

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

CLOTILDE CELORICO PALMA

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- Elisão fiscal (do latim *elidere*, eliminar, suprimir) : implica a prática de acto ou conjunto de actos (operações), no âmbito da esfera de liberdade concedida aos particulares pelo princípio da legalidade ou tipicidade da tributação, e que têm como efeito a aplicação de regime tributário menos oneroso do que se aplicaria sem que tal acto ou conjunto de actos tivesse sido praticado.

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- As operações de planeamento fiscal são, em princípio, lícitas.
- No entanto, há que distinguir certos negócios que a lei considera como abusivos, anómalos, os quais são objecto de normas anti-abuso especiais ou gerais e que se podem considerar como actos antijurídicos, ao abrigo dessas leis anti-abuso (anti 'tax avoidance clauses').

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- A evolução legislativa da passada década caracteriza-se por um acentuado reforço das garantias dos contribuintes, existindo uma forte oposição ao alargamento dos poderes da AF (ex. introdução da cláusula geral anti-abuso, colecta mínima, acesso directo a dados cobertos pelo sigilo bancário).

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- Na década actual em vez da demagogia anti impostos, assiste-se a uma subalternização sistemática dos direitos dos contribuintes ao objectivo central da maximização das receitas tributárias.

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- A causa ancestral das medidas anti-abuso é a obtenção da igualdade tributária e a justiça na distribuição dos encargos tributários.
- Serão estes objectivos assegurados na prática?

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

O respeito pelas garantias dos contribuintes tem que se verificar em dois momentos fundamentais:

- Criação de cláusulas anti-abuso
- Aplicação das cláusulas anti-abuso

Cláusulas anti abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- O direito ao planeamento fiscal não é absoluto e sem limites.
- Actualmente o sujeito passivo passa a ter um ónus de planeamento e o direito subjectivo de optar entre vários comportamentos legalmente admissíveis, pelo que estamos perante um direito fundamental, cujo núcleo tem que ser respeitado e cujos limites terão que ser definidos.

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- Foi sobretudo a partir da década de 90, devido à forte influência da harmonização fiscal comunitária, que em Portugal se adoptaram progressivamente medidas defensivas anti-abuso contra a evasão e fraude internacionais.

Regras CFC

- Foi através do DL n.º 37/95, de 14 de Fevereiro, que foram criadas medidas anti-abuso de combate à fraude e evasão fiscal internacional com o objectivo de limitar a utilização de paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais ou privilegiados, fundamentalmente através de sociedades de base aí estabelecidas.

Regras CFC

- O actual art.º 60º do CIRCI possibilita a tributação no Estado de residência dos rendimentos auferidos pelas sociedades de base instaladas em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados, pertencentes a sócios residentes, ainda que não se tenha procedido à distribuição de lucros, consagrando-se a transparência fiscal destas sociedades (regras CFC, disposições tipo subsecção F ou *Subpart F rules*).

Regras CFC

- Decisão do TJCE no Caso *Cadbury Schweppes* (Proc. C-196/04, de 12.09.2006): as legislações nacionais, como a do Reino Unido, relativa às sociedades estrangeiras controladas, estão genericamente em conformidade com o Tratado, na medida em que prossigam o objectivo legítimo de combater a fraude ou a evasão fiscal. Todavia, estas regras serão contrárias aos art.ºs 43.º e 48.º do TCE, quando se apliquem a expedientes que não constituam “expedientes puramente artificiais”.

Regras CFC

- Decisão do Caso *Cadbury Schweppes*: são factos determinantes para aferir da existência de tais expedientes saber se o contribuinte tem uma intenção subjectiva de obter uma vantagem fiscal estabelecendo-se noutra EM, se existe um estabelecimento no EM que prossiga actividades económicas e se esse estabelecimento dispõe de uma existência física em termos de instalações, pessoal e equipamento.
- A questão de determinar se algum expediente em particular é “puramente artificial”, deve ser resolvida nos tribunais domésticos caso a caso.

Regras CFC

- No respeitante à norma portuguesa, resta-nos esperar quais as consequências que esta jurisprudência terá, sendo certo que, apesar de o art.º 60º do CIRC prever que uma série de situações ficam fora do seu âmbito de aplicação (nomeadamente aquelas que derivam do exercício de actividades agrícolas ou industriais no Estado de residência da sociedade participada ou actividades comerciais, desde que a mesma não tenha intervenientes residentes em território português), nos parece que tais situações são limitadas.

Subcapitalização

- Subcapitalização: Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidades não residentes em Portugal com a qual existam relações especiais for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável (n.º1 do art.º 61.º do CIRC).

Subcapitalização

- São três os requisitos fundamentais da subcapitalização: (i) a não residência do credor em Portugal ou noutra EM da União Europeia; (ii) a existência de “relações especiais” entre credor e devedor; e (iii) a existência de um “endividamento excessivo”.

Subcapitalização

- O requisito da residência foi alterado com a Lei do OE para 2006, dado encontrar-se em desconformidade com as regras comunitárias, concretamente com o princípio da não discriminação e do direito de estabelecimento, tal como o TJCE decidiu, em 12.12.2002, relativamente a disposições similares existentes na Alemanha, no Caso “Lankhost-Hohorst GmbH” (Proc. C-324/00). Com esta alteração passou a determinar-se que o regime não é aplicável no caso de endividamento perante entidades não residentes em Portugal **ou em outro EM da UE.**

Subcapitalização

- Decisão do TJCE no Caso *Test Claimants* (Proc. C-524/04, de 13.03.2007): as legislações nacionais, como a do Reino Unido, relativa à subcapitalização, estão genericamente em conformidade com o Tratado, quando se apliquem a “expedientes puramente artificiais”.

Preços de Transferência

- Correções em preços de transferência: De acordo com as *Guidelines* da OCDE acolhe-se a regra do *arm's length price*, possibilitando a correção à matéria colectável caso existam relações especiais entre o contribuinte e outras entidades, em condições distintas das que seriam normalmente acordadas entre entidades independentes (art.º 58.º do CIRC, anterior art.º 57.º).

Preços de Transferência

- O art.º 57º do CIRC, dada a forma genérica como se encontrava redigido, era excessivamente lacónico e insuficiente para fundamentar uma actuação da Administração Fiscal e garantir os direitos dos contribuintes, pondo em causa os princípios da certeza e segurança jurídicas, suscitando diversas dúvidas e mesmo alguma arbitrariedade.

Preços de Transferência

- O conceito de relações especiais previsto a título exemplificativo no n.º 4 do art.º 58.º do CIRC, é demasiadamente amplo.
- Não se permite a celebração de APA's.
- Não há um procedimento específico de defesa do contribuinte.

Preços de Transferência

- Conceito de relações especiais:
 - É excessivo presumir-se a existência de uma direcção económica comum às duas partes de uma transacção a partir de uma mera participação no capital social superior a 10%.
 - A não limitação dos graus de parentesco, no que toca às relações familiares entre os membros, pessoas singulares, dos órgãos da empresas, parece-nos alargar excessivamente o âmbito de aplicação do regime.

Preços de Transferência

- **Acordo prévio sobre preços de transferência (“advance price arrangement” ou APA)** : Acordo em que se estabelece, previamente à realização de determinadas operações entre entidades relacionadas, um conjunto de critérios para a determinação dos preços de transferência aplicáveis a tais operações durante um período de tempo previamente fixado.

Preços de Transferência

- A Lei do OE para 2007 contempla uma autorização legislativa que permite ao Governo consagrar um regime de acordos prévios vinculativos sobre preços de transferência, em ordem à determinação das metodologias a utilizar pelos contribuintes e entidades relacionadas em termos obrigatórios para a AF.

Preços de Transferência

- Meios de defesa dos sujeitos passivos perante as correcções efectuadas pela AF:
 - Em 2002, eliminou-se o artigo 129º do CIRCA, que previa um meio de defesa específico de que os sujeitos passivos podiam socorrer-se nos casos em que a DGCI efectuasse “correcções de natureza quantitativa nos valores constantes das declarações de rendimento do contribuinte com reflexos na determinação do lucro tributável”.

Preços de Transferência

- Meios de defesa dos sujeitos passivos perante as correcções efectuadas pela AF:
 - Segundo o art.129.º do CIRC, o contribuinte, após a notificação das correcções, dispunha de 30 dias para interpor recurso hierárquico para o MF, recurso esse que tinha efeito suspensivo quanto à parte do IRC correspondente aos valores contestados. Da decisão do recurso hierárquico poderia depois haver recurso para os tribunais, nos termos gerais.

Preços de Transferência

- Meios de defesa dos sujeitos passivos perante as correcções efectuadas pela AF:
- Com a revogação do art.º 129.º do CIRC deixou de existir um meio *específico* de defesa dos contribuintes em caso de correcções efectuadas pela administração fiscal, com o fundamento em preços de transferência ou da aplicação de qualquer outra das cláusulas anti-abuso especializadas, enquanto, pelo que toca a aplicação da cláusula geral anti-abuso do art.º 38º, nº 2, da LGT, o CPPT prevê um procedimento próprio, com garantias especiais para os sujeitos passivos.

Preços de Transferência

- Meios de defesa dos sujeitos passivos perante as correcções efectuadas pela AF:

Justificar-se-ia, para o caso das correcções com fundamento em preços de transferência ou, em geral, em todas as situações onde cláusulas anti-abuso específicas possam ser aplicadas, a existência de um procedimento administrativo especial, onde se previssem os meios de defesa especiais à disposição do contribuinte.

Cláusula Geral anti-abuso

- Entre nós começou com a introdução do princípio da prevalência da substância sob a forma.
- Está situada nos antípodas do princípio da interpretação literal da lei fiscal e do ideal de obtenção de segurança jurídica mediante aplicação da tipicidade fechada na construção das normas fiscais.

Cláusula geral anti-abuso

- O Direito Fiscal, enquanto dominado pelos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação (por sua vez, emanção do princípio da segurança jurídica) resiste à utilização de técnicas de combate à elisão, como o recurso à analogia, ou a utilização de cláusulas gerais que recorram a conceitos indeterminados.

Cláusula geral anti-abuso

- Cláusula geral anti-abuso: “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.*” (art.º 38.º, n.º2, da LGT).

Cláusula geral anti-abuso

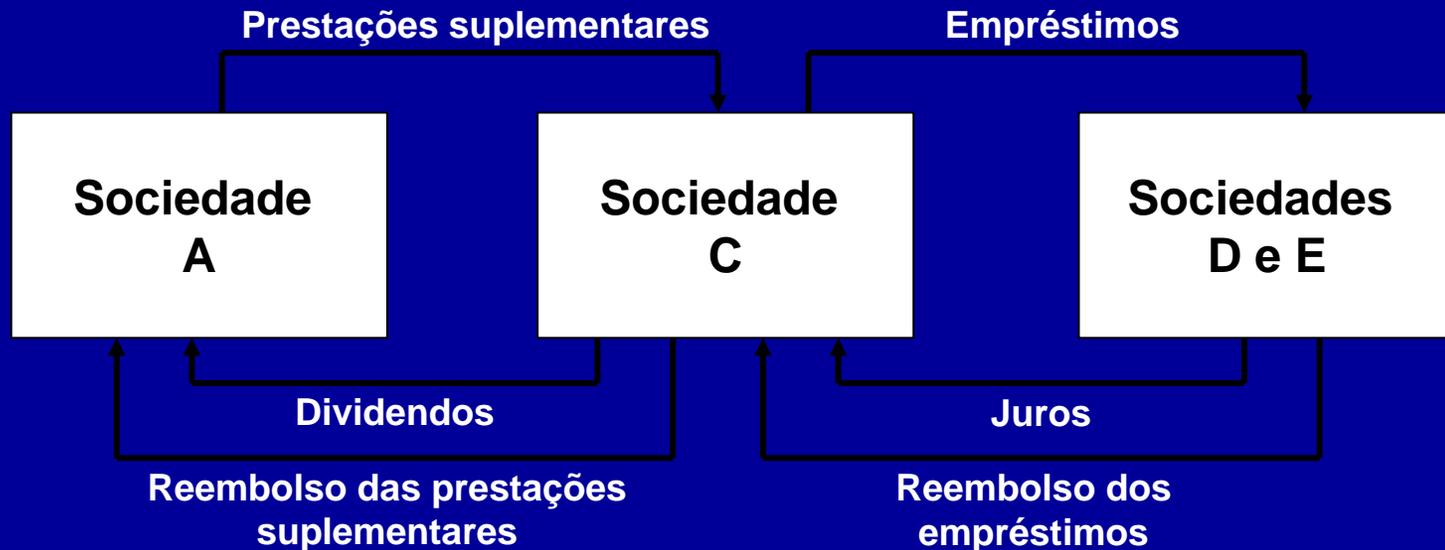
- Conforme salienta Saldanha Sanches “*Pode afirmar-se que a existência desta norma entre nós tem como condição necessária um funcionamento mais eficiente da Administração fiscal em especial quanto à resposta atempada às reclamações do contribuinte, uma maior capacidade técnica de fundamentação de decisões e um sistema judicial que, para além de uma resposta atempada, mostre um domínio mais completo da problemática do Direito Fiscal*” (Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora 2002, 2ª edição, p. 121).

Cláusula geral anti-abuso

- Cláusula geral anti-abuso: A possibilidade de aceitação ou não de uma opção contratual do sujeito passivo atribuindo à AF poderes para a desconsideração dos negócios jurídicos, tem necessariamente que ser acompanhada de um conjunto de cautelas e restrições ou no próprio texto legal ou por um conjunto de procedimentos administrativos que condicionam a aplicação da norma.

Casos práticos em Portugal

Cláusula geral anti-abuso



Casos práticos em Portugal

Cláusula geral anti-abuso

- A **sociedade A**, era uma SGPS residente no território nacional;
- A **sociedade C**, tinha sido constituída na ZFM beneficiando de isenção do IRC ao abrigo daquele regime, sendo detida em 89% do respectivo capital social pela **sociedade A** e nos demais 11% pela **sociedade B**, SGPS residente no território nacional;

Casos práticos em Portugal

Cláusula geral anti-abuso

- A **sociedade A** realizava, mediante prévia deliberação da **sociedade C** nesse sentido, diversas prestações suplementares de capital a esta sociedade. A estas prestações suplementares de capital correspondiam, nas mesmas datas e montantes, transferências monetárias efectuadas pela **sociedade C** para as **sociedades não residentes D e E**. Estas transferências eram efectuadas a título de empréstimos concedidos, rendendo juros à **sociedade C**;

Casos práticos em Portugal

Cláusula geral anti-abuso

- Nos anos em causa, os ganhos provenientes de empréstimos constituíam 99,999999% do total dos proveitos da **sociedade C**, sendo o remanescente constituído por juros bancários que assumiam um carácter residual, não representando, por si só, qualquer actividade económica que justificasse a existência daquela sociedade;

Casos práticos em Portugal

Cláusula geral anti-abuso

- Numa fase final, procedia-se à transformação económica dos juros em dividendos, distribuídos pela **sociedade C** às empresas detentoras do seu capital, na proporção de 89% para a **sociedade A** e 11% para a **sociedade B**. Esta operação, para efeitos fiscais, na esfera dos seus beneficiários, consubstanciava-se como uma operação neutra, dado o regime de tributação da **sociedade C** e o facto de a distribuição dos dividendos beneficiar do regime de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos prevista no art.º 46.º do CIRC;

Casos práticos em Portugal

Cláusula geral anti-abuso

- Numa última fase, procedia-se ao reembolso das prestações suplementares de capital, encerrando-se a operação, sendo que a **sociedade C** ao ser reembolsada pelas entidades não residentes numa determinada data e por um determinado montante, efectuava igualmente uma transferência bancária a favor da **sociedade A** com data valor desse mesmo dia e de igual montante, a título de reembolso das prestações suplementares.

Casos práticos em Portugal

Cláusula geral anti-abuso

- A AF concluiu que se estava perante uma transformação de proveitos relativos a juros obtidos por proveitos inerentes a lucros distribuídos por uma empresa participada instalada na ZFM.

Casos práticos em Portugal

Cláusula geral anti-abuso

- Aplicou-se a cláusula geral anti-abuso, uma vez que os dividendos distribuídos pela **sociedade C** à **sociedade A** constituíam actos dirigidos por meios artificiosos, através da utilização desnecessária da **sociedade C**, e com abuso das formas jurídicas, à eliminação de um imposto que seria devido se os juros provenientes dessa aplicação de capital fossem devidamente contabilizados na esfera da **sociedade A**.

Casos práticos em Portugal

- Introduziu-se uma nova norma anti-abuso no n.º 10 do art.º 46.º do CIRCA: O regime da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos não se aplica, procedendo-se, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto, quando se conclua existir abuso das formas jurídicas dirigido à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos.

Casos práticos em Portugal

- O n.º10 do art.º 46 violava o princípio da proporcionalidade.
- A Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, (OE 2007), revogou esta norma e substituiu-a por um novo n.º11 do art.º 46.º do CIRC, nos termos do qual, a dedução dos lucros distribuídos é reduzida a 50% quando os rendimentos provenham de lucros que não tenham sido sujeitos a tributação efectiva, excepto quando a beneficiária seja uma SGPS.

Aplicação das normas anti-abuso

- **CPPT/Artigo 63.º**

“1 - A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio.

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

Autorização legislativa para o combate ao planeamento agressivo

- Artigo 98.º do OE para 2007:

“1 - Fica o Governo autorizado a estabelecer, em consonância com experiências recentes de outros países, medidas de carácter preventivo relativamente a práticas de evasão e de planeamento fiscal agressivo, mediante a consagração de obrigações específicas de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre os esquemas, operações ou transacções adoptados ou propostos que tenham como principal ou um dos principais objectivos a obtenção de vantagens fiscais. “

Autorização legislativa para o combate ao planeamento agressivo

“2- O sentido e a extensão da legislação a aprovar pelo Governo, nos termos do número anterior, são os seguintes:

- a) Definição dos esquemas ou actuações que, por se destinarem a proporcionar vantagens fiscais, se encontram abrangidas pelas obrigações de informação, compreendendo designadamente a utilização de entidades sujeitas a regimes fiscais privilegiados e a operações financeiras e a estruturação de produtos ou veículos financeiros híbridos utilizadas para fins de evasão ou planeamento fiscal agressivo;*
- b) Sujeição às obrigações de informação das entidades que prestem, a qualquer título, serviços de apoio, assessoria, consultoria ou análogos no domínio tributário, bem como dos próprios utilizadores, sempre que os esquemas e actuações não sejam promovidos por aquelas entidades ou as mesmas não se encontrem estabelecidas em território português;*

.....”

Autorização legislativa para o combate ao planeamento agressivo

- Seria impensável na década passada.
- O que se entende por planeamento fiscal agressivo?
- Ampliação desproporcional das obrigações de comunicação por parte do contribuinte?

Autorização legislativa para o combate ao planeamento agressivo

- Quais as operações sujeitas a obrigações específicas de comunicação, informação e esclarecimento por parte do contribuinte?
- Parece-nos que aquelas que, tendo como finalidade única ou principal a obtenção de vantagem fiscal, configurem evasão fiscal, ou sejam planeamento fiscal agressivo.

Autorização legislativa para o combate ao planeamento agressivo

- Quais os termos em que o dever de comunicação deve, ou não, prevalecer sobre o segredo profissional ou bancário, o prazo ou prazos dos deveres de comunicação e a penalização das infracções de falta ou insuficiência de comunicação (limite máximo de 100.000 euros).

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- Conclusões:
 - O planeamento fiscal é um direito subjectivo cujo núcleo tem que ser respeitado e cujos limites terão que ser definidos.
 - Para além de o planeamento fiscal se desenvolver dentro da estrita legalidade não poderá, mesmo dentro desta, ser abusivo sob pena de, violando o princípio da igualdade e capacidade contributiva, ser desconsiderado para efeitos fiscais. Ter-se-á pois de respeitar certas cláusulas anti-abuso previstas nas leis fiscais.

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- Conclusões:
 - O respeito pelas garantias dos contribuintes tem que verificar-se quer na criação de cláusulas anti abuso quer na sua aplicação.
 - Na década actual em vez da demagogia anti impostos, assiste-se a uma subalternização sistemática dos direitos dos contribuintes ao objectivo central da maximização das receitas tributárias.

Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes

- Conclusões:
 - Em Portugal, na criação de normas anti-abuso tem-se criado insegurança jurídica, tendo-se legislado de forma desproporcional e, em várias situações, violando o direito comunitário.