



Sousa, Carlos Cunha de, “O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo”, Junho de 2012.

RESUMO: Em Fevereiro de 2008, surge no quadro legal português um regime de colaboração das entidades privadas portuguesas para com a administração fiscal, que representa um novo patamar no âmbito das obrigações declarativas, e traduz a difícil luta que é travada contra o planeamento fiscal abusivo. É a esse novo regime e algumas das suas implicações que dedicaremos as próximas páginas.

ABSTRACT: In February 2008, appears on the Portuguese legal system, a new legal regime of collaboration of private entities to the Portuguese tax administration, which represents a new level of reporting obligations, and reflects the difficult struggle that is waged against the abusive tax planning. It is about this new regime and some of its implications that we will dedicate the following pages.

Introdução

O presente trabalho pretende ser a nossa primeira aproximação ao Decreto-Lei 29/2008 de 2 de Fevereiro que se refere aos esquemas de planeamento fiscal abusivo em Portugal. Este trabalho não pretende ser exaustivo quanto à análise do conceito de planeamento fiscal abusivo ou agressivo, nem quanto aos textos legais abordados, pretende sim traduzir a essência destes, dando nota de algumas preocupações que têm sido manifestadas e fazendo o necessário enquadramento à análise que pretendemos fazer de alguns esquemas de planeamento fiscal passíveis de serem considerados abusivos no âmbito deste diploma legal.

Encetaremos a nossa jornada com um enquadramento sobre a temática do planeamento fiscal, seguindo com uma referência à Conferência de Seul, que marca um momento decisivo para o legislador nacional, no caminho para a criação do quadro legal vigente. Prossequiremos com uma breve análise à autorização que legitimou a atuação legislativa do Governo, e com a abordagem ao Decreto-Lei referido, suscitando e debelando algumas críticas que tem sido feitas ao mesmo. Passaremos por uma análise sucinta de alguns esquemas ou atuações subsumíveis ao conceito previsto no diploma que determina a sujeição às obrigações de comunicação e informação e concluiremos com algumas reflexões sobre a problemática abordada.

O Planeamento Fiscal

O planeamento fiscal, como meio de redução ou diferimento da carga fiscal, é uma prática que tem acompanhado a tributação ao longo dos séculos.

São hoje conhecidos casos de planeamento fiscal que remontam aos primórdios da tributação, desde o antigo império romano, em que os proprietários das terras mudavam de um chefe militar para outro, escolhendo assim a situação jurídica que mais ganhos fiscais lhe desse¹, passando pela idade média, em que, em que os povos conquistados se convertiam ao islamismo, para aproveitar a isenção que alguns chefes conferiam a esse ato², até ao século

¹ Cf. Charles, ADAMS, For Good and Evil – The Impact of taxes on the course of civilization, 2006, Institute of Public Finance, Zagreb, pp. 113-114, Apud, Donald, L. KORB, Tax and Corporate Governance, 2008, Wolfgang Schon, Munique p. 289.

² Cf. Charles, ADAMS, For Good and Evil, cit., p. 132.



passado, em que um duque inglês, decidiu pagar a um jardineiro através de um sistema de reconhecimento de dívida, contornando assim as normas de incidência da tributação³.

Esta pequena enunciação, que é apenas ilustrativa da dimensão deste fenómeno, que atravessa séculos, culturas e classes sociais, serve de intuíto para a afirmação que fazemos: O planeamento fiscal é algo intrínseco à existência de regimes de tributação, que existe na medida em que o direito tributário contém normas de incidência distintas e regimes diversos de tributação, que aliados ao princípio da tipicidade, permitem a escolha de comportamentos por parte do sujeito passivo, com reflexos diretos na sua tributação.

O planeamento fiscal não é no entanto um drama nefasto que assola a sociedade, é antes, e como se afirmou, algo de natural e intrínseco à existência de regimes tributários, e que é praticado diariamente, nas decisões que os agentes económicos e as pessoas tomam (p.e. a mudança de concelho de uma família para poder beneficiar da dedução à coleta do IRS nos termos da Lei das Finanças Locais, ou de uma menor tributação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis). A questão do planeamento fiscal começa a ser verdadeiramente discutida, no entanto, quando os comportamentos se afastam do planeamento fiscal que a própria Lei “deliberadamente” possibilita, e se aproximam de comportamentos, que aproveitando também as normas positivadas, abusam das formas jurídicas ou da letra da Lei, e conseguem reduções ou diferimentos na sua carga fiscal, que não obteriam se agissem com uso “normal” das normas e dos negócios.

Os legisladores, têm vindo a tentar combater este fenómeno, adaptando os regimes legais às inovações conhecidas no campo do planeamento fiscal abusivo⁴, exemplos disso são os ensaios que os diversos ordenamentos fizeram ao longo das últimas décadas, que passaram pela adoção de doutrinas de interpretação das normas, como a *Ramsey Doctrine* no direito britânico⁵, ou normas específicas ou gerais contra o abuso das formas legais. No entanto, a prática têm demonstrado que as inovações criadas pelos sujeitos passivos estão muito avançadas em face dos meios de reação de que dispõem o legislador e as administrações fiscais.

A Conferência de Seul

O combate à fraude, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo, é um objetivo comum à maioria dos Estados do mundo, os quais ao longo dos anos têm tentado compatibilizar as atuações e congregar os esforços no sentido criar um espaço em que o fator tributação possa servir para a concorrência fiscal internacional, mas em que as atuações sejam lícitas, legítimas e ocorram dentro de determinados limites. Exemplos destes esforços de conciliação e cooperação são instrumentos e documentos como as convenções para evitar a dupla tributação, os estudos sobre a concorrência fiscal prejudicial (*harmful tax competition*), ou o Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas. Num âmbito mais operacional, as Administrações Fiscais de diversos países reúnem-se com regularidade para a partilha de experiências e boas práticas, que permitam combater os abusos por parte dos agentes económicos.

A conferência de Seul, que decorreu entre os dias 14 e 15 de Setembro de 2006, reuniu altos dirigentes das administrações tributárias de 35 países. Esta conferência, analisou e discutiu diversa informação relativa às experiências e boas práticas dos diversos países, tendo constatado a crescente dificuldade em fazer cumprir as normas fiscais. Alguns dos problemas

³ Cf. Patrícia Meneses LEIRIÃO, A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação, Porto, Vida Económica, 2012, p. 86.

⁴ Ver a este respeito nota infra sobre o conceito de planeamento fiscal abusivo e a sua relação com o conceito de evasão fiscal.

⁵ Cf. Patrícia Meneses LEIRIÃO, op. cit. pp. 86-87



com que se depara esta missão comum de fazer cumprir as normas fiscais são a crescente globalização, a liberalização dos mercados de capitais e as inovações tecnológicas, que levam ao surgimento de estruturas empresariais que desafiam as normas fiscais vigentes, e a mecanismos que facilitam o incumprimento das obrigações fiscais nacionais.

Ficou patente na conferência a crescente evasão fiscal transnacional, com o abuso que é feito de inúmeros mecanismos de movimentação de capitais e outros ativos, desde a utilização de contas *offshore*, passando pela movimentação de ativos entre empresas no mesmo grupo, até ao aproveitamento das diferentes fiscalidades existentes nos diversos países. Concluiu-se pela existência de atuações que vão para além daquelas que se poderão classificar de sistemas legítimos de economia fiscal.

A conferência trouxe também a luz algumas preocupações no campo da governação societária das empresas, das diversas entidades que fazem assessoria fiscal, e da sua relação com o crescimento dos mecanismos abusivos de obtenção de ganhos fiscais, tendo concluído com alguns compromissos, de entre os quais, e relativamente ao assunto em crise, destacamos os seguintes:

- Abordar o papel das empresas na consultoria jurídica e fiscal, dos bancos de investimento e outras instituições que promovem o uso de paraísos fiscais para evitar o cumprimento das regras fiscais;
- Aprofundar ainda mais o desenvolvimento do diretório sobre os mecanismos de planeamento fiscal agressivo para identificar tendências e identificar as medidas a tomar contra tais mecanismos;
- Analisar o papel dos intermediários fiscais (por exemplo, empresas de contabilidade e aconselhamento jurídico, consultores fiscais e outros) em relação à promoção de planos tendentes a reduzir abusivamente os encargos fiscais.⁶

Autorização Legislativa

No sentido de refletir no ordenamento jurídico português as conclusões da Conferência de Seul, o art.º 98.º da Lei 53-A/2006 de 29/12 vem estabelecer autorização legislativa para que o Governo, em consonância com as medidas que outros países já haviam tomado⁷, estabeleça obrigações específicas de informação a prestar à Administração Tributária sobre esquemas operações ou transações, adotados ou propostos, que visem principalmente ainda que concomitantemente com outros objetivos, a redução dos encargos fiscais.

A referida disposição legal dispõe ainda sobre os contornos da legislação a criar, impelindo o Governo a densificar os esquemas que estão abrangidos pela obrigação de informação, referindo-se à utilização de entidades sujeitas a regimes fiscais privilegiados, e a uma série de mecanismos financeiros e híbridos utilizados para fins de evasão ou planeamento fiscal agressivo (aqui é feita a referência ao conceito de planeamento fiscal agressivo, que também é denominado de planeamento fiscal abusivo⁸, e que nas palavras do Professor Joaquim Freitas

⁶ Organisation For Economic Co-Operation And Development, Third Meeting Of The Oecd Forum On Tax Administration, Final Seoul declaration, September 2006, disponível em: www.oecd.org/document/48/0,3746,en_2649_33749_37414896_1_1_1_1,00.html

⁷ Refira-se a este respeito a influência algo-saxónica na medida da existência por exemplo, no Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, e África do Sul de regimes de idêntica natureza. Nos países que mais tradicionalmente influenciam a legislação fiscal portuguesa, como a Alemanha, tal regime não obteve o consenso necessário à sua aprovação. Também na França se discutiu esta temática sem que se alcançasse o necessário consenso.

A respeito da aplicação deste regime em ordenamentos de outros países ver também: Fernando Castro SILVA, Tiago Cassiano NEVES, Planeamento fiscal abusivo, o caso português no contexto internacional, in VVA Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º 3, Coimbra, Almedina

⁸ A respeito dos conceitos de planeamento fiscal agressivo referido na autorização legislativa e planeamento fiscal abusivo referido no articulado do Decreto-Lei 29/2008, o preâmbulo deste diploma cuida de fazer coincidir os conceitos.



da Rocha se trata efetivamente de evasão fiscal⁹ - não obstante aderirmos à posição referida, utilizaremos neste documento os termos evasão fiscal ou planeamento fiscal abusivo, na medida da fidelidade que é devida ao diploma legal).

O referido art.º 98.º, autoriza ainda que seja legislado no sentido de as entidades que prestam serviços de apoio e consultoria no domínio tributário terem obrigações especiais de informação, e no sentido de serem derogados deveres de sigilo relativamente às entidades abrangidas pelo regime.

Por fim, aquela disposição refere-se aos prazos a cumprir e sanções legais a aplicar no que respeita, respetivamente, ao cumprimento ou ao não cumprimento das obrigações de informação em causa.

O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro

Enquadramento e objetivos do diploma

O diploma em análise começa por explicitar os fundamentos da sua existência, na linha dos que haviam sido alvitrados em sede de autorização legislativa, referindo-se à Conferência de Seul e às conclusões daquela emanadas. O legislador cuida de fazer referência à privatização dos atos tributários, referindo-se em primeira instância à importância que os elementos declarativos apresentados pelos contribuintes e certos terceiros têm para os regimes fiscais modernos, passando a identificar a necessidade de incluir neste campo de obrigados a praticar atos tributários privatizados uma nova classe de agentes, que são aqueles que, exercendo atividades diversas, prestem serviços de consultoria no campo fiscal. Esta necessidade é justificada pela importância crescente que esses agentes têm na atuação dos contribuintes.

Refere ainda o desenvolvimento de um negócio extremamente lucrativo, em que determinados agentes vendem esquemas pré-fabricados de planeamento fiscal, sem qualquer pejo ou respeito pelos limites do que é considerada uma atuação ilícita, nem pelo princípio fundamental da justiça na repartição efetiva dos encargos tributários, que representa a materialização do princípio da igualdade, e mais especificamente do princípio da capacidade contributiva.

O diploma em apreço, no seu preâmbulo, fundamenta também o seu aparecimento com as graves repercussões económicas e sociais deste tipo de atuação, remetendo assim para o bem jurídico protegido pelas normas instituídas, bem como com a perceção social de que as lacunas legislativas serão preenchidas em conformidade com o programa do legislador e com o princípio da igualdade.

Numa referência ao procedimento aplicável à informação obtida a partir das declarações impostas pelo diploma em apreço, o legislador refere que as posições dúbias e abusivas dos contribuintes e demais sujeitos passivos serão combatidas, com base na informação obtida, e com recurso aos procedimentos antiabusivos existentes. Esta é a indicação clara, daquilo que resultaria já do quadro legal, e que é o facto de este diploma apenas permitir a obtenção de informação pertinente, que de outra forma não seria possível obter, informação esta que servirá para a aplicação dos demais procedimentos ou institutos previsto na lei fiscal, designadamente a utilização de procedimentos de inspeção tributária e a aplicação das cláusulas antiabuso

⁹ De acordo com o que Joaquim Freitas da ROCHA referiu nas suas lições presenciais de Planeamento Fiscal. Esta referência, que o professor já utilizou em outras sedes, prende-se com a definição de planeamento fiscal, que se reconduz aos comportamentos legítimos de atuação dos contribuintes, na opção pelos atos ou negócios a praticar, cuja fronteira è feita com a verdadeira evasão fiscal, esta sim comportando os comportamentos ilegítimos e por conseguinte também aqueles por muitos designados de planeamento fiscal abusivo ou agressivo.



(geral e especiais), ou outros julgados aplicáveis.

Do regime positivado

A delimitação objetiva decorrente deste diploma, estabelece como condição da sua aplicabilidade, a existência de vantagens fiscais relativas a impostos sobre o rendimento, sobre a despesa ou sobre o património, administrados pela Autoridade Tributária e Aduaneira¹⁰, ou seja, o IRS, o IRC, o IVA, o IMI, o IMT e o Imposto do Selo.

Na conceptualização dos termos utilizados pelo legislador, é definido “planeamento fiscal” como qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto. Este conceito, basilar para a aplicação de todo o diploma, identifica-se, ainda que sendo mais abrangente, com os negócios jurídicos considerados ineficazes nos termos da “Norma Geral Antiabuso”.

O conceito de “esquema” aparece para concretizar a forma em que o planeamento fiscal abusivo se materializa. Essa materialização pode ser sob a forma de plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação. Também o conceito de “atuação” tenta abarcar o maior espectro possível de atos passíveis de serem utilizados para efeitos de planeamento fiscal abusivo. O conceito de “vantagem fiscal”, identifica-se com a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, cujo alcance depende do esquema utilizado.

O diploma passa então a densificar os conceitos de esquemas ou atuações, identificando aqueles que são abrangidos pelo diploma. Refere-se assim à aplicação deste regime aos esquemas e atuações de planeamento fiscal que impliquem a participação de uma entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, cujo recorte concetual abarca, aquelas cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou IRC, ou ainda quando o imposto efetivamente pago não ultrapasse os 60% daquele que seria devido se a entidade fosse considerada residente em território português. Também é aplicado o diploma àquelas atuações que impliquem a participação de uma sociedade total ou parcialmente isenta, envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou alteração do beneficiário ou impliquem a utilização de prejuízos fiscais. É depois alargado o espectro de aplicação do diploma àqueles esquemas em que o promotor tenta, por meio de cláusulas de exclusão de responsabilidade, salvaguardar a sua esfera jurídica e patrimonial.

Na referência que faz ao promotor, o legislador faz um recorte muito amplo do conceito, englobando todas as entidades que, no exercício da sua atividade económica, prestem serviços de aconselhamento, consultoria, assessoria ou análogos no domínio tributário¹¹. Este

¹⁰ A partir de 1 de Janeiro de 2012, as referências feitas à Direção Geral dos Impostos consideram-se feitas à Autoridade Tributária, nos termos do art.º 12.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de Dezembro

¹¹ O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, através do Despacho n.º 14592/2008 de 27 de Maio, Série II, n.º 101, densifica o que se entende por instituições financeiras, para efeitos de aplicação do presente diploma: “A referência a «instituições financeiras» constante da alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º, deve ser entendida em sentido amplo pelo que abrange, de modo genérico, as entidades dedicadas a actividades financeiras, reportando-se, pois, à «Secção K - Actividades financeiras e de seguros» da Classificação Portuguesa de Actividades Económicas, Revisão 3 (que foi estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, 14 de Novembro, e é abreviadamente designada por CAE-Rev.3). Esta secção compreende as unidades de intermediação monetária (banca em sentido geral), as unidades de intermediação financeira (actividades financeiras realizadas por entidades diferentes das instituições monetárias), seguros, fundos de pensões e actividades auxiliares de intermediação financeira, de seguros e de fundos de pensões, abrangendo, assim, as Classes de intermediação monetária (641), actividades das sociedades gestoras de participações sociais (642), trusts, fundos e entidades financeiras similares (643), outras actividades de serviços financeiros, excepto seguros e fundos de pensões (649), seguros (651), resseguros (652) e fundos de pensões (653), actividades auxiliares de serviços financeiros, excepto seguros e fundos de pensões (661), actividades auxiliares de seguros e de fundos de pensões (662), actividades de gestão de fundos (663).”



conceito inclui um leque vasto de agentes, sejam estes, instituições financeiras, revisores de contas, advogados, entre outros, salvaguardando, no entanto um conjunto de atuações, que decorrem no âmbito de funções específicas destes agentes, sejam a revisão legal de contas ou então o patrocínio judicial entre outros, como adiante melhor exporemos. A delimitação negativa vertida no diploma, que especifica em que contexto é que determinados agentes ficam desobrigados do dever de comunicação vem minorar as agressões que um diploma desta natureza pode dirigir a outros valores protegidos pelo nosso ordenamento jurídico, diminuindo assim também os argumentos de quem argui pela sua ilegitimidade.

Para que as atuações destes agentes caibam na tipificação prevista neste diploma é necessário que haja uma atividade, uma atuação positiva, seja no que respeita à sua conceção, seja no que respeita à sua aplicação, não bastando portanto que haja conhecimento do esquema e da sua implementação para o surgimento da obrigação de comunicação. Esta delimitação é muito importante na medida em que não tendo sido prevista estaríamos perante uma obrigação de denúncia, o que seria manifestamente desproporcionado em face, quer da natureza privada dos agentes, quer do fim que se pretende alcançar com o diploma.

No que respeita ao procedimento a ser verificado para cumprimento do dever de colaboração imposto, o legislador prescreve um prazo de 20 dias após o mês de proposta do esquema ou em que o promotor, não proponente, iniciou o acompanhamento, exigindo a informação detalhada a respeito do esquema, dos seus fundamentos, e dos seus promotores, a ser prestada através dos modelos aprovados por portaria do Ministério das Finanças¹². Ressalta aqui a consagração da não obrigação de identificação de quaisquer clientes ou interessados no esquema, identificação essa que, a ser exigida poderia colocar questões ainda mais sérias sobre a legitimidade do regime.

O dever de colaboração patente neste diploma assume duas dimensões, a primeira reporta-se à obrigação de informação que é instituída, a cumprir através dos modelos acima referidos, e a segunda ao dever de esclarecimento à administração tributária sobre questões que possam ser colocadas no que respeita em particular aos esquemas utilizados ou a utilizar. É de referir também a salvaguarda que é feita para as situações de não existência de promotor, ou em que este não é residente nem estabelecido em território português, caso em que a obrigação de informação pende sobre o próprio utilizador do esquema. Esta obrigação apenas subsiste se este for uma pessoa coletiva, ou sendo singular, o esquema envolva entidades sujeitas a um regime fiscal privilegiado, ou entidades total ou parcialmente isentas. Note-se também que quando intervêm no esquema advogados, solicitadores ou revisores oficiais de contas, excluídos nos termos abaixo referidos da obrigação de comunicação, se considera não haver promotor, aplicando-se portanto este regime de obrigação de comunicação do próprio utilizador.

No caso de pluralidade de promotores, apenas ficam desonerados da obrigação de comunicação aqueles que, não tendo proposto o esquema de atuação, e colaborando ou participando na respetiva implementação, obtenham por parte do promotor proponente o comprovativo de este já ter efetuado a comunicação¹³.

Este regime prevê expressamente a derrogação dos deveres de sigilo e confidencialidade dos diversos agentes, cuja atuação, e conseqüente violação destas obrigações legais, fica relevada em face do cumprimento das obrigações impostas pelo diploma. Como já referimos, o legislador optou por salvaguardar as situações em que o profissional aja em determinado

¹² A Portaria 364-A/2008 de 14 de Maio, Série I, 2642 – (2), define o modelo a utilizar para o cumprimento da obrigação de comunicação, determinando a submissão via internet do mesmo através do sítio www.dgci.min-financas.pt – atualmente portal das finanças, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt.

¹³ O Despacho n.º 14592/2008 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 27 de Maio dispõe que o comprovativo corresponde à cópia da declaração de planeamento fiscal e ao correspondente comprovativo de apresentação.



contexto. Esta exclusão da obrigação de comunicação abrange os casos em que o advogado ou solicitador obtenha a informação no decurso da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial, incluindo relativo à maneira de propor ou evita um processo, quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo, ou surja no âmbito dos demais atos próprios dos advogados e solicitadores¹⁴. Refira-se também que, no caso dos revisores oficiais de contas, não se verifica a obrigação de comunicação quando estejam em causa recomendações sobre o esquema de planeamento fiscal emitidas no âmbito e para os efeitos das respetivas funções de interesse público de revisão legal de contas¹⁵.

A informação resultante da aplicação deste diploma será encaminhada para o Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo utilizada pelos diversos serviços da administração no âmbito das suas funções de fiscalização, devendo ainda proceder-se à sua divulgação pública de forma que os contribuintes conheçam as situações consideradas como planeamento fiscal abusivo, e as consequências em termos tributários da sua utilização.

Importa referir que cumpre ao Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira a apreciação geral e abstrata da condição que determinado esquema adquire de planeamento fiscal abusivo. Os deveres de comunicação impostos por este diploma são independentes desta apreciação que é feita posteriormente, dependendo aqueles do enquadramento nos pressupostos que o diploma prevê, ou se quisermos da aplicação dos filtros ou testes que o diploma dispõe¹⁶.

No que respeita ao direito sancionatório aplicável a este regime, o legislador relegou o Regime Geral das Infrações Tributárias, para uma aplicação subsidiária, prescrevendo quais as sanções aplicáveis, em especial, à falta de cumprimento dos deveres impostos por este diploma. Prevê ainda uma disposição, a nosso ver inócua, que determina que, ainda que seja aplicada coima ou sanção acessória pelo incumprimento da obrigação imposta, esta não desobriga o infrator do seu cumprimento. Naturalmente que, uma vez aplicada a coima, esgota-se o arsenal da administração tendente a combater a falta de colaboração, e o elemento de coação que impele os promotores ou utilizadores a fazê-lo.

Sobre o diploma analisado, algumas críticas e reflexões

A dispensa de comunicação de esquemas já conhecidos

Este diploma vem reforçar o arsenal disponível para o combate ao fenómeno da evasão

¹⁴ A este respeito consultar a Lei 49/2004 de 24 de Agosto, que no seu artigo primeiro define os atos próprios dos advogados e solicitadores: “5 — Sem prejuízo do disposto nas leis de processo, são actos próprios dos advogados e dos solicitadores: a) O exercício do mandato forense; b) A consulta jurídica.

6 — São ainda actos próprios dos advogados e dos solicitadores os seguintes: a) A elaboração de contratos e a prática dos actos preparatórios tendentes à constituição, alteração ou extinção de negócios jurídicos, designadamente os praticados junto de conservatórias e cartórios notariais; b) A negociação tendente à cobrança de créditos; c) O exercício do mandato no âmbito de reclamação ou impugnação de actos administrativos ou tributários.

7 — Consideram-se actos próprios dos advogados e dos solicitadores os actos que, nos termos dos números anteriores, forem exercidos no interesse de terceiros e no âmbito de actividade profissional, sem prejuízo das competências próprias atribuídas às demais profissões ou actividades cujo acesso ou exercício é regulado por lei.”

¹⁵ A este respeito consultar o Decreto-Lei 487/99 de 26 de Novembro, que no seu artigo quadragésimo dispõe sobre as funções de interesse público dos revisores oficiais de contas: “1 — Constituem competências exclusivas dos revisores oficiais de contas as seguintes funções de interesse público: a) A revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, nos termos definidos no artigo seguinte; b) O exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados actos ou factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades.

2 — Constituem também competências exclusivas dos revisores oficiais de contas quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua.”

¹⁶ Um esquema muito elucidativo sobre os filtros/testes a efetuar, é apresentado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, através do Despacho nº 14592/2008 de 27 de Maio.



fiscal, desta feita, numa abordagem que não pretende objetivar os factos tributários em si, localizados espaço-temporalmente na esfera de determinado sujeito passivo, mas por outro lado pretende ir a montante, no que toca à recolha da informação pertinente ao delinear de estratégias de atuação, à revisão legislativa e ao eventual desencadear de competentes ações de inspeção tributária para municiar a posterior utilização das cláusulas antiabuso (geral e especiais). Neste contexto, parece que seria coerente com este desígnio a dispensa de comunicação de qualquer esquema ou atuação, sempre que o mesmo já tivesse sido objeto de divulgação pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do art.º 15.º do diploma. A manter-se a obrigação, somos forçados a subsumir que há a intenção de conhecer de facto a existência, localizada temporalmente, de esquemas ou atuações, o que mais aproxima este dever de comunicação de um ato de inspeção tributária privatizado.

A contenda com os princípios constitucionais

A privatização dos atos tributários, que até 2008 abrangia funções declarativas de mera informação de conteúdos, dados, ou factos, sem qualquer carga psicológica, já representava por si, uma sobrecarga de encargos e obrigações, que podiam colocar em causa princípios como o da liberdade de exercício de profissão, ou representar um acréscimo desproporcionado de encargos aos agentes económicos. Agora, com este diploma, surge a obrigação, já não de declarar meros factos ou valores, mas revelar intenções dos contribuintes e dos diversos agentes económicos. Esta obrigação instituída presta-se a análises sobre a sua legitimidade e sobre a sua proporcionalidade, na medida da contenda que cria com alguns princípios do nosso ordenamento jurídico. Sobre esta matéria tem prelecionado o Professor Joaquim Freitas da Rocha, alertando para a eventual violação dos princípios da proporcionalidade ou proibição do excesso, na medida em que as obrigações impostas, dada a sua carga invasiva e onerosa, deveriam ser fundadas na impossibilidade de alcançar os mesmos fins através de outros meios. Também refere o encargo especial que é colocado aos ombros de determinadas profissões, que parece violentar o princípio da liberdade de escolha da profissão. Refere ainda a violação do princípio da autonomia da vontade, princípio esse que, para além da sua proteção no âmbito do Código Civil, adquire, como já referiu Freitas da Rocha, verdadeira relevância constitucional¹⁷, condição que aliás também adquire como concretização do princípio da liberdade.

A difícil caracterização das situações fáticas abrangidas pelo regime

Outras das críticas dirigidas a este diploma refere-se à dificuldade de configuração do esquema ou atuação tendentes à criação de vantagens fiscais¹⁸. Esta crítica centra-se na dificuldade de confirmação se estamos perante um esquema ou atuação que determine ou se espera que determine de modo predominantemente a obtenção de uma vantagem fiscal, sendo que essa confirmação dependerá, em muitos casos, da sensibilidade do agente. Esta situação poderá colocar-se por exemplo quando se está perante uma operação de reestruturação empresarial, em que determinado grupo, sem perder de vista as essenciais questões económico-financeiras, começa a operação na procura da solução que permita obter maiores ganhos fiscais. Concordamos com a preocupação e com a necessidade de haver grande sensibilidade por parte dos agentes económicos e dos inspetores que verificarem as situações, sendo que a dificuldade residirá, num caso como este, na produção da prova bastante para sustentar que a intenção subjacente à atuação é a de procurar ganhos fiscais, e que a reestruturação empresarial é secundarizada.

¹⁷ Joaquim Freitas da ROCHA dissertou acerca desta problemática, nas suas lições de Planeamento Fiscal, alertando para os problemas que se poderiam colocar acerca da legitimidade material deste diploma.

¹⁸ Cf. Carlos LOUREIRO e António Beja NEVES, Breve comentário ao recente regime de combate ao Planeamento Fiscal Abusivo, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º 2, Coimbra, Almedina, pp. 60-62.



A dificuldade em delinear a fronteira dos esquemas e atuações que podem determinar a obrigação de comunicação surge também quando se optam por contextos jurídicos previamente preparados pelo legislador, com o intuito de obter vantagens fiscais. Dá-se como exemplo o próprio regime de renúncia à isenção do IVA, a constituição de sociedades gestoras de participações sociais ou a utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades. Em todos estes casos, estão previstas soluções que, a serem adotadas pelo contribuinte, podem resultar em manifestos ganhos fiscais, gerando-se assim a dúvida sobre a necessidade de, em resultado da sua utilização, e sendo proposto com cláusula de exclusão ou limitação da responsabilidade, se dever proceder à comunicação a que se refere este diploma.

Se analisarmos por exemplo a proposta a um particular para constituir uma sociedade unipessoal, com o único intuito de obter para si vantagens de natureza fiscal, e apesar de os factos verificados não se enquadrarem no espírito do diploma, que podemos subsumir de todos os documentos que o precederam e mesmo do seu preâmbulo, fica a não certeza da opção pela não comunicação. Apesar de nos parecer prudente, numa situação como a referida, proceder à comunicação, o surgimento desta obrigação em contextos como este vem empolar as razões das críticas ao regime positivado. Resta a nota de que nos parece que a comunicação de uma opção como a referida, de constituir uma sociedade unipessoal, tem como efeito apenas o conhecimento estatístico de que essas situações ocorrem, para eventuais opções legislativas no futuro, não resultando na aplicação de qualquer cláusula antiabuso, por não caber no seu espectro.

A participação de entidades total ou parcialmente isentas

Foi também suscitado o problema relativo aos esquemas que implicam a participação de entidades parcialmente isentas¹⁹. A este respeito, a crítica vem no sentido da necessidade de se esclarecer se a condição de intervir no negócio uma sociedade parcialmente isenta, para efeitos de surgimento da obrigação de comunicação, se aplica também aos casos de isenção de IVA, ou nos casos de uma empresa deter uma sucursal numa zona franca. Em nossa opinião essa obrigação decorre diretamente do texto legal, e do próprio sentido das normas, na medida da eventual utilização da condição de isenção total ou parcial para obter ganhos fiscais. Note-se que a intenção manifestada pelo legislador neste diploma não é de criar a obrigação de comunicação para os contextos em que se conhece que haja planeamento fiscal abusivo, mas sim para aqueles em que, em abstrato, são mais suscetíveis de facilitar a criação de um esquema com esse fito. Note-se ainda que a condição de ser isenta total ou parcialmente uma entidade que intervenha no esquema é apenas uma das condições a verificar para a aplicação do regime, e que portanto apenas ganha a verdadeira relevância quando conciliada com as demais condições, mormente a existência de um esquema ou atuação que determine ou espera que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal. Assim somos do entendimento de que as situações descritas na crítica, conjugadas com as demais normas de incidência do regime serão sempre potenciais veículos para o planeamento fiscal abusivo e por isso, além de enquadráveis no texto legal, também o são naquele que parece ser o sentido teleológico do diploma.

A cláusula de exclusão ou limitação da responsabilidade

Também o sentido da cláusula de exclusão ou limitação da responsabilidade, suscitou críticas ao regime²⁰, desta feita, na medida em que alguns operadores utilizam cláusulas gerais de limitação de responsabilidade, ainda que em esquemas de pouca agressividade, e outros, que podem até propor esquemas de elevada agressividade, mas que não enquadráveis nos

¹⁹ Idem, pp. 62-73

²⁰ Cf. Carlos LOUREIRO e António Beja NEVES, op. cit. pp. 63-64



tipos identificados no diploma, e porque não contém a cláusula de exclusão de responsabilidade não caem na obrigação de comunicação. Esta crítica centra-se na desigualdade ou injustiça das circunstâncias referidas, e aponta como solução a restrição desta condição, apenas aos casos em que as cláusulas de exclusão de responsabilidade respeitam em especial ao esquema e não às cláusulas gerais. No entanto esta crítica não nos merece concordância na medida em que nos parece que uma restrição desta natureza teria como efeito direto a adoção por parte dos promotores dessas cláusulas gerais em detrimento das especiais, esvaziando dessa forma a aplicabilidade da norma.

A utilização de conceitos indeterminados

Uma outra crítica a este diploma, e extensível a outra legislação fiscal, prende-se com a proliferação de conceitos indeterminados na legislação fiscal que põem em causa os mais elementares princípios de segurança e confiança jurídica dos contribuintes²¹. Esta crítica tem pontos de contacto com algumas já referidas anteriormente e merece a nossa concordância. De uma análise cuidada ao diploma resulta que houve uma difícil luta no sentido de tipificar todas as situações que deveriam sujeitar os seus agentes às obrigações impostas pelo diploma. No entanto essa tentativa não deixou de se aliar à vontade de incluir o maior número de situações fácticas possível, alargando os conceitos nesse sentido. O que resultou, foi um regime que pode gerar algumas dificuldades de interpretação em face das situações fácticas ocorridas, e gerar em consequência a inclusão no regime de situações que, à partida poderiam ficar de fora do espectro objetivado pelo legislador. Uma redação mais cuidada poderia ter evitado algumas das dificuldades, no entanto, a utilização de conceitos demasiado fechados poderia também levar a um regime de combate ao planeamento fiscal que abrisse amplo espaço para que fosse feito planeamento de escape ao próprio regime.

A falta de resposta por parte da administração em face dos esquemas reportados

Uma outra crítica feita a este regime prende-se com a falta de resposta por parte da administração às comunicações efetuadas²². Segundo os seus autores, deveria ser tacitamente considerado lícito determinado esquema se, ao fim de determinado espaço temporal a administração não comunicasse que o considerava como de planeamento fiscal abusivo. Parece-nos que o legislador poderia ter considerado esta opção. Na prática, a publicação de determinados esquemas considerados abusivos, nos termos dos art.ºs 14.º e 15.º do diploma, identifica por exclusão, aqueles que são considerados não abusivos (ainda que estes possam vir a ser considerados abusivos posteriormente). No entanto, e no sentido de uma cultura de colaboração salutar entre os contribuintes e a administração, seria desejável que se estudasse com profundidade a possibilidade de incluir o mecanismo referido. Essa suposta cultura de colaboração é, aliás, um dos pilares de sustentação de todo este diploma, o qual poderia e deveria conter soluções como a referida que pudessem comprovar que este é um novo patamar de colaboração bidirecional, que compromettesse, quer a administração, quer os agentes económicos, e não mais um conjunto de obrigações unidireccionais.

O regime sancionatório desproporcionado

Foram redigidas críticas severas ao regime sancionatório previsto neste diploma²³. Segundo os seus autores, para além de alguns esclarecimentos que deveriam ser prestados no que respeita às sanções a aplicar nos casos de coexistência de diversos promotores,

²¹ Cf. José Xavier de BASTO, na conferência Internacional sobre Planeamento Fiscal, organizada pela CTOC e pela IDEFF, referido por Amândio Fernandes Silva e Domingos Cravo na nota n.º 106 de Janeiro de 2009, do Gabinete de Estudos da CTOC (Agora OTOC).

²² Fernando Castro SILVA, Tiago Cassiano NEVES, Planeamento fiscal abusivo, o caso português no contexto internacional, in VVA Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º 3, Coimbra, Almedina, pp. 147-148,

²³ Idem, pp. 148-149



também os valores das coimas são manifestamente desproporcionados em função dos fins do regime e das aplicáveis noutros ordenamentos com regimes semelhantes. Diremos nós que até são elevadas se comparadas com outras sanções aplicáveis às infrações tributárias. No entanto entendemos que um regime que visa, em especial mitigar o “livre comércio de planos de evasão fiscal”²⁴, não alcançaria os seus efeitos com penalidades que representassem, não um meio de dissuasão, mas apenas um encargo a acrescer à tabela de preços dos referidos planos.

O Projeto De Lei n.º 588/XI/2.^a - considerações sobre uma proposta de alteração ao regime

Numa referência que pretende dar nota do difícil equilíbrio de que padece um regime como este e da grande suscetibilidade de ser influenciado por questões políticas e ideológicas, referimos que em Março de 2011 foi apresentado por um grupo parlamentar um projeto de lei que pretendia ver refletido no texto do Decreto-lei 29/2008 um conceito mais abrangente de Planeamento Fiscal. Segundo o referido documento, o art.º 4.º do diploma, que especifica quais os esquemas ou atuações abrangidas pela obrigação de comunicação, passaria a incluir uma alínea e), com o seguinte teor: “Tenham como consequência principal ou acessória a obtenção de vantagens fiscais, através de outros instrumentos que não os acima referidos”. Esta redação, a ser aprovada passaria a considerar a obrigação de comunicação em todas as atuações que tivessem como consequência, ainda que acessória, a obtenção de vantagens fiscais, o que suscitaria maiores questões no tocante à sua legitimidade. Esta referência pretende tão só dar nota do difícil equilíbrio (ou desequilíbrio no entendimento de alguns como já referimos) entre as virtudes do combate à evasão fiscal e o respeito pelos princípios de um estado de direito.

Algumas situações fáticas enquadráveis no âmbito da aplicação do diploma

Nesta parte do nosso trabalho vamos proceder à exemplificação de alguns esquemas de planeamento fiscal abusivo, apresentados pela Administração Tributária como suscetíveis de enquadramento no diploma em crise, que ajudam a exemplificar o tipo de circunstâncias que determinam a obrigação de comunicação prevista. Faremos a exposição da situação a apreciar e uma breve reflexão sobre a forma como esta representa uma forma de obter ganhos fiscais.

Situação que implica a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado

Pode-se considerar enquadrada nesta categoria, por exemplo, a situação de constituição ou de aquisição por sociedade com sede e direção efetiva em território português de uma sociedade com sede no território estrangeiro «X» e aí sujeita a um regime fiscal privilegiado, para a qual é transferida uma marca da titularidade da sociedade residente em território português, a qual passa subseqüentemente a proceder ao pagamento de direitos pela utilização da marca²⁵. Numa situação como a exposta, a sociedade sujeita um regime fiscal mais favorável, e após a aquisição da marca passa a prestar um serviço à empresa residente «X», sendo os seus rendimentos, em face do regime tributário a que está sujeita, tributados de forma mais vantajosa do que ocorreria se tivesse sede em Portugal. Por sua vez, a empresa residente pode deduzir os gastos associados à prestação de serviços que é feita pela empresa não residente²⁶. Esta situação permite que a empresa portuguesa reduza os seus lucros,

²⁴ Ressalva-se desta terminologia toda a discussão que pode ser gerada em torno do recorte dos termos utilizados.

²⁵ Cf. Despacho n.º 14592/2008 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 27 de Maio Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

²⁶ Relativamente aos gastos relacionados com empresas não residentes em Portugal e sujeitas a um regime tributário privilegiado, o Código do IRC prevê algumas medidas anti abuso, que no entanto são facilmente contornadas. A este respeito refira-se o art.º 65.º



“transferindo-os” para a sociedade não residente por via desta operação meramente estética e sem qualquer fundamentação ou essência económico-financeira.

Situação que implica a participação de entidade total ou parcialmente isenta.

Pode-se considerar enquadrada nesta categoria, por exemplo, a situação de constituição ou aquisição de sociedade que beneficie de isenção relativamente aos rendimentos obtidos fora do território português, para a qual são canalizadas prestações suplementares a utilizar para financiamento de empresa do mesmo grupo no estrangeiro, requalificando desta forma proveitos de juros sujeitos a imposto em dividendos dedutíveis na determinação do lucro tributável²⁷. Na situação descrita, uma sociedade que faça suprimentos a uma sociedade do mesmo grupo residente no estrangeiro, está obrigada a integrar como rendimento os juros decorrentes da operação financeira realizada, relevando estes para efeitos de apuramento do lucro tributável. Se for criada uma empresa que beneficie de isenção sobre os rendimentos provenientes do estrangeiro, a empresa residente e não isenta entrega prestações suplementares nessa empresa isenta, a qual por sua vez procede ao empréstimo à empresa não residente. Em consequência, são canalizados para a empresa residente isenta rendimentos de capitais, isentos de tributação, os quais são integrados na forma de lucros na empresa residente e não isenta beneficiando da eliminação da dupla tributação económica²⁸.

Situações que envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário.

Pode-se considerar enquadrada nesta categoria, por exemplo, a situação de utilização de uma sociedade do mesmo grupo estabelecida ou domiciliada em território fora da União Europeia para faturar serviços financeiros isentos de IVA, mas que conferem direito à dedução, de modo a aumentar a percentagem de dedução do imposto, a efetuar através do método do *pro rata*, da entidade financeira no território nacional²⁹. De uma forma algo simplista diremos que um sujeito passivo de IVA que exerça simultaneamente atividades que confirmam direito à dedução e atividade que não confirmam direito à dedução, pode ter direito a deduzir o IVA suportado com base numa percentagem a definir em face da proporção das operações realizadas, que confirmam direito à dedução. A sociedade residente, ao faturar prestações de serviços de natureza financeira ou de seguros, a uma sociedade residente fora da União Europeia está a realizar uma operação isenta, que não dá origem a liquidação de IVA, mas que faz surgir o direito à dedução do IVA suportado, contribuindo assim para o aumento da percentagem de dedução a utilizar, e por conseguinte para redução do IVA a pagar ou o aumento do reembolso a receber³⁰. Resulta assim um ganho financeiro fruto de uma operação sem qualquer substância económica, realizada com o intuito de obter ganhos fiscais.

Situação em que são utilizados prejuízos fiscais

Pode-se considerar enquadrada nesta categoria, por exemplo, a realização, por sociedade sujeita a tributação em Portugal, de operação de titularização de créditos futuros com imputação das receitas dessa operação aos resultados do exercício em que foi efetuada, para

n.º1 que impede a dedução deste tipo de gastos e o art.º 88.º n.º 8 que tributa autonomamente os mesmos. No entanto, os mesmos artigos preveem o afastamento desta exclusão de dedução se for feita prova de que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. Fica assim aberto o caminho para, no cenário proposto, serem deduzidos os gastos suportados com a utilização da marca.

²⁷ *Idem*

²⁸ Cf. Art.º 51.º do Código do IRC

²⁹ Cf. Despacho n.º 14592/2008 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 27 de Maio Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

³⁰ Esta situação permite o aproveitamento das isenções previstas no art.º 9.º n.ºs 27.º e 28.º do Código do IVA, bem como da dedução prevista nos art.º 20.º n.º 1 al.b) V, conjugado com o art.º 23.º, ambos do mesmo diploma.



garantir a utilização de prejuízos fiscais cuja possibilidade de reporte caducaria nesse exercício³¹. Para analisar esta situação importa antes de mais atentar que uma determinada sociedade que tenha prejuízos fiscais acumulados, apenas os pode deduzir, regra geral, num dos cinco exercícios seguintes ao da sua verificação³². Se determinada sociedade, no último exercício em que é permitida a dedução dos prejuízos acumulados, não prevê a obtenção de proveitos substanciais, pode, proceder à emissão de obrigações que titulem os créditos futuros a receber de clientes. Desta forma, o seu ganho verificar-se-á no exercício em que venda as obrigações, aproveitando a dedução de prejuízos acumulados. No ano em que forem pagos os créditos titulados, os ganhos serão imputados a quem detém o direito sobre as obrigações.

Conclusões

Verifica-se desta pequena exemplificação que o nosso quadro legal em matéria tributária é bastante permeável à criatividade dos agentes. Apesar da aparente facilidade de encontrar situações fáticas que possam ser enquadradas no regime de obrigação de comunicação de esquemas ou atuações de planeamento fiscal abusivo, é muito difícil a concretização da condição de que o esquema determine ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem³³. A ponderação do que se considera predominante, ou a comprovação de que se espera que determine um ganho, são de difícil concretização.

Foram feitas diversas críticas ao regime, quer aquando da discussão pública da proposta, quer após a publicação do diploma, que nós consideramos, em geral válidas e sustentadas. Não obstante, entendemos que em face dos comportamentos verificados por parte de alguns agentes económicos, urgia tomar medidas que refreassem o abuso que era feito das fragilidades do nosso quadro legal.

Não entendemos que esta seja a panaceia para o planeamento fiscal dito abusivo, nem tão pouco que o diploma construído tenha sido a melhor solução em face do respeito que era devido a certos princípios que já foram enumerados, cremos no entanto que poderá servir de moralizador dos comportamentos de determinados agentes que não só forçavam com a sua atuação os limites da legalidade, como também não tinham pejo em fazer disso um negócio de “montra aberta”.

Estamos certos de que este diploma, ao qual os agentes já se adaptaram, é já também ele, objeto de planeamento abusivo e que, portanto, continua “o jogo do gato e do rato”, na medida das novas estratégias entretanto delineadas e das contramedidas que a Autoridade Tributária terá de impor.

³¹ Cf. Despacho n.º 14592/2008 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 27 de Maio Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

³² Cf. Art.º 52.º do Código do IRC.

³³ Cf. Art.º 3.º al. a) Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro