..., n.º 2018..., n.º 2018..., n.º 2018..., n.º 2018..., n.º 2018..., n.º 2018..., n.º 2018..., n.º 2018..., no valor total de impostos e de juros de 308 114,06€;

(viii) A Requerente foi notificada, por ofício datado de 6 de maio de 2016, do Relatório de Inspeção Tributária referente ao ano de 2012 no âmbito de uma ação inspetiva credenciada pela ordem de serviço n.º OI2016..., no qual foram propostas correções à matéria tributável por indevida dedução de IVA, não aceitação fiscal de depreciações e em sede de tributação autónoma;

(ix) A Requerente foi notificada, por ofício datado de 23 de março de 2017, do Relatório de Inspeção Tributária referente ao ano de 2013, no âmbito de uma ação inspetiva credenciada pelas ordens de serviço n.º OI2016..., no qual foram propostas correções à matéria tributável por indevida dedução de IVA, não aceitação fiscal de depreciações e em sede de tributação autónoma;

(x) A Requerente impugnou judicialmente perante o TAF de Braga as liquidações de imposto em IVA e IRC que tiveram como fundamento o Relatório de Inspeção Tributária mencionado no antecedente ponto viii);

(xi) A Requerente impugnou judicialmente perante o TAF de Braga as liquidações de imposto em IVA e IRC que tiveram como fundamento o Relatório de Inspeção Tributária mencionado no antecedente ponto ix);

(xii) Em 16 de Agosto de 2011, a Requerente apresentou perante a Direção Regional de Mobilidade e Transportes do Norte um pedido de licenciamento para a atividade de aluguer sem condutor de veículos automóveis de passageiros e mercadorias;

(xiii) A Requerente foi autorizada pelo alvará n.º .../2011, emitido em 23 de setembro de 2011, a exercer a atividade de aluguer de veículos ligeiros de passageiros sem condutor;

(xiv) A Requerente foi autorizada pelo alvará n.º x/2011, emitido em 23 de setembro de 2011, a exercer a atividade de aluguer de veículos de mercadorias sem condutor;

(xv) A Requerente foi notificada pelo Instituto de Mobilidade e Transportes, IP, na sequência do novo regime jurídico de acesso à atividade de aluguer de veículos ligeiros de passageiros estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 181/2012, de 6 de Agosto, a apresentar, para regularização da situação, cópia do modelo de contrato tipo de adesão que contenha cláusulas contratuais gerais, habitualmente entregue ao locatário, e atualização de outros elementos, designadamente no que se refere ao estabelecimento fixo de atendimento ao público, aos veículos utilizados na atividade de rent-a-car e à idoneidade do requerente ou dos administradores, diretores ou gerentes;

(xvi) Na sequência dessa notificação, a Requerente, por comunicação datada de 24 de março de 2015, remeteu modelo de contrato tipo, certidão permanente da sociedade, registos criminais dos gerentes e identificou as viaturas afetas à atividade de rent-a-car, informando que o estabelecimento fixo de atendimento ao público funciona na sede da empresa;

(xvii) A aplicação da CGAA foi autorizada por despacho da Diretora Geral da AT de 11 de abril de 2018;

(xviii) Não se provou que a Requerente dispusesse de um horário de funcionamento para disponibilização de veículos ao público dentro em locais específicos de atendimento.

5.1.4. A decisão arbitral do CAAD de 23 de abril de 2019, em que é árbitro Presidente Carlos Fernandes Cadilha, proc. n.º 463/2018-T – Matéria de Direito

No âmbito do procedimento inspetivo de aplicação da norma geral antiabuso, a AT determinou a desconsideração para efeitos fiscais da atividade de aluguer de veículos ligeiros de passageiros sem condutor, com a conseqüente correção do IVA indevidamente deduzido na aquisição das viaturas e nas despesas de utilização, transformação e reparação, e da correção de IRC por efeito da não aceitação como gasto fiscal das

depreciações das viaturas na parte correspondente ao custo de aquisição e ainda da sujeição a tributação autónoma dos encargos relacionados com essas viaturas.

Para assim concluir, a AT assenta essencialmente no pressuposto de que a Requerente, apesar de formalmente possuir um alvará de aluguer de veículos sem condutor, exerce de facto a atividade de gestão de um conjunto de veículos no âmbito de um grupo empresarial. Ademais, baseia-se em diversos factos que apontam para a existência de relações especiais entre a Requerente e as empresas que são beneficiárias da atividade de locação de veículos, a saber:

“(a) a A..., S.A. é participada em 99% pela C..., S.A. e em 0,625% pela D..., S. A.;

(b) o presidente do conselho de administração da E..., S.A. é administrador da C... e da D..., S. A.;

(c) um vogal do conselho de administração da A..., S.A. é presidente da C... e administrador da D..., S. A.; um outro vogal do conselho de administração da E..., S.A. é presidente do conselho de administração da D..., S. A. e vogal do conselho de administração da C...;

(d) a C...está relacionada com a D..., S. A., F..., S.A, G..., S.A, H..., S. A. e I..., Lda;

(e) essas entidades, direta ou indiretamente relacionadas com o sujeito passivo, seja por via participação social ou da administração e gerência comuns, são os locatários das viaturas que o sujeito passivo disponibiliza;

(f) a sede social do sujeito passivo é comum a outras empresas relacionadas, não detém outras instalações, nem um local específico de atendimento ao público”.

Em contraposição, e contestando esta perspetiva, a Requerente limita-se a referir que *“não integra um grupo societário mas mantém apenas relações comerciais ou de parceria com as empresas locatárias dos veículos, detém o alvará de licenciamento para a atividade de aluguer de viaturas, sendo irrelevante para efeito de exercer os correspondentes direitos fiscais que não preencha os requisitos definidos no regime jurídico do aluguer de veículos previsto no Decreto-Lei n.º 181/2012”.*

Assim sendo, a questão a decidir é, se tem lugar, *in casu*, a aplicação da CGAA.

Nesta fase, dispensamos a abordagem teórica acerca desta temática, uma vez que esta já foi tratada no subponto “4.1.” deste nosso contributo.

À época, o art.º 38.º, n.º 2 da LGT declarava como “*ineficazes, no âmbito tributário, os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios*”. E, nesse caso, determina que a tributação se efetue de acordo com as normas que seriam aplicáveis se esses meios não tivessem sido utilizados, não se produzindo as vantagens fiscais que se pretendia obter.

Complementarmente, o art.º 63.º do CPPT prevê um procedimento tributário específico para a aplicação da disposição antiabuso e impõe à Administração um especial dever de fundamentação dessa decisão, que há de compreender necessariamente:

(i) a descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam²⁵⁷; e

(ii) a demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais²⁵⁸.

O CAAD, seguindo os ensinamentos de SÉRGIO VASQUES²⁵⁹, refere que a CGAA é composta de três elementos essenciais, a saber:

(i) exige-se a prática de ato ou negócio artificialmente ou fraudulentamente e que exprima abuso das formas jurídicas, no sentido de estarmos perante esquemas negociais que

²⁵⁷ Cf. alínea a), do n.º 3 do art.º 63.º do CPPT.

²⁵⁸ Cf. alínea b), do n.º 3 do art.º 63.º do CPPT.

²⁵⁹ Cf. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 374, *apud* decisão arbitral do CAAD de 23-04-2019, em que é árbitro Presidente Carlos Fernandes Cadilha, proc. n.º 463/2018-T.

oculsem os seus verdadeiros propósitos e aos quais seja dada uma utilização manifestamente anómala face à prática jurídica comum;

(ii) exige-se o objetivo único ou principal de através desses esquemas negociais obter uma vantagem fiscal, qualquer que seja a sua natureza, com a marginalização evidente de objetivos económicos reais;

(iii) exige-se que da lei resulte com clareza a intenção de tributar os bens em causa, nos mesmos termos em que estes seriam tributados tivesse o contribuinte recorrido às formas jurídicas e práticas negociais mais comuns.

Ademais, refere o Tribunal (tendo como referência SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE²⁶⁰), que se exige “*que tenha sido praticado um acto ou negócio artificioso ou fraudulento que represente um abuso das formas jurídicas e que tenha tido como objectivo único ou principal a obtenção de uma vantagem fiscal*” e que “*a aplicação da cláusula antiabuso depende, por outro lado, de uma apreciação casuística, havendo que ponderar a actuação concreta imputável ao sujeito passivo em função das circunstâncias de facto que possam ser tidos como assentes*”, neste último caso, dando como exemplos o Acórdão do TCAS de 15 de fevereiro de 2011, Processo n.º 04255/10²⁶¹, e o Acórdão Arbitral proferido no âmbito do Processo n.º 377/2014²⁶².

No caso vertente, o Tribunal considerou que subsistiam factos indiciários suficientes – e que a Requerente não contraditou na petição inicial – da existência de relações especiais entre o sujeito passivo e as diversas empresas que são locatárias dos veículos que constam do ativo imobilizado, quer por via da participação social, quer por via da administração comum. Além do mais, constatou ainda que a Requerente não cumpria os requisitos legais do exercício da atividade de aluguer de veículos sem condutor, especialmente no que se refere à disponibilização dos veículos ao público dentro de um horário de funcionamento, em locais de atendimento.

²⁶⁰ Cf. NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário*, Vol. I, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 430 a 433 *apud* decisão arbitral do CAAD de 23-04-2019, em que é árbitro Presidente Carlos Fernandes Cadilha, proc. n.º 463/2018-T.

²⁶¹ Cf. Ac. do TCAS de 15 de fevereiro de 2011, em que é relator José Correia, proc. n.º 4255/10.

²⁶² Cf. Acórdão Arbitral de 22 de maio de 2015, em que é árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa, Proc. n.º 377/2014-T.

Como refere o douto acórdão, *“a Requerente alega que dispõe do competente alvará para o exercício da actividade, mas esse é justamente o meio artificioso que se destina a obter vantagens fiscais que não seriam alcançadas se o sujeito passivo se limitasse a gerir uma frota automóvel em benefício dos seus sócios e administradores ou de empresas com quem mantém relações especiais”*.

Nos termos do art.º 21.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, exclui-se do direito à dedução o imposto contido nas *“despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos”*. Todavia, segundo a alínea a) do n.º 2 desse mesmo artigo, a exclusão não se verifica nas despesas que *“respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de actividade do sujeito passivo”*. O que significa, para o Tribunal, que *“por via do exercício meramente formal da actividade de aluguer de veículos ligeiros sem condutor, através da obtenção do correspondente alvará que não tem qualquer correspondência com a realidade, o sujeito passivo, ao abrigo desta última disposição, pode deduzir indevidamente o IVA suportado na aquisição de viaturas quando não exerce, na prática, a actividade que lhe confere essa vantagem fiscal”*.

Aliás, refere o coletivo de árbitros que, do mesmo modo, o art.º 34.º, n.º 1, alínea e) do CIRC, como exceção ao regime geral das depreciações de elementos do ativo sujeitos a depreciação (cf. art.º 29.º), não aceita como gastos fiscais *“as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (...), desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo”*, concluindo que, também por essa via, com abuso das formas jurídicas, o sujeito passivo logrou fazer refletir no apuramento no lucro tributável em IRC depreciações que apenas poderiam ser fiscalmente dedutíveis se exercesse efetivamente a actividade de aluguer de veículos ligeiros sem condutor.

Finalmente, nos termos do art.º 88.º, n.º 3 do CIRC, *“são tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros”*, excluindo-se da tributação, segundo o disposto na alínea a) do n.º 6 os encargos relacionados com *“viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício*

da atividade normal do sujeito passivo”. Também neste caso o Tribunal Arbitral considera que o sujeito passivo obtém uma indevida vantagem fiscal por efeito do suposto exercício de uma atividade que não tem correspondência com a realidade.

5.1.5. Decisão

Tendo o Tribunal Arbitral considerado verificados, nos termos acabados de expor, os pressupostos da CGAA, não houve motivo para a pretendida declaração de ilegalidade dos atos tributários em causa, razão pela qual decidiu julgar totalmente improcedente o pedido arbitral.

5.2. A aplicação da cláusula antiabuso específica “preços de transferência”

5.2.1. O caso *sub judice*: enquadramento

No Acórdão do TCAS de 25 de janeiro de 2018, em que é relatora Ana Pinhol, proc. n.º 066600/13, procura apurar-se da (i)legalidade do método utilizado pela AT na determinação do valor da venda de um imóvel entre entidades relacionadas e, simultaneamente, aferir-se da possibilidade de a AT proceder à fundamentação sucessiva ou *à posteriori* dos fundamentos de aplicação de métodos residuais ou alternativos aquando da aplicação da cláusula antiabuso específica “preços de transferência”.

Acerca desta matéria, é importante reter as normas e diplomas legais patentes no nosso ordenamento jurídico, onde esta temática se encontra plasmada, nomeadamente, o art.º 63.º do CIRC²⁶³.

Além da aludida norma, sobre esta matéria é ainda importante ter em consideração alguma legislação, designadamente, o art.º 138.º do CIRC (relativo aos acordos prévios sobre preços de transferência), a Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro (que versa sobre as regras de aplicação do regime dos preços de transferência) e, finalmente, a

²⁶³ Corresponde ao art.º 58.º, que irá ser por diversas vezes mencionado na análise a este acórdão, na redação do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, e que republicou aquele Código.

Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho (regulamento dos acordos prévios sobre os preços de transferência).

5.2.2. O caso *sub judice*: Resumo

Numa situação em que a AT utilizou uma metodologia baseada no VPT, de modo a fazer uma correção ao valor de venda de um prédio entre entidades com relações especiais, o Tribunal deu razão a estas, anulando a liquidação, por considerar que a utilização daquele método não foi justificada, afirmando ainda que a aplicação de métodos residuais ou alternativos exige que se fundamente que os métodos determinados pelo legislador não podem ser adotados ou que, podendo sê-lo, não permitem obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

5.2.3. O Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 25 de janeiro de 2018, em que é relatora Ana Pinhol, proc. n.º 06660/13 – Factualidade

O presente acórdão, coloca em litígio a sociedade "L..., Lda" (enquadrada à época no CAE 50500, correspondente à atividade de "comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor", registada em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral, desde o ano de 1986, e enquadrada em sede de IRC no regime geral de tributação) e a AT que, em cumprimento da ordem de serviço n.º 200700730, de 2007/04/20, executada entre o dia 24 de abril e o dia 07 de maio, realizou um inspeção referente ao IRC da referida sociedade "L..., Lda" (doravante designada apenas por "L") com extensão ao exercício de 2003.

No âmbito da referida inspeção, verificou-se que:

(i) A sociedade impugnante vendeu o artigo matricial urbano n.º 2456 aos sócios "A", e "M", através de escritura de compra e venda, realizada no dia 17 de dezembro de 2003 pelo preço declarado de 20 000 €;

(ii) O imóvel se encontrava refletido na contabilidade da sociedade pelo preço de aquisição de 3 834,18 €, em 1984;

(iii) Apenas no exercício de 2004 foram declarados proveitos desta venda;

(iv) Apesar de o imóvel ter sido vendido como casa de rés do chão para recolha de automóveis, 1.º andar para habitação, sótão e logradouro (com superfície coberta de 635 m² e logradouro de 84 m²), já existia licença de construção desde o ano de 2001 para o mesmo espaço;

(v) Este prédio, com cerca de 719 m², passou a constituir parte integrante de um lote de terreno com a área global de 1 066,25 m², inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º 9 030;

(vi) O artigo urbano n.º 9 030 foi avaliado, nos termos do CIMI, pelo valor de 1 464 920 €.

Em face dos aludidos factos, a AT considerou que a sociedade ficou abrangida pelo disposto no art.º 58.º do CIRC²⁶⁴ e na Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, ao realizar uma operação sobre bens (onde se aplicaram preços de transferência), com entidades em situação de relações especiais [n.º 4, alínea a), do citado art.º 58.º], devendo ser por isso contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis (cf. n.º 1, do art.º 58.º do CIRC).

Em 06/02/2007 foram notificados os “administradores” da sociedade "L", a fim de provarem, no prazo de 30 dias, que o preço declarado de venda corresponde ao que seria aceite e praticado entre entidades independentes, em operações comparáveis. Todavia, os “administradores” nada disseram.

Assim, a AT quantificou a mais valia fiscal, obtida em 2003, pela venda do imóvel, apurando o valor líquido para determinação da mais valia fiscal em 5 562,05€.

E, quanto ao preço de transferência, assumindo ser claro que o preço de venda declarado se afasta largamente do preço que seria praticado nesta operação, entre

²⁶⁴ Atualmente, como já tivemos oportunidade de referir no enquadramento, este artigo corresponde ao art.º 63.º do CIRC.

entidades independentes, desrespeitando o estipulado no art.º 58.º do CIRC, procedeu ao seu cálculo com recurso ao VPT, apurado nos termos do CIMI, que constitui um valor de referência, credível e objetivo, para estabelecer o preço de transferência de plena concorrência indicado pela Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, e nos termos do art.º 58.º do CIRC, podendo afastar-se do valor real, mas por defeito.

Assim, sabendo-se que:

(i) O VPT não reclamado pelos adquirentes, do artigo matricial urbano n.º 9 030, é de 1 464 920,00 €;

(ii) A área deste artigo é de 1066,25m²;

(iii). A área do terreno alienado é de 719m².

Concluiu-se que o VPT, correspondente à área do terreno alienado ascende a 987 833,51 € [1 464 920 x (719/1 066,25)], sendo este o valor de referência, que nos termos do art.º 58.º do CIRC e da Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, constituirá o preço de transferência de plena concorrência de que resultou o cálculo da mais valia fiscal de 982 271,46 € (987 833,51 € - 5 562,056) sendo esse o valor acrescido à matéria coletável para efeitos de IRC, do ano de 2003.

A impugnante foi notificada para exercício de audição prévia em 2/5/2007 e apresentou requerimento datado de 1/6/2007, pronunciando-se sobre o projeto de relatório, o que foi apreciado no relatório, mas sem procedência.

5.2.4. A decisão da primeira instância

Não conformada com o sucedido, a sociedade “L” impugnou, para o TAF de Leiria, o ato de liquidação adicional de IRC e respetivos juros compensatórios, referente ao ano de 2003.

Na sentença recorrida, o TAF considerou que a relação comercial existente entre a impugnante (sociedade alienante) e os adquirentes (sócios e administradores da sociedade) do prédio urbano alienado se integrava no âmbito das designadas relações comerciais, e no que respeita ao método escolhido pela AT consignou-se o seguinte:

“Pela simples razão de que o VPT se destina apenas ao cálculo da tributação do património e nunca a método de comparabilidade entre operações comerciais. Na avaliação do VPT aquele que avalia não compra, permanecendo indiferente - por força de lei - aos valores de mercado.

E nem mesmo foram atingidas as melhores intenções do legislador manifestadas no preâmbulo do CIMT, segundo o qual os novos critérios aproximariam os valores patrimoniais a cerca de 80% a 90% dos valores de mercado. A prova de que o VPT não equivale aos valores de mercado emerge da constatação de que, por certo, a maior parte dos contribuintes entregariam à AT os bens avaliados pela contraprestação do valor da avaliação, proporcionando ainda ao Estado um ganho de 10% a 20% (Terá sido esta possibilidade de ganho que levou o Exmo. Inspector a considerar que o VPT se poderia afastar do valor real, mas por defeito? (...))

Caso isso fosse legalmente possível, claro.

Mas o VPT não é, nem nunca foi, critério de comparabilidade nos preços de transferência. Nem poderia ser, por força do Art.º 104.º/2 da Const que determina a tributação das empresas pelo lucro real, fundamentalmente.

Por isso instituiu vários critérios para determinação do preço de mercado, numa tentativa de aproximação a este valor para cumprimento do desiderato constitucional, os quais bem espelham as dificuldades do assunto. Porém, não foram as dificuldades do assunto que estiveram na origem do recurso ao VPT, mas sim por se considerar que este constitui um valor de referência, credível e objectivo, para estabelecer o preço de transferência de plena concorrência indicado pela Portaria 1446-C/2001”.

Em face destes fundamentos, a sentença do TAF de Leiria julgou procedente a impugnação judicial apresentada pela sociedade “L”.

5.2.5. O Recurso

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do TAF de Leiria, datada de 30 de novembro de 2012, que julgou procedente a Impugnação Judicial deduzida pela sociedade “L”, contra o ato de liquidação adicional de IRC e respetivos juros

compensatórios, referente ao ano de 2003, veio dela interpor o recurso jurisdicional para o TCAS.

Em suma, e parafraseando o acórdão em apreço, “*a discordância manifestada pela recorrente é ilustrada através do argumento, segundo o qual, a impossibilidade de obtenção de termo de comparação em iguais circunstâncias do valor do imóvel o método escolhido para determinação do preço de transferência (Valor Patrimonial Tributário - VPT-) «tem de ser tido como apto para o fim em causa e os cálculos na sua base efectuados não padecem de vício que os inquine»*”.

Deste modo, a questão que se coloca *in casu*, é, assim, a de saber da (i)legalidade do método utilizado pela AT na determinação do valor da venda do já mencionado imóvel.

Tal questão conduz-nos ao regime jurídico dos preços de transferência, que tem, como é sobejamente sabido, como modelo, o princípio de plena concorrência²⁶⁵, ao determinar que nas operações efetuadas entre entidades relacionadas devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Nesta fase, dispensamos a abordagem teórica acerca desta temática, uma vez que esta já foi devidamente tratada no subponto “4.2.1.” deste nosso contributo.

Neste sentido, à luz da legislação vigente à época, o n.º 3 do art.º 58.º do CIRC (na redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro - designada Lei da “Reforma Fiscal”) os métodos de determinação dos preços de transferência são os seguintes:

(a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;

²⁶⁵ Nos termos do art.º 2.º da Portaria n.º 1446-C/2001, o princípio de plena concorrência é aplicável: (i) às operações vinculadas entre sujeito passivo de IRS ou IRC e uma entidade não residente; (ii) às operações realizadas entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável, incluindo as realizadas entre um estabelecimento estável em território português e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade situados fora deste território; e (iii) às operações vinculadas realizadas entre entidades residentes em território português, sujeitos passivos de IRS ou IRC.

(b) O método do fracionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

Ao abrigo do n.º 13 do art.º 58.º do CIRC²⁶⁶ foi aprovada a Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, na qual se estabelece, além do mais, o seguinte:

“Artigo 4.º

Determinação do método mais apropriado

1 – O sujeito passivo deve adotar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método mais apropriado a cada operação ou série de operações, tendo em conta o seguinte:

a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;

b) O método do fracionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro método apropriado aos factos e às circunstâncias específicas de cada operação que satisfaça o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 1.º desta portaria, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

2 – Considera-se como método mais apropriado para cada operação ou série de operações aquele que é susceptível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, devendo ser feita a opção pelo método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas e entre as entidades seleccionadas para a comparação, que conte com melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para a sua

²⁶⁶ Atual n.º 15 do art.º 63.º do CIRC; porém, com alterações.

adequada justificação e aplicação e que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis.

3 – Duas operações reúnem as condições para serem consideradas comparáveis se são substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares, de tal modo que as diferenças existentes entre as operações ou entre as empresas nelas intervenientes não são susceptíveis de afectar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado ou, sendo-o, é possível efectuar os necessários ajustamentos que eliminem os efeitos relevantes provocados pelas diferenças verificadas.

4 – Sempre que existam dúvidas fundadas acerca da fiabilidade dos valores que seriam obtidos com a aplicação de um dado método, o sujeito passivo deve tentar confirmar tais valores mediante a aplicação de outros métodos, de forma isolada ou combinada.

5 – Se, no âmbito de aplicação de um método, a utilização de duas ou mais operações não vinculadas comparáveis ou a aplicação de mais de um método considerado igualmente apropriado conduzir a um intervalo de valores que assegurem um grau de comparabilidade razoável, não se torna necessário proceder a qualquer correcção, caso as condições relevantes da operação vinculada, nomeadamente o preço ou a margem de lucro, se situarem dentro desse intervalo”.

Ora, e como resulta da lei, os preços de transferência, também conforme já afirmamos anteriormente, devem ser determinados de acordo com o princípio da plena concorrência, que seria o que vigoraria caso as transações ou operações fossem praticadas entre entidades independentes.

Talvez por esta razão, referem os Meritíssimos Juízes Desembargadores que “o legislador consagrou uma cláusula aberta a respeito dos métodos a adoptar para a determinação dos preços de transferência (veja-se a redacção da alínea b) do artigo 4º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, nos seguintes dizeres «ou outro método apropriado aos factos e às circunstâncias específicas»), isto porque, para além dos cinco métodos fixados (...) poderá ser adoptado outro método que for mais apropriado para

cada operação ou série de operações, ou seja, aquele que for mais adequado a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade”.

Dito por outras palavras, podem ainda ser aplicados métodos residuais ou alternativos, desde que os fixados pelo legislador não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

Mais referem os Meritíssimos Juízes Desembargadores que, no caso *sub judice*, como bem notou a sentença recorrida, a escolha do VPT sustentada no entendimento de que constituía “*um valor de referência, credível e objectivo, para estabelecer o preço de transferência de plena concorrência indicado pela Portaria 1446-C/2001*”, sem que no caso trazido *in casu*, a AT justifique, nos dizeres da lei, que “*não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam (cf. al.b), n.º 1 do artigo 4º da Portaria citada*”, não pode manter-se.

Neste sentido, o douto Acórdão refere que “*pese embora, não se ignore toda a argumentação expandida pela recorrente na fase da contestação e nas alegações de recurso, de forma a justificar (note-se que o legislador é particularmente exigente no concernente escolha de métodos residuais/alternativos) o método utilizado para a determinação do preço de venda do imóvel em questão, contudo, não pode desconhecer que esse discurso fundamentador [“a posteriori”] é inadmissível*”, sendo que para sustentar a sua posição, chamam à colação, a título meramente exemplificativo, os

acórdãos do TCAS de 23.11.2010 e 10.05.2011, proferidos, respetivamente, nos proc. n.ºs 04312/10²⁶⁷ e 03716/10²⁶⁸.

Finalmente, refere ainda o Tribunal que a AT, confrontada com a conclusão a que chegou o Meritíssimo Juiz *a quo*, no sentido de que, a metodologia seguida pela AT, com base no critério do VPT, não corresponde aos valores aceites e praticados em termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis, a recorrente nenhuma palavra/expressão utilizou em sede de recurso para atacar este preciso segmento da sentença, concretamente quando nela se refere: “*o preço de transferência foi encontrado em função da proporção da área do prédio 2456 (719m²) na área total do prédio (9030) avaliado (1066,25m²). (...) O valor de mercado de um prédio com 1066,25m², será em regra, maior do que a soma de dois prédios com a área 719m²+347,25m²) com semelhante localização*”.

Em face do exposto, o Tribunal formulou as seguintes conclusões:

I. “*O Legislador consagrou uma cláusula aberta a respeito dos métodos a adotar para a determinação dos preços de transferência (veja-se a redacção da alínea*

²⁶⁷ A posição deste Tribunal fica bem patente quando refere: “*É de todo irrelevante para cumprimento do imperativo legal de fundamentação do acto administrativo a fundamentação a posteriori, pois, tal tipo de informação não satisfaz os requisitos essenciais da exigência de fundamentação do acto no momento em que se opera a formação da vontade e a mesma se exprime em toda a sua plenitude, requisitos respeitantes à entidade administrativa e ao administrado.*

Os actos tributários carecem de fundamentação, a qual consiste numa declaração formal, externa ou explícita, i. é, numa manifestação exterior consubstanciada num discurso expresso num texto, não bastando que resulte implicitamente da actuação administrativa.

E tal discurso tem de ser contextual, expresso e externado pelo autor do acto por forma a dar a conhecer ao seu destinatário, pressuposto este como um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas, a motivação funcional do acto, os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro, permitindo àquele optar conscientemente entre a aceitação da legalidade do acto ou a sua impugnação” – Cf. Ac. do TCAS de 23 de novembro de 2010, em que é relato José Correia, proc. n.º 04312/10.

²⁶⁸ Posição idêntica é defendida neste acórdão quando estabelece que “*uma fundamentação a posteriori consubstancia gritante ilegalidade, em virtude de, no contencioso de mera legalidade, onde nos encontramos, o tribunal se ter de limitar a ajuizar da legalidade do acto sindicado nos estritos moldes em que este ocorreu, ou seja, apreciando a respectiva conformidade legal em face da fundamentação contextual, contemporânea e integrante do próprio acto.*

Implicando o direito à fundamentação dos actos administrativos, especificamente, dos tributários, atribuir ao particular a faculdade de se defender dos pressupostos que nos mesmos são enunciados e de que resultaram os efeitos lesivos da sua pretensão, não é possível aproveitar um qualquer acto quando para tanto seja preciso valorar razões de facto e/ou de direito que não constam da fundamentação inicial, integrante dele, que não foram invocadas para conduzir ao acto impugnado” – Cf. Ac. do TCAS de 10 de maio de 2011, em que é relator Aníbal Ferraz, proc. n.º 03716/10.

b) do artigo 4º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, nos seguintes dizeres «ou outro método apropriado aos factos e às circunstâncias específicas»), poderá ser adoptado outro método que for mais apropriado para cada operação ou série de operações, ou seja, aquele que for mais adequado a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade.

II. A aplicação de métodos residuais ou alternativos exige que se fundamente que os determinados pelo legislador não podem ser adoptados ou, que podendo sê-lo, não permitem obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

III. Está vedada por lei à Administração Tributária a possibilidade de justificar na fase jurisdicional (pois que só é permitida a fundamentação contextual) o que deveria ter justificado aquando da prolação do acto impugnado, pois tal, configura uma fundamentação sucessiva ou a posteriori”.

5.2.6. Decisão

Os Meritíssimos Juízes Desembargadores da Secção de Contencioso Tributário do TCAS negaram o provimento ao recurso, decisão que nos parece totalmente acertada, uma vez que a AT justificou somente na fase jurisdicional o que deveria ter justificado aquando da prolação do ato impugnado (ato de liquidação adicional do IRC) o que, obviamente, coloca em causa o direito ao contribuinte de optar conscientemente entre a aceitação da legalidade do ato ou a sua impugnação.

5.3. Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis / prova do preço efetivo na transmissão de imóveis

5.3.1. O caso *sub judice*: Enquadramento

No Acórdão do STA de 30 de maio de 2018, em que é relator Pedro Delgado, proc. n.º 0861/15, procura apurar-se se incorreu em erro de julgamento a sentença do TAF de Loulé que, nos presentes autos de impugnação, julgou procedente a exceção de falta do prévio procedimento para prova do preço efetivamente praticado na transmissão de

dois imóveis²⁶⁹ (art.º 129.º, n.º 1 do CIRC, na redação então aplicável) e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Acerca desta matéria, é importante reter as normas e diplomas legais patentes no nosso ordenamento jurídico, onde esta temática se encontra regulada, nomeadamente, o art.º 64.º do CIRC²⁷⁰ (acerca da medida antiabuso específica “correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis”) e o art.º 139.º do mesmo diploma²⁷¹ (acerca do procedimento de “prova do preço efetivo na transmissão de imóveis”).

5.3.2. O caso *sub judice*: Resumo

Numa situação em que a AT aplicou a medida antiabuso específica “correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis” e, o sujeito passivo, ora recorrente, lançou mão do procedimento tributário para “prova do preço efetivo na transmissão de imóveis”, o STA deu razão ao impugnante, porque entendeu que, de acordo com o disposto no n.º 7 do art.º 129.º do CIRC (atual art.º 139.º do mesmo diploma), o procedimento de prova do preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre imóveis constitui condição de impugnabilidade da liquidação que resultar das correções efetuadas ao abrigo do art.º 58.º-A do CIRC, hoje art.º 64.º do mesmo diploma (ou, se não houver lugar a liquidação, condição da impugnação das correções ao lucro tributável). No entanto, de acordo com o princípio da impugnação unitária²⁷², no âmbito da impugnação judicial subsequente, o sujeito passivo poderá invocar qualquer ilegalidade ou erro praticado na liquidação ou no procedimento destinado à prova do preço efetivo, bem como recorrer a qualquer meio de prova que se revele adequado no caso concreto para a demonstração do preço efetivamente praticado.

²⁶⁹ Lotes 19 e 13 dos artigos matriciais 20 114 e 20 103, respetivamente, da freguesia de Albufeira.

²⁷⁰ À época, art.º 58.º do mesmo diploma.

²⁷¹ À época, art.º 129.º do CIRC.

²⁷² O art.º 54.º do CPPT (impugnação unitária) dispõe o seguinte: “*salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*”.

5.3.3. O Acórdão do STA de 30 de maio de 2018, em que é relator Pedro Delgado, proc. n.º 0861/15 – Factualidade

No TAF de Loulé foram dados como provados, e com interesse para a decisão, os seguintes factos:

(i) Em julho de 2009 a Impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Albufeira invocando o art.º 129.º do CIRC, os requerimentos para prova do preço efetivo na transmissão de imóveis, indicando um perito;

(ii) Por ofício n.º 3.680 de 13.04.2011, o Diretor de Finanças de Faro notificou a Impugnante para *“de acordo com o estipulado no n.º 6 do art.º 139.º do CIRC”* proceder à remessa dos *“documentos de autorização de informação bancária que se encontram em falta, respeitantes aos elementos do Conselho de Administração”*;

(iii) Em 21.04.2011 a Impugnante respondeu ao ofício que antecede, justificando a falta de apresentação dos documentos de autorização de informação bancária respeitantes aos elementos do Conselho de Administração, indicando prova testemunhal, sem anexar as mencionadas declarações;

(iv) Ato impugnado: por despacho de 04.05.2011, o Diretor de Finanças de Faro indeferiu o pedido de procedimento identificado em (i), com fundamento na falta de exibição das autorizações para aceder à informação bancária respeitante a todos os membros do conselho de administração em exercício nos anos de 2003 a 2009;

(v) Atos impugnados: na sequência do despacho que antecede, em 31.05.2011 foi recolhido o respetivo Documento de Correção, com um acréscimo ao resultado líquido do exercício de 162 886,09€, que deu origem à liquidação de IRC n.º 2011 8510003703, referente ao ano de 2008, com imposto a reembolsar no montante de 5 431,80€, resultando da demonstração de compensação respetiva a quantia de 5 683,20€ a pagar, que inclui 21 607,65€ de reembolso indevido, tudo com data limite de pagamento voluntário até 31.08.2011;

F) A presente impugnação foi apresentada em 29.11.2011, via SITAF.

5.3.4. A decisão da primeira instância

Identificando como questões a decidir o erro na forma do processo quanto à impugnação do despacho do Diretor de Finanças de Faro que indeferiu o requerimento apresentado ao abrigo do art.º 129.º do CIRC e da inimpugnabilidade do ato de liquidação, suscitadas pela Fazenda Pública, na sua contestação, a sentença recorrida considerou que o despacho em causa não se pronuncia sobre a legalidade da liquidação e por essa razão *“o meio processual adequado para impugnar tal decisão sempre seria a acção administrativa especial, e não a impugnação judicial”*.

Quanto à inimpugnabilidade do ato de liquidação, julgou a decisão recorrida verificar-se erro na forma do processo utilizada pela recorrente, no entendimento de que seria a ação administrativa especial o meio processual próprio para apreciar a legalidade do ato nos termos da alínea p) do art.º 97.º do CPPT e de que não se verificava o especial pressuposto previsto no art.º 129.º do CIRC, ou seja, o prévio procedimento para prova do preço da transmissão dos imóveis, tornado o ato de liquidação inimpugnável.

5.3.5. O Recurso

Não conformada com o decidido, alegou a recorrente, no essencial, que o objeto da pretensão impugnatória são os atos de liquidação adicional do IRC de 2008 e respetivos juros compensatórios, sendo ainda que a procedência da impugnação judicial sempre importará o afastamento de tal despacho da ordem jurídica, tendo sido por esse motivo que identificou esse ato como objeto mediato da impugnação.

Sustentou ainda que no processo tributário o regime regra é o de que só os atos finais do procedimento, e não os atos interlocutórios, podem ser contenciosamente impugnados, sendo as únicas exceções ao princípio da impugnação unitária as figuras dos atos destacáveis e dos atos que lesem, de forma direta e imediata, os direitos ou interesses do contribuinte. Neste sentido, referiu a este propósito que *“inexiste qualquer indicação expressa do legislador no sentido de qualificar as decisões administrativas tomadas no âmbito do (sub)procedimento previsto no artigo 129.º do Código do IRC como “atos destacáveis”, com autonomia para efeitos de impugnação contenciosa”* referindo, por outro lado, que *“ainda que se possa entender o despacho do Diretor de Finanças de Faro*

como diretamente lesivo dos interesses da Recorrente e, por isso, autonomamente impugnável, tal qualificação não permite ter por precludida a possibilidade de a Recorrente apenas reagir contra o ato final do procedimento de liquidação e, então, suscitar as ilegalidades materializadas no ato interlocutório lesivos”.

Finalmente, e relativamente à questão da inimpugnabilidade do ato de liquidação, a Recorrente sustenta ainda que a interpretação da sentença sobre a condição de impugnabilidade contenciosa do n.º 7, do art. 129.º do CIRC desvirtua a *ratio* do princípio da impugnação unitária.

Deste modo, a questão que se coloca, *in casu*, consiste em saber se incorreu em erro de julgamento a sentença do TAF de Loulé que, nos presentes autos de impugnação, julgou procedente a exceção de falta do prévio procedimento para prova do preço efetivamente praticado na transmissão dos imóveis (cf. art.º 129.º, n.º 1 do CIRC, na redação então aplicável) e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Tal questão conduz-nos ao regime jurídico da medida antiabuso específica “correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis”, bem como do procedimento de “prova do preço efetivo na transmissão de imóveis”.

Nesta fase, dispensamos a abordagem teórica acerca desta temática, uma vez que esta já foi devidamente tratada no subponto “4.2.2.” deste nosso contributo.

Desta forma, e relativamente à questão do erro na forma do processo quanto à impugnação do despacho do Diretor de Finanças de Faro que indeferiu o requerimento apresentado, ao abrigo do art.º 129.º do CIRC, refere o douto Acórdão que *“como se viu está em causa o despacho do Director de Finanças de Faro que indeferiu o requerimento apresentado ao abrigo do art.º 129.º do CIRC e que se insere num procedimento tributário, denominado «Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis» previsto no referido normativo e no art.º 58.º-A, n.º 2 do CIRC”*, acrescentando, que este procedimento previsto no CIRC é *“referente às garantias dos contribuintes e que tem como objectivo a prova pelo sujeito passivo do preço efectivo na transmissão de imóveis permitindo-lhe assim obviar à aplicação do disposto no art.º 58.º-A n.º 2 do mesmo diploma legal (correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis)”*.

Mais referencia que *“no caso vertente a recorrente apresentou no Serviço de Finanças de Albufeira, invocando o art.º 129.º do CIRC, os requerimentos para prova do preço efectivo na transmissão de imóveis (...), indicando um perito”* e que, *“por despacho de 04.05.2011, o Director de Finanças de Faro indeferiu o pedido de procedimento em causa com fundamento na falta de exibição das autorizações para aceder à informação bancária respeitante a todos os membros do conselho de administração em exercício nos anos de 2003 a 2009”*.

Assim, como era possível constatar da PI, *“a recorrente veio impugnar directa e imediatamente, os actos de liquidação de IRC, de liquidação de juros compensatórios e de demonstração de acertos de contas ali identificados e mediatamente, como aliás deixou expresso, o despacho do Director de Finanças de Faro de 04.05.2011, que indeferiu o procedimento para prova do preço efectivo, concluindo aquela peça processual com um pedido de procedência da impugnação e de anulação daqueles actos tributários de liquidação”*.

Assim, o TAF de Loulé entendeu que *“não cabe, em sede de processo de impugnação judicial, conhecer da legalidade da decisão de indeferimento do procedimento de prova do preço praticado, por alegada aplicação de norma inconstitucional, na medida em que tal decisão não se pronuncia sobre a legalidade da liquidação, ocorrendo, no ponto, a exceção de erro na forma do processo”*. Todavia, o Tribunal *ad quem* não partilha da interpretação que a sentença do Tribunal *ad quo* faz da petição inicial e, muito menos, as conclusões a que chega, uma vez que *“como se constata daquela peça processual, o eixo axial da sua pretensão é a impugnação da liquidação de IRC, cuja anulação se pede”*.

Neste sentido, refere a sentença do STA que *“de facto a Recorrente identificou o despacho do que indeferiu o procedimento para prova do preço efectivo apenas como objecto mediato da Impugnação Judicial, imputando-lhe diversas ilegalidades que entende serem pressuposto dos actos de liquidação consequentes. E, coerentemente, dirigiu o pedido anulatório apenas aos actos de liquidação — aqueles que tinha o ónus de impugnar contenciosamente, sob pena de consolidação da sua situação jurídico-tributária”*, concluindo deste modo que *“não se comportando esse despacho no âmbito da pretensão anulatória formulada, forçoso é concluir teria que improceder, porque infundada, a invocação do erro na forma do processo”*.

Relativamente ao erro de julgamento quanto à procedência da exceção do pressuposto processual previsto no art.º 129.º do CIRC, que consiste no prévio procedimento para prova do preço da transmissão dos imóveis, a sentença do TAF de Loulé entendeu que não se verificava o especial pressuposto previsto no art.º 129.º do CIRC, ou seja, o prévio procedimento para prova do preço da transmissão dos imóveis, tornando o ato de liquidação inimpugnável; e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Refere o Acórdão do Tribunal *ad quem* que “*é entendimento da sentença recorrida que o contribuinte não pode invocar, como fundamento de impugnação dos actos de liquidação, a ilegalidade cometida no procedimento, materializada no acto pelo qual a Administração Fiscal extinguiu o procedimento previsto no artigo 129.º do Código do IRC e que, para ver reconhecida tal ilegalidade, o contribuinte terá de impugnar contenciosamente, de forma autónoma, aquele acto procedimental*”.

Em sentido diverso propugna a Recorrente, que alega que “*tal interpretação sobre a condição de impugnabilidade contenciosa do n.º 7, do art.º 129.º do CIRC desvirtua a ratio do princípio da impugnação unitária e até do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva*”, aliás, opinião também partilhada pelo ilustre coletivo de juízes do STA que, para solidificar a sua posição, chama à coleção o Acórdão do STA de 03 de dezembro de 2014, em que é relatora Dulce Neto, proc. n.º 881/12, que defendeu que “*Tanto o acto de determinação do valor patrimonial tributário definitivo de imóvel como o acto de indeferimento do pedido formulado em procedimento tributário que o alienante do imóvel, enquanto sujeito passivo de IRC, tenha instaurado para prova do preço efectivo da transmissão por virtude de o valor de venda declarado ser inferior ao valor patrimonial tributário fixado (art.ºs 58.º-A e 129.º do CIRC, a que correspondem os actuais arts. 64º e 139º), afectam, de forma actual e imediata, os direitos e interesses legalmente protegidos desse sujeito passivo, e, por isso, há que assegurar-lhe a tutela judicial efectiva em relação a estes dois actos (...) Pelo que a este sujeito passivo de imposto sobre o rendimento assistem os seguintes meios contenciosos:*

(i) *impugnação judicial do acto que fixou o valor patrimonial tributário do imóvel;*

(ii) *acção administrativa especial para sindicar a legalidade do acto final do procedimento tributário que instaurou com vista à prova do preço efectivo da transmissão;*

(iii) *impugnação judicial do acto de liquidação de IRC que vier a resultar da aplicação do disposto no art. 58º-A do CIRC, ou, se não houver lugar a liquidação de imposto, do acto de correcção ao lucro tributável efectuada ao abrigo do mesmo preceito legal, sendo de notar que nesta impugnação pode ainda invocar qualquer ilegalidade ou erro praticado no procedimento destinado à prova do preço efectivo, bem como recorrer a qualquer meio de prova adequado à demonstração do preço efectivamente praticado”.*

Mais referem que, em idêntico sentido, se pronunciou o STA no Acórdão de 6 de fevereiro de 2013, em que é relator Francisco Rothes, proc. n.º 0989/12, que a este propósito esclarece que *“o procedimento de «prova do preço efectivo na transmissão de imóveis» rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei, como prescreve o n.º 5 do citado art. 129.º do CIRC. O que significa, designadamente, que a lei equipara este procedimento ao pedido de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos, permitindo que na impugnação do acto tributário de liquidação (ou do acto de correcção do lucro tributável de que não resulta liquidação) sejam discutidas, não só as ilegalidades desse acto, como também todas as ilegalidades verificadas ao longo do procedimento do art. 129.º do CIRC, cerceando apenas essa possibilidade relativamente ao valor que tenha sido encontrado por acordo entre os peritos, tudo como decorre do princípio da impugnação unitária”.*

Em face do exposto, conclui o acórdão em apreço que as ilegalidades desse procedimento, que a própria lei equipara ao pedido de revisão da matéria coletável fixada por métodos indirectos, podem ser invocadas na impugnação judicial do ato de liquidação ou, não havendo lugar à liquidação, na impugnação do ato de correção do lucro tributável (art.º 129.º, n.º 5, do CIRC), tratando-se de uma manifestação do referido princípio da impugnação unitária e que *“ao contrário do que se sustenta na decisão sindicada no âmbito da impugnação judicial da liquidação poderão ser, como foram, invocados, não só qualquer ilegalidade ou erro praticado na liquidação, como também no procedimento destinado à prova do preço efectivo. Por isso, admite-se que no âmbito dessa impugnação*

judicial possa lançar mão de qualquer meio de prova admitido e que se revele adequado para a demonstração do preço efectivo”.

5.3.6. Decisão

Em face do exposto, concluiu o STA que não pode manter-se a decisão recorrida, devendo os autos baixar à primeira instância para conhecimento do mérito da impugnação. Destarte, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à primeira instância, a fim de ser conhecido o mérito da impugnação, se a tanto nada mais obstar.

6. Conclusões Finais

O presente contributo teve em vista analisar a temática do planeamento fiscal, distinguindo-o de outras realidades com ele conexas, examinando a sua problemática e os seus limites, bem como algumas das medidas antiabuso previstas no nosso ordenamento jurídico.

Começámos por abordar algumas realidades conexas com o planeamento fiscal, designadamente: o critério da residência do contribuinte e o critério da fonte de obtenção de rendimentos; a dupla tributação e os métodos tendentes à sua eliminação/atenuação; a convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital; e, finalmente, os paraísos fiscais e a concorrência fiscal prejudicial.

Sobre a primeira realidade, concluímos que a tributação deve basear-se no critério da residência e, adicionalmente, no critério da fonte, sendo certo que a tendência geral que se tem vindo a verificar é a de que se utilizam ambos os fatores de conexão, em simultâneo.

Refletimos ainda sobre outros problemas fiscais internacionais, tais como a dupla tributação internacional – que ocorre nas situações jurídicas plurilocalizadas em que há conflito positivo de tributação – e sobre as formas de os evitar, eliminar ou atenuar. Estes métodos podem ser divididos em: (i) medidas unilaterais ou mecanismos internos, como sejam a isenção (integral ou total), a isenção com progressividade e o método do crédito de imposto, este último também denominado por método de imputação; e (ii) medidas bilaterais, resultantes da celebração de convenções entre Estados. Como orientação para a celebração das aludidas convenções existe a convenção modelo da OCDE sobre o rendimento e o capital.

Para finalizar a temática das questões conexas com o planeamento fiscal, abordámos ainda dois outros problemas fiscais internacionais, a saber: a existência dos paraísos fiscais e a concorrência fiscal prejudicial entre Estados.

Passamos de seguida para o cerne do nosso contributo, que aporta a temática do planeamento fiscal, sendo que este, como tivemos oportunidade de referir, reflete uma sociedade em que os contribuintes não se limitam a adotar uma posição passiva, de cumprimento escrupuloso e acrítico das normas fiscais. Por este motivo, admitimos que

o planeamento fiscal é intrínseco aos próprios ordenamentos jurídicos fiscais (diríamos, mesmo, que faz parte da evolução dos diferentes ordenamentos).

Partindo desta premissa, é essencial entender e conhecer todas as modalidades que a lei acaba por permitir de planeamento fiscal, nomeadamente, o planeamento *intra legem*, *extra legem* e, ainda, *contra legem*.

Como vimos, os contribuintes têm alguma liberdade de escolha, dentro da racionalidade que legalmente se permite, no sentido de conformarem as suas condutas da maneira que concretamente melhor lhes convier, com o objetivo de poupança (lícita) de despesas fiscais. Assim, são apenas indesejáveis e reprováveis o planeamento fiscal *extra legem* e, também, o *contra legem*, este último, como vimos, claramente atentatório das normas legais aplicáveis a determinada situação.

A ocorrência de circunstâncias de planeamento fiscal abusivo, agressivo ou *extra legem* tem vindo a aumentar, sobretudo por força da elevada carga fiscal a que o nosso país está sujeito, devido aos ciclos de crises económicas. Desde então, agravou-se substancialmente a necessidade de recolha de tributos pelo Estado, mantendo-se a elevada carga fiscal até aos dias de hoje.

Não obstante, não nos parece que este seja o único motivo, pois a facilitação e o aumento da mobilidade dos trabalhadores e do capital são outro motivo que tem vindo a originar situações de planeamento fiscal abusivo.

Finalmente, também a inovação financeira e a competição entre as empresas podem levar a situações de ausência ou diminuição de tributação. A primeira, com a promoção de esquemas e produtos cada vez mais sofisticados e agressivos, nomeadamente, através do recurso a atos ou conjunto de atos cujos resultados não são bem aceites pelo ordenamento jurídico tributário. No que diz respeito à competição entre empresas, estas, tendo em vista uma diminuição dos custos com as obrigações fiscais, recorrem a lacunas na lei com o intuito de procederem à poupança de quantias pecuniárias que poderão ser aplicadas em atividades benéficas para o desenvolvimento da empresa, aumentando assim a sua competitividade no mercado.

Seguidamente, verificámos que o planeamento fiscal *extra-legem* não configura em si mesmo atos ilícitos e que, por isso, não é punido criminalmente. Não obstante, isso

não significa que os referidos atos devam ficar “impunes”; bem pelo contrário. Neste contexto, para “combater” o referido planeamento fiscal, surgem as medidas antiabuso. Mais especificamente, tivemos oportunidade de verificar que, no ordenamento jurídico português, se encontra prevista uma disposição geral antiabuso (que denominamos de CGAA) e diversas disposições antiabuso específicas.

Como vimos, a CGAA “*não é mais do que uma norma de sobreposição sobre todo o ordenamento fiscal, que permite, verificadas as condições e requisitos que consagra, alargar a incidência tributária desse ordenamento ou diminuir o recorte negativo ou exclusões de incidência operadas nesse ordenamento*”²⁷³.

Para além da CGAA, existem ainda uma panóplia de cláusulas antiabuso específicas pensadas cirurgicamente para determinadas situações específicas e especiais, as quais, podemos encontrar a propósito de variadíssimas situações e nos mais diversos diplomas pertencentes ao ordenamento jurídico-tributário português. Estas, derrogam a norma geral, sendo por esse motivo mais recorrente a aplicação das normas antiabuso específicas. *In casu*, refletimos sobre algumas medidas antiabuso específicas presentes no CIRC, designadamente: preços de transferência; correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis; imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado; limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento; e correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte.

Por último, abordamos a aplicação de algumas disposições antiabuso pela jurisprudência portuguesa.

No que à decisão arbitral diz respeito, numa situação em que a AT lançou mão da aplicação da CGAA, de modo a fazer correções em sede de IVA, IRC e em tributações autónomas, o CAAD deu razão à Administração Fiscal, julgando totalmente improcedente o pedido arbitral, por considerar inexistentes quaisquer dos vícios procedimentais alegados pela requerente e que estavam preenchidos os pressupostos de aplicação da cláusula antiabuso a que se refere o art.º 38.º, n.º 2 da LGT, não havendo motivos para se declarar a ilegalidade dos atos tributários em questão.

²⁷³ Cf. OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do Planeamento Fiscal, As cláusulas Gerais Anti-abuso e os Conflitos de Interesse*, Op.Cit. p.135.

Por sua vez, no Acórdão do TCAS de 25 de janeiro de 2018, em que é relatora Ana Pinhol, proc. n.º 066600/13, estabeleceu-se que a aplicação de métodos residuais ou alternativos para a determinação dos preços de transferência, exigem que se fundamente que os determinados pelo legislador não podem ser adotados ou, que podendo sê-lo, não permitem obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam, e que além disso, está vedada por lei à AT a possibilidade de justificar na fase jurisdicional o que deveria ter justificado aquando da prolação do ato impugnado, pois tal configura uma fundamentação sucessiva ou *a posteriori*.

Por fim, no Acórdão do STA de 30 de maio de 2018, em que é relator Pedro Delgado, proc. n.º 0861/15 estabeleceu-se que o procedimento de prova do preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre imóveis constitui condição de impugnabilidade da liquidação que resultar das correções efetuadas ao abrigo do art.º 58.º-A do CIRC, atual art.º 64.º do mesmo diploma (ou, se não houver lugar a liquidação, condição da impugnação das correções ao lucro tributável). No entanto, de acordo com o princípio da impugnação unitária, no âmbito da impugnação judicial subsequente, o sujeito passivo poderá invocar qualquer ilegalidade ou erro praticado na liquidação ou no procedimento destinado à prova do preço efetivo, bem como recorrer a qualquer meio de prova que se revele adequado no caso concreto para a demonstração do preço efetivamente praticado.

Referências bibliográficas

AMORIM, José de Campos, *Algumas medidas de combate à evasão fiscal*, in Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, ISCAP, n.º 12, 2007.

AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*A tributação do rendimento na residência e na fonte - fatores de conexão à luz do direito fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de direito fiscal*” (adaptação de texto de tese de doutoramento), Novas Edições Acadêmicas, Mauritius, 2020.

AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*”, in *A fiscalidade como instrumento de recuperação económica* (coordenação: Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira), Vida Económica, Porto, 2011.

AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Questões próprias da determinação da residência das pessoas coletivas na legislação portuguesa e o critério da residência nas convenções internacionais*”, Cadernos de Direito Actual, n.º 8, 2017.

AZEVEDO, Patrícia Anjos, *O princípio da transparência fiscal: entraves e algumas manifestações e soluções práticas*, in *Os 10 anos de investigação do CIJE – estudos jurídico-económicos*, Almedina, Coimbra, 2010.

BANDEIRA, Gonçalo de Melo; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Branqueamento de capitais, fraude fiscal e corrupção internacional*, Revista Brasileira de Estudos Jurídicos, Montes Claros, Minas Gerais, Brasil, Vol. 11, n.º 2, jul./dez., 2016.

CAMPOS, Diogo Leite de, *Globalização e regionalização em matéria de impostos* in *O Sistema Tributário no Estado dos cidadãos*, Coimbra, Almedina, 2006.

LEIRIÃO, Patrícia Meneses, *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, Porto, 2012.

LUMBRALES, Nuno, *O abuso de confiança fiscal no regime geral das infrações tributárias*, Fiscalidade, n.º 13/14, 2003.

MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá, *O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento*, Revista Revisores & Auditores, Lisboa, dezembro de 2015.

NUNES, Gonçalo Avelãs, “*A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal-art. 38.º, n.º2, da lei geral tributária- à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal*”, *Fiscalidade*, n.º3, julho de 2000.

OLIVEIRA, António Fernandes de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.

PALMA, Clotilde Celorico, *A introdução dos acordos prévios de preços de transferência na legislação fiscal portuguesa*, revista da OTOC n.º 103, outubro, 2008.

PINTO, José Alberto Pinheiro, *Planeamento fiscal e normas antiabuso*, in *Planeamento e evasão fiscal e jornadas de contabilidade e fiscalidade*, Vida Económica, Porto, 2010.

RODRIGUES, Maria Helena; CERDEIRA, Marco António; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Preços de Transferência: Revisão de Literatura e Análise sob o ponto de vista da Gestão e da Fiscalidade*, O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., vol. VIII, n.º 30, Porto, 2018.

SANCHES, Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal, substância e forma no direito fiscal Português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, 2006.

SEQUEIRA, Adilson, *Planeamento e gestão fiscal sistema tributário (atualizado e ampliado)*, 2ª edição, Escolar Editora, Lobito, 2016.

SILVA, Amândio Fernandes, *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano IX, n.º 104, novembro de 2008.

Webgrafia

ALMEIDA, Júlio, *A nova cláusula geral anti-abuso*, Jornal Económico & EY, 15 de maio de 2019, disponível para consulta online em <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-nova-clausula-geral-anti-abuso>

ANTUNES, Francisco Vaz, “*A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal Português*”, Verbo Jurídico, julho de 2005, disponível para consulta online em https://www.verbojuridico.net/doutrina/penal/evasao_fraudefiscal.html

AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Concorrência fiscal prejudicial: algumas conceptualizações acerca dos paraísos fiscais, dos regimes fiscais preferenciais e das zonas de baixa pressão fiscal*, artigo de opinião e análise elaborado em 11/08/2015, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt

BARROS, Miguel de Antas de; AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Acordos prévios sobre preços de transferência (breves notas)*, artigo de opinião e análise elaborado em 14/11/2019, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt

FERREIRA, Rogério M. Fernandes; GONÇALVES, Mónica Respício; SÁ, Luís Bordalo e, *Cláusula geral anti-abuso: primeira decisão judicial*, Informação Fiscal, PLMJ, junho de 2011 disponível para consulta online em: https://www.plmj.com/xms/files/v1_antigos_anteriores_a_abr2019/newsletters/2011/Junho/CLAUSULA_GERAL_ANTI-ABUSO_PRIMEIRA_DECISAO_JUDICIAL.pdf

Glossary of Tax Terms, disponível online em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

Projeto editorial Lexit, disponível online em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço:

- AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 2.º da lei do planeamento fiscal abusivo;

- BARROS, Miguel de Antas de; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 63.º do CIRC;

- BARROS, Miguel de Antas de; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 68.º do CIRC;
- FAZENDEIRO, Vítor, Anotação ao art.º 38.º da LGT;
- LACERDA, Hugo, Anotação ao art.º 103.º do RGIT;
- LACERDA, Hugo, Anotação ao art.º 105.º do RGIT;
- RODRIGUES, Abílio, Anotação ao art.º 10.º da lei do planeamento fiscal abusivo;
- RODRIGUES, Abílio, Anotação ao art.º 17.º da lei do planeamento fiscal abusivo;
- RODRIGUES, Abílio, Anotação ao art.º 5.º da lei do planeamento fiscal abusivo;
- RODRIGUES, Abílio, Anotação ao art.º 9.º da lei do planeamento fiscal abusivo.
- SOUSA, Abílio; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 64.º do CIRC;
- SOUSA, Abílio; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Anotação ao art.º 67.º do CIRC.

Recomendação da Comissão de 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE), disponível para consulta online em <https://eur-lex.europa.eu/>.

Relatório da OCDE de 1998 denominado “Concorrência Fiscal Prejudicial – um tema global emergente”, ou, originalmente em Inglês “Harmful tax competition: an emerging global issue”, disponível para consulta online em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en.

SANTIGO, Bruno; PIMENTAL, Miguel Cortez; GOUVEIA, Maria; FERNANDES, João Miguel, *Fiscalidade das empresas alterações à cláusula geral antiabuso e ao código do IRC na sequência da transposição da diretiva antielisão*, Legal Alert, Morais leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados, 2019, disponível para consulta online em <https://www.mlgts.pt/pt/>.

SCHWALBACH, Teresa Pala, ATAD Express #3: *alterações à cláusula geral anti-abuso*, publicações sérvulo, 02 de outubro 2019, disponível para

consulta online em <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/ATAD-Express-3-alteracoes-clausula-geral-anti-abuso/6717/>.

SILVA, Germano Marques, *Da ética, imposto e crime ou o princípio da moralidade no direito penal tributário*, disponível para consulta online em <https://www.afp.pt/>

Referências Jurisprudenciais

Acórdão Arbitral (CAAD) de 22 de maio de 2015, em que é árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa, Proc. n.º 377/2014-T, disponível para consulta online em <https://www.caad.org.pt/>

Acórdão Arbitral (CAAD) de 23 de abril de 2019, em que é árbitro Presidente Carlos Fernandes Cadilha, proc. n.º 463/2018-T, disponível para consulta online em <https://www.caad.org.pt/>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03 de dezembro de 2014, em que é relatora Dulce Neto, proc. n.º 881/12, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de maio de 2018, em que é relator Pedro Delgado, proc. n.º 0861/15, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de fevereiro de 2013, em que é relator Francisco Rothes, proc. n.º 0989/12, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2010 de 03 de setembro de 2010 em que é relator J. Souto Moura, proc. n.º 6463/07.6TDLSB.L1-A.S1., disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 10 de maio de 2011, em que é relator Aníbal Ferraz, proc. n.º 03716/10, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 23 de novembro de 2010, em que é relato José Correia, proc. n.º 04312/10, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 25 de janeiro de 2018, em que é relatora Ana Pinhol, proc. n.º 066600/13, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 14 de novembro de 2019 em que é relatora Tânia Meireles da Cunha, proc. n.º 10/17.9BCLSB, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15 de fevereiro de 2011, em que é relator José Correia, proc. n.º 4255/10, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 02 de outubro de 2013 em que é relator Jorge Dias, proc. n.º105/11.2DCBR.C, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 30 de outubro de 2019 em que é relator Cristina Almeida e Sousa proc. n.º 405/14.0TELSB.L1-3, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 11 de outubro de 2017 em que é relator Ernesto Nascimento, proc. n.º380/13.8IDAVR.P1, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 27 de maio de 2009 em que é relator José Piedade, proc. n.º 1760/06.0TDPRT, disponível para consulta online em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 21 de fevereiro de 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, proc. n.º C-255/02, disponível para consulta online em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=A8B8DE3B96B46247EDC154C5A2B6C768?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6494874>