

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Cláusulas Gerais Antiabuso - do conflito à conciliação. Um estudo entre Direito Nacional,
Europeu e Convencional

Francisco Miguel Alonso e Maurício de Almeida

Mestrado em Direito e Prática Jurídica
Especialidade de Direito Financeiro e Fiscal

Dissertação orientada pela Professora. Doutora Paula Rosado Pereira

Lisboa 2022

DEDICATÓRIA

Aos meus avós.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer à minha família: aos meus avós, à minha mãe, ao meu pai, à minha irmã em particular, mas também a todos de uma forma generalizada, por todos os esforços que fizeram para que chegasse a este ponto.

De seguida, gostaria de agradecer aos meus amigos, por todo o apoio que me deram ao longo dos anos.

A todos aqueles que sempre me ajudaram e motivaram a entregar esta dissertação, seja através de longas conversas, através do envio de uma mensagem encorajadora ou até de forma virtual, deixo o meu mais profundo obrigado. Sem vocês não seria mesmo possível.

Obrigado também ao “espaço 24” por estar sempre disponível para me acolher na escrita da dissertação e a todos os que me acolheram para o mesmo efeito.

Aos meus colegas do ITX da PwC por me terem ajudado e por terem sido sempre compreensivos durante esta fase, deixo também o meu obrigado.

Finalmente gostaria de agradecer à minha Orientadora, Professora Doutora Paula Cristina Rosado Pereira, pela paciência e sabedoria.

RESUMO

Esta dissertação tem como objetivo uma comparação entre a Ação 6 do programa da OCDE e da Diretiva antiabuso da União Europeia, que estabelecem regras de prevenção de fraude fiscal.

Nesses instrumentos legais foi consagrada uma Cláusula Geral antiabuso, com o objetivo de estabelecer um garante mínimo de combate aos fenómenos de fraude fiscal.

Nesse sentido, estudamos, essencialmente como foi a implementação da Cláusula Geral antiabuso no ordenamento jurídico português, as teorias jurídicas que influenciaram a sua redação e o seu desenvolvimento. Estudamos também como foi a transposição da Cláusula da Diretiva antiabuso europeia, o seu desenvolvimento jurisprudencial e abordaremos também as diferentes Diretivas que influenciaram a redação do que aquilo é hoje a Cláusula nacional.

Ao mesmo tempo, iremos decompor os elementos de ambas as cláusulas tendo em vista a sua comparação para que no fim, confrontemos estes dois instrumentos legais, por forma a entender as suas diferenças.

Palavras-chave: fraude fiscal, abuso, cláusula geral antiabuso, Ação 6, BEPS.

ABSTRACT

This thesis aims at a comparison between Action 6 of the OECD program and the European Union's Anti-Abuse Directive, which establish rules for tax fraud prevention.

In these legal instruments a General Anti-Abuse Rule was implemented, with the purpose of establishing a minimum guarantee to combat the tax fraud phenomena.

In this sense, in this study we will focus on how the General Anti-Abuse Clause was implemented in the Portuguese legal system, the legal theories that influenced its drafting and development. We will also study how the Clause was transposed from the European Anti-Abuse Directive, its jurisprudential development and we will also address the different Directives that influenced the drafting of what is now the national Clause.

At the same time, we will break down the elements of both clauses in order to compare them and, in the end, confront these two legal instruments in order to understand their differences.

Keywords: tax fraud, abuse, general anti-abuse rule, action 6, BEPS.

ÍNDICE

ABREVIATURAS E SIGLAS	9
I. INTRODUÇÃO.....	10
II. ABUSO FISCAL – DELIMITAÇÃO CONCEPTUAL.....	11
1. Planeamento fiscal.....	14
2. Evasão fiscal	19
3. Elisão fiscal.....	21
3.1. Possíveis causas da Elisão Fiscal.....	24
3.1.1. Causas políticas	25
3.1.2. Causas económicas	25
3.1.3. Causas técnicas	26
3.1.4. Causas psicológicas	26
3.1.5. Medidas de combate ao abuso.....	Erro! Marcador não definido.
4. Medidas de combate à elisão fiscal.....	26
4.1. Presunções e ficções	26
4.2. Interpretação da lei	27
4.3. Integração de lacunas	28
4.4. Cláusulas especiais antiabuso.....	28
4.5. Alargamento do tipo.....	29
III. A CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO.....	29
1. Análise de Cláusulas Antiabuso de outras jurisdições	31
1.1. Austrália	32
1.2. Nova Zelândia	32

1.3. Canadá.....	33
1.4. Reino Unido.....	33
1.5. França	34
1.6. Espanha.....	34
1.7. Alemanha.....	35
2. A cláusula “portuguesa” / europeia.....	35
2.1. Resenha Histórica	35
2.2. O surgimento da Cláusula europeia	37
2.3. Influências da cláusula geral antiabuso portuguesa.....	39
2.3.1. Fraude à lei.....	39
2.3.2. Influência deste instituto na cláusula geral antiabuso	40
2.3.3 Teoria do abuso de formas	41
2.3.4. Influência da teoria de abuso de formas na cláusula geral antiabuso	42
2.3.5. Abuso de direito	42
2.3.6. Influência desta teoria na cláusula geral antiabuso	43
3. Formação da cláusula geral antiabuso europeia e da doutrina do abuso.....	44
3.1. O Caso Halifax	44
3.2. O Caso Coadbury Schweppes	45
3.3. Consolidação da doutrina Halifax-Cabury	46
4. Influência das diretivas europeias na <i>Anti Tax Avoidance Directive</i> (“ATAD”).	47
4.1. Diretiva Fusões.....	47
4.2. Diretiva mães-filhas	48
4.3. Diretiva juros-royalties	49
5. Elementos da cláusula geral antiabuso.....	49

5.1 Elemento meio	50
5.2. Elemento resultado	54
5.3. Elemento intelectual	56
5.3.1. Conceção objetiva do elemento intelectual	59
5.4. Elemento normativo-sistemático	59
5.5. Elemento sancionatório	63
IV. CLÁUSULA BEPS	64
1. Ação 6 do BEPS	65
2. A Cláusula BEPS	65
3. Elementos da Cláusula BEPS	66
3.1. Elemento Meio	66
3.2. Elemento Resultado	68
3.3. Elemento intelectual	69
3.4. Elemento normativo	70
3.5. Elemento resultado	70
V. A CLÁUSULA EUROPEIA NO CONFRONTO COM A CLÁUSULA BEPS: ANÁLISE COMPARATIVA.....	71
1. Compatibilidade com o Direito Europeu	73
2. Conflitos e coordenação entre as Cláusula Geral Antiabuso “Portuguesa” e das Convenções.....	75
VI. CONCLUSÃO	80
BIBLIOGRAFIA	83
JURISPRUDÊNCIA	87

ABREVIATURAS E SIGLAS

AT – Autoridade Tributária

ATAD – Anti-Tax Avoidance Directive

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

CC – Código Civil

CDT – Convenções de Dupla Tributação

CFC – Controlled Foreign Company

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CM OCDE – Convenção Modelo da OCDE

CRP – Constituição da República Portuguesa

G-20 – Grupo dos 20

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISV – Imposto Sobre Veículos

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PPT – Principal Purpose Test

RGIT – Regime Geral de Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

I. INTRODUÇÃO

O Direito, como ciência social que visa regular as condutas humanas, harmonizando a vida em sociedade tem-se visto confrontado, nos últimos anos, pelo fenómeno da Globalização e pela pressão que este movimento tem nas sociedades. O Direito Fiscal, como campo do Direito, não surge aqui como uma exceção, e tem-se confrontado com fenómenos de erosão das bases tributáveis e de combate ao abuso que tenta regular.

São de conhecimento público todos os fenómenos mais ou menos recentes que têm surgido um pouco por todo o mundo relativos ao abuso fiscal, que podem, em muitos casos, levar à não tributação de determinadas realidades.

Tendo em vista evitar este tipo de fenómenos e a coordenação dos diferentes Estados a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) com o movimento de combate ao Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), através de diversos relatórios e da modificação das Convenções de Dupla Tributação e, concomitantemente, a União Europeia, através das suas Diretivas, foram-se implementando medidas de combate ao abuso fiscal.

Esta dissertação versará essencialmente sobre a Ação 6 do programa da OCDE e pelo estudo da Diretiva antiabuso da União Europeia, que estabelecem regras de prevenção de fraude fiscal. Em ambos foi também consagrada uma Cláusula Geral Antiabuso, com o objetivo de estabelecer um garante mínimo de combate aos fenómenos que acima referimos.

Estudaremos como foi a implementação da Cláusula Geral Antiabuso no ordenamento jurídico português, as teorias jurídicas que influenciaram a sua redação e o seu desenvolvimento. Com a transposição da Cláusula da Diretiva antiabuso europeia, abordaremos também as diferentes Diretivas e decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que influenciaram a redação do que aquilo é hoje a Cláusula nacional. Ao mesmo tempo, iremos decompor a Cláusula resultante da Ação 6 do programa da OCDE.

Nesse sentido, iniciaremos a nossa exposição com distinções conceptuais relativas ao abuso fiscal, em sentido lato, por forma a clarificar os conceitos que irão ser utilizados ao longo da dissertação e, principalmente, para entender sobre que fenómenos irão incidir estes instrumentos normativos.

No fim, iremos confrontar estes dois instrumentos legais, por forma a entender as suas diferenças.

II. ABUSO FISCAL – DELIMITAÇÃO CONCEPTUAL

Das primeiras grandes dificuldades quando se abordam temas de abuso fiscal, em sentido lato, é a existência de uma grande variedade terminológica. Tal facto deve-se ao desenvolvimento que foi sendo levado a cabo tanto pela jurisprudência, como pela doutrina e que, por vezes, difere de sistema jurídico para sistema jurídico¹. O facto de não existir uma definição consensual de termos, tanto na doutrina, como na jurisprudência², não ajuda ao exercício de precisão dos termos. Adicionalmente, o facto de não existir definições legais que delimitem os mesmos, contribui igualmente para o efeito.

Ao que no anterior parágrafo foi assinalado, acrescem as dificuldades decorrentes de traduções, dado que existe uma grande variedade de trabalhos científicos provenientes da tradição anglo-saxónica, que podem não coincidir com os termos usados pela nossa doutrina ou pelos nossos tribunais.

Há que ter em conta que a noção de abuso em Direito Fiscal é diferente da mesma noção no ramo do Direito Civil. Este conceito teve de ser adaptado à realidade do Direito Fiscal, uma vez que visa proteger garantias e direitos distintos³.

O abuso de direito, no campo do Direito Fiscal, tem como consequência a não anulação dos efeitos fiscais, mesmo que os efeitos civis sejam preservados. Pode-se observar da simples leitura dos artigos 38.º e 39.º da Lei Geral Tributária (LGT) que a tributação ocorre, mesmo que o negócio jurídico seja ineficaz (para efeitos civis) ou, em caso de simulação, a tributação recai sobre o negócio jurídico real.

Como já foi referido acima, a dificuldade de utilizar uma definição para estes termos é acrescida pelo facto de a mesma variar de autor para autor, por não haver uma definição legal e por, mesmo na jurisprudência, não haver uma definição clara e consensual destes termos, tornando assim árdua a tarefa de tornar mais claro este conceito. De entre todos os autores e entre toda a jurisprudência que tem vindo a ser desenvolvida, entendemos que existe um ponto consensual: para estarmos perante uma situação abusiva tem de existir uma

¹ XAVIER, Carolina Alexandra Da Cruz – Planeamento Fiscal Agressivo: Delimitação Conceptual de uma Nova Realidade. 2016. p. 5.

² DOS SANTOS, António Carlos - Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto. *Fiscalidade*. n.º 38 (2009). p. 62.

³ CARVALHO, Sara Filipa Da Silva – Normas Antiabuso No Contexto Nacional, Europeu E Internacional: Tendências Atuais Ao Nível Da Tributação Do Rendimento Das Sociedades. 2016. p. 19. Dissertação de mestrado

manipulação do negócio celebrado ou do ato praticado, tendo como resultado uma diminuição da carga fiscal⁴.

No entanto, podemos observar que existem diversos critérios para distinguir planeamento fiscal, evasão fiscal e fraude fiscal.

A título de exemplo, no contexto da União Europeia foi adotado um critério de abuso de direito⁵. A jurisprudência do TJUE tem aplicado a doutrina do abuso na apreciação de operações efetuadas entre contribuintes que se estabelecem em Estados membros diferentes, que têm como objetivo evitar a aplicação de uma norma de direito interno ou aproveitar a aplicação de um regime mais favorável. As liberdades e direitos da União Europeia não podem ser utilizados de forma abusiva pelos cidadãos, de forma a obter uma vantagem. A este respeito há que ter em conta que o Tribunal de Justiça quando solicitado a apreciar determinada questão verifica sempre a questão sob o ponto de vista do abuso de normas comunitárias.

Foi com o caso *Emsland-Stärke*⁶ que o Tribunal de Justiça da União Europeia definiu os elementos que determinam que estamos perante uma conduta abusiva. Esses elementos são: i) o elemento objetivo, determinada operação não é realizada com uma finalidade económica, mas exclusivamente para beneficiar das vantagens fiscais da operação realizada, ou seja, o direito é exercido de forma fraudulenta, para obter vantagens ilegítimas; ii) elemento subjetivo com o qual se pretende provar que o contribuinte tinha a intenção de abusar das normas do Direito da União Europeia. Caso estes dois elementos se preencham, podemos considerar que estamos perante uma conduta abusiva. Os acórdãos *Halifax*⁷ e *Cadbury Schweeps*⁸, que à frente iremos desenvolver dão também um grande contributo à definição do conceito.⁹

Outro critério diferente que é utilizado é o da letra e espírito da lei. Segundo este critério, estamos perante um caso de planeamento fiscal quando o contribuinte se comporta respeitando a letra e o espírito da lei. Por sua vez, nos casos de evasão fiscal o contribuinte

⁴ CARVALHO - Normas Antiabuso no contexto nacional... p. 19.

⁵ CARVALHO - Normas Antiabuso no contexto nacional... p. 24.

⁶ ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA 14 de Dezembro de 2000, nº C-110/99

⁷ ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA 21 de Fevereiro de 2006 nº C-255/02

⁸ ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA 12 de Setembro de 2006 nº C-196/04

⁹ ANTUNES, Joana Maria Araújo - O Planeamento Fiscal e os Problemas de Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso: Proposta de Resolução. 2014. p. 64. e ss. e NOGUEIRA, João Félix - Abuso de direito em fiscalidade directa: a emergência de um “novo” operador jurisprudencial comunitário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Vol. 6, (2009), p. 259 e ss.

viola frontalmente a letra da lei, uma vez que as situações de evasão fiscal constituem ilícitos. A meio da escala, existem os casos de elisão ou abuso fiscal, nos quais existem atos ou negócios que não são abrangidos pelas normas de incidência ou que evitam as normas de matéria tributável, levando a que exista uma desconformidade entre o espírito e o fim da lei¹⁰.

Finalmente, existe o critério da ilicitude. A ilicitude é uma carga valorativa negativa, na qual existem comportamentos com uma carga negativa superior a outros. Nesta escala, o planeamento fiscal não se trata de um comportamento ilícito, não havendo uma carga valorativa negativa. Já a evasão fiscal é moderadamente ilícita e a fraude fiscal é de uma carga de ilicitude elevada. Tendo em conta estes graus, as condutas vão tendo consequências jurídicas adequadas à sua ilicitude¹¹.

Como ponto de partida temos de assumir que existem vários comportamentos dos contribuintes que têm como objetivo a redução da carga fiscal. Esses atos podem ser lícitos, ilícitos, que podem cominar com delitos ou contraordenações, ou ainda atuações que não constituem ilícitos, mas que podem infringir outras normas¹².

O critério ser utilizado na nossa dissertação consistirá num critério através do qual classificaremos o planeamento fiscal como um comportamento levado a cabo pelo contribuinte que tem proteção constitucional e que não constitui sequer um ilícito. Já quanto à evasão fiscal, entendemos que este termo cobre ilícitos que podem constituir infrações administrativas ou criminais, estando sujeitas a sanções específicas. Este conceito abrange todo o tipo de infrações, sejam elas crimes ou contraordenações, ou seja, um comportamento que é abertamente contra a lei. Finalmente, entre estes dois conceitos surge a elisão ou o abuso fiscal. Este conceito abrange comportamentos, atos ou negócios que assumem formas jurídicas que não são abrangidas pelas normas de incidência ou que evitam certas normas de determinação da matéria tributável. Ou seja, a substância desses atos ou negócios não é conforme o espírito da lei (seja as normas de incidência ou de determinação da matéria tributável)¹³.

¹⁰ DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*, Lisboa: Almedina, 2021. ISBN 978-972-40-9819-7. p. 297 e ss

¹¹ CARVALHO - Normas Antiabuso no contexto nacional... p 24 e 25.

¹² DOS SANTOS - Planeamento Fiscal... p. 64.

¹³ DOURADO – *Direito Fiscal*... p. 297 e ss.

1. Planeamento fiscal

Conforme o que acima foi dito, estes comportamentos são permissões emitidas pelas normas, ou omissões propositadas por parte do legislador, com o objetivo de os contribuintes realizarem uma maior poupança fiscal¹⁴.

A expressão utilizada para se referir a este fenómeno é “planeamento fiscal”, tratando-se também do termo que iremos utilizar, uma vez que é utilizado em alguns dos acórdãos mais importantes do TJUE, o já referido acórdão *Halifax*¹⁵.

A OCDE define planeamento fiscal como “*esquema de organização de negócios pessoais ou empresariais postos em operação de modo a minimizar as suas responsabilidades fiscais*”¹⁶.

Saldanha Sanches entende que o planeamento fiscal consiste numa redução legítima da carga tributária, na qual o contribuinte opta pelo regime fiscal mais favorável, não sendo esta opção contrária ao ordenamento jurídico¹⁷. O planeamento fiscal, do ponto de vista constitucional, enquadra-se na liberdade de iniciativa económica¹⁸. Neste sentido, encontra cobertura constitucional nos artigos 61.º, 80.º, alínea c) e 86.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A racionalidade económica pressupõe que o contribuinte deva minimizar os seus custos. Ora, os impostos inserem-se nesta categoria e uma boa gestão fiscal pressupõe a minimização destes custos, sem prejuízo do cumprimento da lei¹⁹. O planeamento fiscal é validado pelo princípio constitucional da liberdade, pela liberdade contratual e no Direito à propriedade privada.²⁰

A autonomia privada funda-se no princípio da Liberdade do indivíduo. De este realizar, tendo como base a sua vontade, os negócios jurídicos que considere oportunos, dentro dos limites legalmente impostos. Muitas vezes a carga fiscal constitui uma parte importante do desejo de celebrar um negócio jurídico. Nesta medida, o ordenamento oferece ao

¹⁴ XAVIER – Planeamento Fiscal Agressivo...p. 7.

¹⁵ ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA 21 de Fevereiro de 2006 n.º C-255/02.

¹⁶ XAVIER – Planeamento Fiscal Agressivo... p. 9.

¹⁷ SANCHES, José Luís Saldanha - *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*: Coimbra Editora, 2006, ISBN 978-972-321-433-8. p. 21 e 107

¹⁸ XAVIER – Planeamento Fiscal Agressivo... p. 9.

¹⁹ FERREIRA, Rogério Fernandes e PINTO, Cláudia Saavedra - IIPF – Contributos para uma Reflexão sobre o fenómeno da Evasão Fiscal e Meios Anti-Evasivos. *International Institute of Public Finance Congress*. (2010). p. 3 e 4.

²⁰ DA COSTA, Eva Dias - A substância económica dos factos tributários: as normas anti abuso e os limites da licitude do planeamento fiscal. *Revista Eletrónica de Direito*, N.º 3 (2015). p. 5

contribuinte um amplo leque de possibilidades para instrumentalizar relações jurídicas, como meios para alcançar os seus objetivos, não tributando todas as realidades, nem tributa todas as realidades da mesma forma. Isto quer dizer que, dentro da sua liberdade o contribuinte pode optar por relações jurídicas que não façam surgir uma obrigação fiscal ou que façam surgir uma obrigação fiscal menos onerosa.

Conforme acima foi referido, o planeamento fiscal funda-se também nas liberdades económicas, em especial a liberdade de iniciativa económica e de empresa. Esta exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei. A liberdade de iniciativa privada e económica tem um duplo sentido: i) liberdade de iniciar uma atividade económica; ii) liberdade de organização e gestão da atividade empresarial. A livre gestão fiscal deve incluir-se na liberdade de gestão económica para incorrer nos menores custos possíveis.

A lei fiscal também não deve limitar ou criar impedimentos à busca de situações contratuais de soluções que se afigurem mais adequadas, sempre no âmbito da sua autonomia privada. Ou seja, a lei não deve criar entraves à realização de certo negócio, apenas porque o mesmo não conduz ao pagamento de imposto, ou porque reduz a carga tributária, dentro da licitude.

Dentro destes limites, a administração não pode limitar as opções do contribuinte, mesmo que estas passem por uma redução da carga tributária.

O reverso do princípio da liberdade é o dever de não interferência da Administração na gestão de empresas e dos indivíduos. Ou seja, a administração não pode realizar um juízo valorativo em função do resultado - que leva ao pagamento de menos impostos ou ao não pagamento de tributos - das escolhas do contribuinte.

Estando no âmbito da liberdade, o planeamento fiscal afigura-se como legítimo, não existindo qualquer juízo de ilicitude sobre estes comportamentos, uma vez que existe liberdade para o contribuinte realizar as suas escolhas de gestão, permitindo que isto se traduza numa menor carga fiscal. O planeamento fiscal não é apenas lícito, como não deve implicar uma requalificação da operação por parte das autoridades fiscais (o mesmo é dizer que não se deve subsumir à cláusula geral antiabuso, como mais à frente se poderá ter oportunidade de verificar)²¹.

²¹ DOURADO – *Direito Fiscal...* p. 265 e ss.

O planeamento fiscal é permitido pelo legislador e abre espaço a que os contribuintes diminuam ou suprimam a carga tributária que eventualmente poderia recair sobre os mesmos.

As práticas levadas a cabo no âmbito do planeamento fiscal são lícitas e, muitas vezes, desejadas pelo legislador. São exemplos destas práticas as exclusões tributárias, benefícios fiscais e alternativas fiscais²². Exemplos destes são quando são atribuídos benefícios ou exclusões fiscais a empresas que se estabelecem no interior, quando existe a opção de descontos fiscais ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) para menores de 25 anos – o denominado “IRS jovem” – ou quando existem isenções de Imposto Sobre Veículos (ISV) ou Imposto Único de Circulação (IUC) a quem adquirir veículos elétricos, dentro do quadro legislativo apelidado de “fiscalidade verde”. Outro exemplo que pode ser dado, é a possibilidade conferida aos sujeitos passivos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) de, aquando da realização de uma importação, efetuarem o pagamento do IVA correspondente a essa importação no mesmo momento da entrega da declaração periódica de IVA e não na Alfândega. Tal facto permite que, quando seja realizado o pagamento seja efetuada de imediato a dedução do IVA relativo à importação, gerando uma neutralidade perfeita.

Podemos concluir que a legitimidade do planeamento fiscal advém da autonomia privada de cada sujeito passivo, da sua liberdade individual de cada indivíduo organizar a sua vida e gerir o seu património da forma que considerar mais oportuna²³.

O pagamento de menos impostos é uma vontade legítima de qualquer contribuinte. Havendo uma permissão normativa nesse sentido, não se pode aferir qualquer ilegalidade decorrente do planeamento fiscal. São atos ou negócios lícitos, que se inserem no exercício da autonomia privada e da sua liberdade contratual²⁴.

A poupança fiscal é um direito que cada contribuinte tem e uma necessidade para a obtenção de segurança jurídica, uma vez que permite ao sujeito passivo realizar uma previsão antecipada dos impostos a que vai estar sujeito²⁵

²² CARVALHO – Normas Antiabuso no contexto nacional... p. 26.

²³ XAVIER – Planeamento Fiscal Agressivo... p. 8.

²⁴ PINTO e FERREIRA - Contributos para uma Reflexão... p. 4.

²⁵ SANCHES José Luís Saldanha - As duas constituições - Nos dez anos da cláusula geral antiabuso, planeamento e evasão fiscal - Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. *Vida Económica*. ISSN 978-972-788-375-2. (2010). p 109.

A diminuição de impostos a pagar pelo contribuinte é uma tendência crescente no mundo, dificilmente contornável²⁶.

A jurisprudência do TJUE tem também realizado um grande esforço ao nível da delimitação do conceito do planeamento fiscal. Tem reconhecido, que este conceito se enquadra na liberdade de iniciativa e gestão, assim como que os atos devem corresponder a situações com substância económica e defendendo o direito do contribuinte a realizar escolhas que lícitas que possam reduzir a sua carga fiscal, como já vimos acima.

A nível de jurisprudencial, os tribunais portugueses têm versado sobre estes temas, tendo os princípios da liberdade e de empresa tido um papel relevante nos diversos acórdãos.

No caso do Acórdão do TCA Sul, 17/07/07, Proc. 01107/06, a Autoridade Tributária (doravante, AT) não permitiu a dedutibilidade para efeitos fiscais de determinados custos incorridos pela recorrente, que foram efetivamente suportados pela mesma, no decurso da sua atividade económica. A AT afirmou que as despesas não eram subsumíveis ao disposto no artigo 23.º do Código do IRC, não podendo ser dedutíveis.

O que o Tribunal vem dizer é que, não resulta do artigo *supra* referido que a AT possa pôr em causa o princípio da liberdade de gestão da empresa, dizendo que essas despesas não têm racionalidade económica no âmbito da gestão da empresa. A AT não pode apenas considerar dedutíveis os custos que fazem com que a empresa tenha proveito económico e que lhe sejam convenientes, uma vez que a indispensabilidade a que se refere o artigo 23º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”) como condução para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade nem à conveniência para a empresa do mesmo. Caso contrário estaríamos perante uma intromissão intolerável da Autoridade Tributária na liberdade de gestão do contribuinte. No mesmo sentido, o Acórdão do STA, 04/07/2018, n.º 01432/17, afirma que para efeito de averiguação da indispensabilidade de um gasto, a AT não pode realizar um juízo moral sobre a bondade ou a oportunidade das ações da empresa, sob pena de intromissão na liberdade e autonomia de gestão da empresa.

Já o Acórdão do TCA Sul, 15/02/2011, Proc. 04255/10 afirma ser inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se diversas formas de alcançar esse objetivo. Normalmente, utilizam-se as vias da gestão, do planeamento, da

²⁶ CARVALHO – Normas Antiabuso no contexto nacional... p 22.

evasão e até da fraude fiscais. Este acórdão dá também uma grande contribuição, oferecendo definições destes conceitos.

É também referido neste acórdão que a aplicação do artigo 38.º, n.º 2 da LGT deve ser interpretada conforme a Constituição, sob pena de violação do artigo 103.º da mesma. A liberdade de gestão empresarial, visando obter vantagens fiscais funda-se neste preceito constitucional e a atuação pública deve autolimitar-se quando confrontada com este princípio, não devendo ser encarada como um direito absoluto. No entanto, a liberdade de gestão empresarial também deve limitar-se, no quadro da subsistência e manutenção do sistema fiscal e da justa repartição do rendimento e da riqueza, estabelecendo a lei mecanismos de planeamento fiscal, enquanto visa prevenir situações de elisão e fraude fiscais.

Concluindo, o intérprete aplicador tem de ter sempre em consideração que apenas pode ser qualificado como planeamento fiscal o comportamento que é permitido pela lei e, como tal, é lícito²⁷.

Cada contribuinte tem, no espaço da sua autonomia privada, liberdade de escolha para diminuir a sua carga fiscal. Se o comportamento for de acordo com as normas em vigor, não existe qualquer impedimento ao planeamento fiscal²⁸.

É o legislador que propositadamente permite que esta redução da carga fiscal seja possível, por diversas razões, que nem precisam de ser do foro fiscal. Trata-se de previsões legais que constituem um direito do contribuinte. São exemplos destas práticas as exclusões de tributação, os benefícios fiscais, alternativas fiscais, desagravamentos fiscais, deduções específicas, zonas francas de baixa tributação. Estas práticas de acordo com a lei permitem que o contribuinte não pague, reduza ou defira no tempo o pagamento de impostos²⁹.

Os contribuintes têm a liberdade de gestão fiscal e dentro do direito à propriedade privada, podendo, no âmbito dessa liberdade, tomar as decisões fiscais que menos os onerem, obedecendo ao espírito da lei.

Tem-se gerado a discussão sobre se o planeamento fiscal é compatível com a “moralidade fiscal”, devido ao quadro de globalização e de expansão de grandes empresas. Todavia a

²⁷ XAVIER – Planeamento Fiscal Agressivo... p. 11.

²⁸ XAVIER – Planeamento Fiscal Agressivo... p. 11.

²⁹ JORGE, Rita Ferreira – Planeamento Fiscal. Contributo para uma Diferenciação entre as Práticas Abusivas e as Práticas Agressivas, Volume I. 2019. p. 13 e ss. Dissertação de mestrado.

moralidade fiscal não constitui um princípio jurídico, pelo que não pode ser acolhido como tal, nem sequer utilizado para interpretar a lei³⁰.

Até ao movimento BEPS, existia uma distinção entre planeamento fiscal e o planeamento fiscal agressivo. Este último estava ligado à globalização e ao livre comércio. No entanto, durante o contexto do BEPS, o planeamento fiscal agressivo foi utilizado em documentos tanto da OCDE como da União Europeia, mas como um conceito vago e descrito como um comportamento adotado por multinacionais para reduzir carga fiscal, como resultado da globalização. Assim, como refere Ana Paula Dourado, este conceito não é mais que um conceito chapéu que tanto pode referir-se a situações de elisão e de evasão fiscal, ou até mesmo de planeamento fiscal³¹.

2. Evasão fiscal

No âmbito da delimitação do conceito de evasão fiscal é possível encontrar a maioria da diversidade terminológica entre a doutrina, levantando dúvidas principalmente no que se refere ao seu conteúdo e da delimitação do termo.

Na delimitação deste conceito em legislação e em relatórios, podemos encontrar expressões como “elisão fiscal”, “fraude à lei fiscal”, “evitação fiscal”, “planeamento fiscal ilícito”, “planeamento fiscal abusivo” ou “planeamento fiscal agressivo”. Não acompanhamos essas expressões, como abaixo se verá. No que à doutrina portuguesa diz respeito, o termo mais amplamente utilizado é o de evasão fiscal.

Neste sentido, existe diversa legislação (no âmbito da EU) e diversos relatórios (no âmbito do BEPS) equiparam estes conceitos, chegando a ser usados como sinónimos³². No entanto, como se verá no seguinte ponto, consideramos que elisão fiscal constitui um termo autónomo, com a sua própria razão de ser.

Um comportamento passível de se subsumir ao conceito de evasão fiscal é um comportamento ilícito, contrário à Ordem Pública e que põe em causa os valores do Ordenamento Jurídico. Existe uma redução indevida da carga tributária, através de uma manipulação dolosa de contratos, que frustra a distribuição de encargos fiscais³³.

³⁰ DOURADO – *Direito Fiscal...* p. 297 e ss.

³¹ DOURADO – *Direito Fiscal...* p. 297 e ss.

³² DOURADO – *Direito Fiscal...* p. 297 e ss.

³³ CARVALHO – *Normas Antiabuso...* p. 30.

Esta violação da lei resulta numa fuga ao pagamento de impostos, na redução de carga fiscal que seria devida caso o contribuinte não tivesse atuado dessa forma ou ao controlo exercido pelas autoridades fiscais ou mesmo à obtenção de benefícios que não eram devidos.

São comportamentos que violam diretamente a lei. Como consequência desse comportamento, existe uma sanção penal ou contraordenacional, uma vez que estamos perante um comportamento ilícito³⁴.

Constitui evasão fiscal as ações do contribuinte, com vista à obtenção de um resultado fiscal mais vantajoso e que têm como finalidade a maximização dos benefícios, sendo assim contrário à lei. O contribuinte recorre a meios ilícitos (ou não) para atingir os fins antes descritos, violando as normas fiscais³⁵.

Trata-se de um comportamento que viola frontalmente o princípio da legalidade, o dever de cooperação do contribuinte com o Estado, e que a lei pode considerar como crime ou contraordenação, merecendo um juízo de censura por parte do Direito³⁶.

A lei portuguesa contribui de certa forma para a delimitação do conceito de fraude fiscal, no Regime Geral das Infrações Tributárias (“RGIT”), nos artigos 103.º e 104.º, em que encontramos previsto o crime de fraude fiscal simples e qualificada. Segundo estes artigos, estamos perante fraude fiscal quando existe ocultação ou alteração de factos que deviam constar nos livros de contabilidade, das declarações de contabilidade apresentadas à administração fiscal, ou através da ocultação de valores ou factos que deviam ser divulgados e ainda através de negócios simulados. Muitas vezes é utilizado o termo “fraude fiscal” para se referir ao comportamento evasivo. No entanto, este conceito não pode ser utilizado como sendo uma categoria abrangente, uma vez que se trata apenas de um tipo legal de infração fiscal previsto no RGIT³⁷.

Através da inclusão, por parte do legislador, do crime de fraude fiscal, é possível identificar quais os comportamentos que deviam ser conforme à lei e que são contrariados pelo contribuinte, facilitando a definição do conceito.

No âmbito desta dissertação vamos usar o termo evasão fiscal para qualificar comportamentos que são *contra legem*. O objetivo da evasão fiscal é a aplicação de um regime fiscal mais favorável do que seria aplicado, caso certas atuações não tivessem sido levadas a

³⁴ XAVIER – Planeamento Fiscal Agressivo... p. 20.

³⁵ JORGE – Planeamento Fiscal... p. 17.

³⁶ JORGE – Planeamento Fiscal... pp. 18 e 19.

³⁷ CARVALHO – Normas Antiabusos... p. 31 e DOURADO - Direito Fiscal... p. 297 e ss.

cabo pelo contribuinte³⁸. Ou seja, trata-se de comportamentos ilícitos que podem constituir infrações administrativas ou criminais, e que estão sujeitos a sanções específicas. Este conceito abrange todo o tipo de infrações, sejam elas crimes ou contraordenações³⁹.

3. Elisão fiscal

A OCDE define como um “*termo geralmente usado para descrever a organização dos assuntos fiscais de um sujeito passivo com a intenção de reduzir as suas responsabilidades fiscais que, apesar de poder obedecer à letra da lei, está usualmente em contradição com o espírito e o objetivo que a mesma propõe cumprir*”⁴⁰.

A doutrina tem contribuído muito para o desenvolvimento deste conceito, havendo diversas definições, que variam de autor para autor. Ainda assim, é consensual assumir que existe uma linha ténue entre comportamentos que podem ofender ou não as finalidades fiscais.

A doutrina portuguesa tem entendido que o termo elisão fiscal abarca comportamentos que, apesar de não serem contrários à lei, atentam contra o espírito da mesma.

Diogo Leite Campos defende que a elisão fiscal “*é uma ação voluntária, extralegal, de um contribuinte que, através da utilização da técnica jurídica obtendo um resultado economicamente equivalente àquele que procura, mas fiscalmente mais favorável*”⁴¹.

Já Gonçalo Avelãs Nunes defende que os contribuintes realizam atos jurídicos diferentes dos previstos nas normas, tendo como resultado evitar o pagamento de um imposto, ou uma “simples” diminuição da carga tributária ou provocando uma consequência jurídica diferente que aquela que seria prevista na norma⁴².

Saldanha Sanches afirma que existe planeamento fiscal ilegítimo quando um comportamento reduz de forma indevida a lei, quando contraria o espírito da lei ou os princípios e regras do ordenamento jurídico, uma vez que o legislador não queria que esses comportamentos se realizassem⁴³.

³⁸ XAVIER – Planeamento Fiscal Agressivo... p. 14.

³⁹ DOURADO - Direito Fiscal... p. 265 e ss.

⁴⁰ XAVIER – Planeamento Fiscal Agressivo... p. 14.

⁴¹ CAMPOS, Diogo Leite – *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores, 1999. ISBN 978-972-520-072-8. p. 191 e ss.

⁴² NUNES, Gonçalo Avelãs - A Cláusula Geral Anti-abuso de Direito em Sede Fiscal à Luz dos Princípios Constitucionais de Direito Fiscal. *Fiscalidade*. Aveiro. ISSN 087-473-26. N.º 3 (2000). p. 42.

⁴³ SANCHES, Os Limites do Planeamento Fiscal... p. 21.

Gustavo Courinha refere que o resultado da operação tem de ser contrário à lei, ainda que a atuação do sujeito passivo seja lícita ou até aparentemente lícita⁴⁴.

Calvão da Silva entende que se trata de um comportamento que formalmente não é contrário à lei, mas que leva a um comportamento que a lei tem o objetivo de impedir, não havendo lugar ao preenchimento da norma, mas, no entanto, existe um resultado económico que é alcançado, havendo um contorno da lei.⁴⁵

Trata-se da prática de atos à margem da lei, resultando em benefícios que o legislador não desejava⁴⁶.

Neste aspeto, Gustavo Courinha⁴⁷ afirma que a elisão fiscal se trata de um ato ilícito e que a prática dos mesmos tem como resultado a obtenção de uma vantagem fiscal considerada abusiva.

Ou seja, pode considerar que a elisão fiscal é uma zona cinzenta, na qual temos atos ou negócios jurídicos que assumem formas que não estão abrangidas pelas normas de incidência ou que evitam certas normas de determinação da matéria tributável. Comportamentos esses que não são conforme o fim e o espírito da lei (não conformidade com as normas de incidência). Em suma, existe uma desadequação entre o espírito e a letra da lei, mas não existe propriamente um ilícito⁴⁸.

Ana Paula Dourado refere que as lacunas não intencionais são resultantes da imperfeição da linguagem que são naturais e inevitáveis. Estas não resultam de uma deliberação do parlamento, mas que gozam da proteção da reserva de lei. Neste sentido, mesmo que exista um desejo de tributar certas realidades, quando exista uma lacuna não intencional, o princípio da reserva da lei fiscal proíbe a analogia, apenas podendo ser supridas através de lei formal que as elimine e não através de integração analógica de lacunas. Estas lacunas não intencionais originam aquilo a que se chama de elisão fiscal⁴⁹.

No entanto, em Portugal e na Europa, a evolução da doutrina tem ido no sentido contrário, atribuindo carácter sancionatório à elisão fiscal. Como refere Ana Paula Dourado, a ilicitude

⁴⁴ COURINHA, Gustavo - A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, 2009, Coimbra, Almedina, 2009, p. 230.

⁴⁵ CALVÃO DA SILVA, João Nuno - Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso, *Revista da Ordem dos Advogados*. Volume II, Ano 66 (2006);

⁴⁶ FERREIRA JORGE – Planeamento Fiscal... p. 20.

⁴⁷ COURINHA - A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 18.

⁴⁸ DOURADO - Direito Fiscal... p. 297 e ss.

⁴⁹ DOURADO - Direito Fiscal... p. 297 e ss.

não pode ser confundida com falta de ética nos comportamentos de planeamento fiscal. Um aproveitamento de uma lacuna não intencional não deve ser considerado um ilícito, principalmente quando estamos perante um ordenamento em que existe uma cláusula geral antiabuso, como é o caso português⁵⁰.

Há quem considere que a Elisão Fiscal é o conjunto de atuações voluntárias onde o objetivo é o afastamento, desoneração ou diferimento tributário, através do aproveitamento de lacunas legais, ou um aproveitamento da letra da lei para fins que não foram os idealizados pelo legislador. Tal facto quer dizer que, caso houvesse uma aplicação correta da lei, o resultado obtido não seria o mesmo⁵¹.

Como é referido por vários autores, o resultado alcançado viola o espírito da lei, apesar de não estarmos no campo da ilicitude, uma vez que não chega a existir nenhuma obrigação fiscal⁵². Como não há uma violação direta da lei, mas sim do seu espírito, é necessário recorrer à interpretação da teleologia da lei para chegar à conclusão que estamos perante um comportamento abusivo. A ilicitude emerge do resultado que é alcançado, uma vez que o resultado obtido não é permitido pela lei.

Há que ter em consideração que as normas não preveem nem podem prever todos os acontecimentos possíveis, deixando espaços em aberto, permitindo que seja possível que exista elisão fiscal.

Nesta senda, Ana Paula Dourado afirma que a lei fiscal deve ser interpretada através dos critérios de interpretação. No entanto, o princípio da capacidade contributiva não pode servir de base para interpretar a lei fiscal, uma vez que violaria o princípio da tipicidade fiscal. E apenas quando não o possam é que se recorreria à utilização cláusulas gerais antiabuso⁵³.

Exemplos destes comportamentos são a utilização de preços de transferência para pagamentos a entidades residentes num país com regime fiscal mais favorável, tendo como objeto inflacionar custos, para obter vantagens. Outro exemplo seria o uso abusivo das convenções de dupla tributação, utilizando esquemas para que seja aplicada uma convenção que antes não seria aplicada⁵⁴.

⁵⁰ DOURADO - Direito Fiscal... p. 297 e ss.

⁵¹ CARVALHO – Normas Antiabuso no contexto nacional... p. 27.

⁵² SANCHES, José Luís Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora, 2007. p. 157-159.

⁵³ DOURADO - Direito Fiscal... p. 297 e ss.

⁵⁴ CARVALHO – Normas Antiabuso... p. 28.

Para Patrícia Meneses Leirião, elisão fiscal verifica-se quando o contribuinte pratica atos jurídicos lícitos, diferentes dos previstos nas normas de incidência de um imposto, de molde a evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar, o surgimento de uma diferente relação que permita um resultado fiscal mais favorável.⁵⁵

Após a entrada em vigor da Cláusula Geral Antiabuso ocorreu um alargamento efetivo da área de anti juridicidade das habilidades e destrezas fiscais praticadas pelos contribuintes.⁵⁶

Durante muitos anos os contribuintes utilizavam estruturas negociais com o único propósito de não pagar impostos ou de reduzir a carga fiscal. O contribuinte utilizava uma determinada via que o legislador não tinha previsto na norma e realizava um negócio que não caia na área de incidência da norma. Tratava-se de abusos da estrutura comercial para obter vantagens fiscais que a lei não permitia.

Estes negócios eram classificados como negócios fiscalmente menos onerosos ou como negócios indiretos lícitos, onde eram incluídas todas as habilidades ou destrezas fiscais, com o objetivo principal de elidir a aplicação normal de regras tributárias, sendo estes negócios antijurídicos.⁵⁷

Ainda no campo da elisão fiscal há que distinguir entre lacunas não intencionais e disparidades. Estas últimas têm subjacente lacunas não intencionais resultantes da interação de dois ou mais ordenamentos jurídicos, fruto da globalização, provocando duplas não tributações, não sendo desejáveis e devem, por tanto, ser combatidas⁵⁸.

Este tipo de negócios foram a principal causa de introdução da Cláusula Geral Antiabuso em Portugal, passando a ser ineficazes em sede fiscal, por força da aplicação da mesma, não sendo, na mesma ilícitos nem inválidos.

3.1. Possíveis causas da Elisão Fiscal

Neste ponto tentaremos identificar quais são as causas que levam o contribuinte a recorrer a comportamentos elisivos, como a comportamentos fraudulentos. Para tal, recorreremos aos ensinamentos de Casalta Nabais⁵⁹, que muito contribuiu para o efeito.

⁵⁵ LEIRIÃO, Patrícia Meneses - A Cláusula Geral Antiabuso e o seu procedimento de aplicação, 2012. ISBN 978-972-788-547-3. Livro eletrónico. p. 10 e ss.

⁵⁶ LEIRIÃO, A Cláusula Geral Antiabuso... p. 12 e ss.

⁵⁷ LEIRIÃO, A Cláusula Geral Antiabuso... p. 12 e ss.

⁵⁸ DOURADO - Direito Fiscal... p. 297 e ss.

⁵⁹ NABAIS, José Casalta - *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN 978-972-407-875-5. p. 404-406.

Na nossa opinião este é um exercício relevante para assim identificar as atuações e as possíveis atuações dos contribuintes que sejam consideradas abusivas, por forma a existir um combate mais eficaz às mesmas.

Entende-se que não só a tendência natural à poupança, por parte do contribuinte o levam a adoção deste tipo de condutas. No entanto, não é apenas a existência de impostos que leva à existência de comportamentos elisivos. Existem também causas políticas, económicas, psicológicas, entre outras.

3.1.1. Causas políticas

Estão ligadas à maneira como o cidadão encara o estado da política, assim como com a sua interpretação da aplicação práticas dos impostos.

Muitos contribuintes adotam este tipo de comportamentos por terem a sensação de não haver realmente igualdade dos cidadãos perante a lei ou devido à falta de equidade e de neutralidade dos impostos⁶⁰.

A sensação de que o pagamento de impostos não tem consequências práticas, provocando uma perceção que os impostos cobrados não são utilizados em seu benefício, levando a que se crie um clima de desconfiança no Estado e a que se adotem as condutas descritas acima⁶¹.

3.1.2. Causas económicas

Normalmente são as que têm mais peso aquando da decisão de tomar um comportamento elisivo, dado que estão relacionadas com a conjuntura económica geral e à situação do contribuinte⁶².

Muitas vezes, a decisão consiste numa ponderação ou num custo de oportunidade, ou seja, uma reflexão sobre os riscos e os benefícios deste tipo de comportamentos. Caso os segundos sejam superiores aos primeiros, o contribuinte estará mais tentado à realização de atos abusivos⁶³.

Uma situação de conjuntura económica mais exigente, pode levar ao aumento da realização de esquemas que levem à redução da carga fiscal, porque é uma forma eficaz de assegurar a poupança do contribuinte⁶⁴.

⁶⁰ JORDÃO, Telma Alice Ventura - O direito fundamental ao planeamento fiscal e o combate à evasão fiscal. 2016. Dissertação de mestrado. p. 33.

⁶¹ CARVALHO – Normas Antiabuso... p. 35.

⁶² CARVALHO – Normas Antiabuso... p. 35.

⁶³ JORDÃO - O direito fundamental ao planeamento fiscal... p. 34.

⁶⁴ JORDÃO - O direito fundamental ao planeamento fiscal... p. 35.

3.1.3. Causas técnicas

Estão relacionadas com a complexidade do próprio sistema fiscal. Quanto mais complexo este for, mais propício estará à elisão e fraude fiscais.

A complexidade do sistema leva a um resultado contrário ao que o sistema fiscal devia ter: a cobrança de impostos⁶⁵.

Ou seja, pode-se concluir que quanto menos eficiente um sistema fiscal for, maior a probabilidade de existência de comportamentos abusivos⁶⁶.

3.1.4. Causas psicológicas

Relacionam-se com o modo como a população vê este tipo de comportamentos. Muitas vezes não são vistos como negativos ou reprováveis, mas, pelo contrário, como comportamentos que merecem aprovação e devem ser encorajados⁶⁷.

Isto também se relaciona com a sensação de impunidade ou da aplicação de penas ou contraordenações reduzidas, que criam uma sensação de que o comportamento abusivo é compensatório⁶⁸.

4. Medidas de combate à elisão fiscal

Calvão da Silva identifica as seguintes medidas que podem auxiliar no combate à elisão fiscal⁶⁹:

4.1. Presunções e ficções

Tal como vem definido no Código Civil, no artigo 349.º, as presunções são ilações que se tiram de um facto certo para determinar um facto incerto.

O legislador fiscal recorre às mesmas, uma vez que a determinação da matéria coletável nem sempre é realizada diretamente. Desta forma, as presunções servem um propósito de combate à fraude e elisão fiscal.

No entanto, como as presunções podem colocar em risco o princípio da capacidade contributiva, o artigo 73.º da Lei Geral Tributária admite sempre prova em contrário, quando exista uma presunção.

⁶⁵ JORDÃO - O direito fundamental ao planeamento fiscal... p. 34.

⁶⁶ CARVALHO – Normas Antiabuso... p. 36.

⁶⁷ JORDÃO, O direito fundamental ao planeamento fiscal... p. 33.

⁶⁸ CARVALHO – Normas Antiabuso... p. 36.

⁶⁹ CALVÃO DA SILVA - Elisão fiscal... p. 6

Já as ficções são a assunção como certos de factos incertos. São utilizadas em domínio fiscal e ligadas ao princípio da praticabilidade e da luta contra a fraude e elisão fiscais⁷⁰.

Nestas situações, o princípio da capacidade contributiva tem de “contentar-se” com uma válvula de segurança relativamente aos casos em que há tanta iniquidade que não podem deixar de permitir o afastamento das regras de experiência⁷¹.

4.2. Interpretação da lei

Calvão da Silva considera o Direito Fiscal um ramo do Direito como qualquer outro, sujeitando às regras de interpretação gerais, rejeitando, deste modo, processos de interpretação específicos para este ramo do Direito⁷².

Desta feita, o autor recusa o princípio *in dubio pro fisco*, em que as normas fiscais são interpretadas a favor do Estado.

Relativamente à interpretação da lei fiscal, Menezes Leitão defende que o intérprete deve atender à relação que caracteriza a justificação de cobrar um imposto, se existe a causa dessa obrigação e a relação de causalidade entre o fim da lei e a aplicação do imposto. No fundo, se a cobrança do imposto se adequa à finalidade desejada pela lei. Caso essa resposta seja positiva, bastaria este mecanismo para combater a fraude e a elisão fiscal⁷³.

Sobre esta doutrina, Calvão da Silva afirma que o intérprete se substitui ao legislador, desprezando os preceitos legais e esta prática poderia pôr em causa a segurança jurídica.

Este autor admite a interpretação extensiva, ou seja, o alargamento do sentido literal da norma, tendo como base o sentido possível das palavras, coincidido com o espírito e ao fim da norma, como forma de combate aos comportamentos abusivos.

Saldanha Sanches refere que se pretendermos ter um ordenamento jurídico tributário que não possa ser facilmente defraudado por um qualquer esquema abusivo, existem duas opções: “*ou aceitamos a interpretação das normas sem a falsa segurança jurídica atribuída pela interpretação literal ou, em alternativa, temos um sistema constituído por normas fiscais com um grau de abertura na previsão normativa tão elevado que, se constituírem a premissa maior do silogismo de aplicação da lei, acarretarão consequências juridicamente inaceitáveis. Conduz-nos isto à inevitabilidade e à necessidade da*

⁷⁰ CALVÃO DA SILVA - Elisão fiscal... p. 7.

⁷¹ NABAIS, José Casalta - O Dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo: Almedina, 1998. p. 501.

⁷² SILVA - Elisão fiscal...

⁷³ LEITÃO, Luís Menezes - A Evasão e a Fraude Fiscais face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal, Estudos de Direito Fiscal. *Fisco*. Ano 3, n.º 32 (1991). p. 40.

interpretação da norma jurídica como o modo mais adequado para a concretização dos princípios que devem estruturar o ordenamento jurídico tributário.”⁷⁴

4.3. Integração de lacunas

Para Calvão da Silva, entre a interpretação e a integração de lacunas consiste num exercício que se complementa, ainda para mais, face à inexistência de distinção de princípio entre interpretação extensiva e interação de lacunas através de analogia.

Assim, para o autor, não havendo nenhum impedimento à interpretação extensiva, não se encontra também inconvenientes na aplicação analógicas de normas de imposição.

Calvão da Silva refere ainda que a não rejeição total de integração de lacunas por via analógica é exigida pelo Princípio da igualdade e por imperativos de luta eficaz contra a evasão e elisão fiscais.

Segundo o princípio da igualdade devem-se tributar da mesma forma as manifestações de riqueza que sejam semelhantes, sob pena de violação de princípios de justiça social. Logo, uma interpretação estrita do Princípio da legalidade fiscal deve ceder perante estas exigências de equidade. A luta contra elisão e evasão fiscais decorre também deste princípio, segundo o que nos diz o autor.

Este autor afirma ainda que o facto de o artigo 11.º, n.º 4 da LGT, proibir a integração de lacunas de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não é contrária a esta posição, uma vez que o legislador não está impedido de admitir a integração de lacunas no domínio de normas da reserva de lei fiscal, dentro de certos limites. Ou seja, excepcionalmente, o legislador pode prever a integração de lacunas, não havendo nenhum impedimento constitucional à mesma. Quem não pode integrar estas lacunas decorrentes da reserva de lei são os aplicados das normas (v.g.: a administração tributária e os tribunais).

4.4. Cláusulas especiais antiabuso

São mecanismos enquadrados especificamente para certas situações, que têm em vista o combate ao abuso fiscal. Ao contrário das cláusulas gerais antiabuso, estas só se aplicam a situações taxativamente previstas⁷⁵.

⁷⁴ SANCHES, José Luís Saldanha - Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites. *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 398 (2000).

⁷⁵ SILVA - Elisão fiscal... p. 12.

Como em qualquer norma, o legislador não consegue prever a totalidade de casos que podem ser abusivos, tornando as cláusulas especiais limitadas.

Estas normas não excluem – e até reforçam - a existência de cláusulas gerais antiabuso.

São cláusulas que sancionam comportamentos abusivos, não os evitam, pelo menos diretamente. O objetivo não é impedir as condições de existência dos comportamentos abusivos, mas sim evitar as suas consequências⁷⁶

Só é possível que se contornem as normas fiscais porque as mesmas têm uma estrutura rígida, tipo fechado, devido ao princípio da legalidade. Ou seja, a própria configuração destas normas permite a sua própria elisão⁷⁷.

4.5. Alargamento do tipo

Uma das opções do legislado pode consistir no alargamento do tipo fiscal com o objetivo de incluir na norma fiscal os negócios mais relevantes e que mais permitem evasão e elisão fiscal.

A vantagem é que os comportamentos abusivos sejam combatidos, havendo respeito pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, bem como o princípio da legalidade e da segurança jurídica.

A desvantagem é que o legislador apenas pode atuar *a posteriori*, dado que apenas legisla depois de existirem estes comportamentos abusivos. Quando o faz, já um grande número de esquemas foram utilizados com fim abusivo, estando sempre “atrás do prejuízo”⁷⁸.

Saldanha Sanches diz que, ao prever certas situações, existem outras que ficam excluídas, uma vez que existe um conceito central de contornos nítidos. O legislador ao alargar o tipo, alarga também os contornos dos factos tributários⁷⁹.

III. A CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO

Conforme referido anteriormente, nos casos em que estamos perante fraude fiscal, a interpretação da lei é insuficiente, sendo, por isso, necessário utilizar cláusulas específicas ou cláusulas gerais antiabuso. No nosso ordenamento, a cláusula geral antiabuso consta do artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária. Neste capítulo propomos-mos realizar a análise da

⁷⁶ RAMOS, Vasco Moura - Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. ISSN 030-3977-3. Volume XXXVII (2001). p. 695.

⁷⁷ RAMOS, Da Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 694.

⁷⁸ RAMOS, Da Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 695.

⁷⁹ SANCHES, O Abuso de Direito em Matéria Fiscal... p. 9 e ss.

referida cláusula, recorrendo tanto às experiências de cláusulas de outros países, como a jurisprudência e doutrina nacionais e europeias para melhor entender como foi a implementação da Cláusula Geral Antiabuso em Portugal, as suas influências e os elementos que a compõem.

As cláusulas gerais antiabuso têm, de acordo com o que tem vindo a ser desenvolvido pela doutrina portuguesa, cinco elementos: elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual, elemento normativo-sistemático e elemento sancionatório.

O elemento **meio** define o que entende por “*esquemas*” ou “*operações*” que têm como objetivo a fraude fiscal, que elementos fazem parte da mesma, se é apenas uma atuação ou um conjunto de atuações por parte do sujeito passivo, entre outros. A maioria das Cláusulas tende a consagrar um conceito amplo do que se entende por “*esquema*”, para que, assim, possam incluir o maior número de atuações⁸⁰.

Relativamente ao elemento **resultado**, consiste na compreensão e densificação do que se entende por vantagem fiscal. Essa densificação do que é entendido por vantagem realiza-se mediante um exercício comparativo entre as consequências fiscais de um esquema com outras de outro esquema hipotético, que não seria considerado fraudulento.

No caso do elemento resultado, da análise das diferentes cláusulas de outros países, pode-se verificar que existem várias operações de previsão normativa do elemento resultado: i) cláusula genérica; ii) fechada, com uma lista de situações que prevejam a aplicação da norma e iii) cláusula híbrida, que contenha elementos dos dois pontos anteriores, com uma listagem meramente exemplificativa do que se entende por vantagens fiscais que não se considerem legítimas⁸¹.

O elemento **intelectual** é fundamental para se avaliar se existe um comportamento fraudulento por parte do contribuinte. Este elemento intelectual carece de uma análise objetiva, não sendo relevante para o efeito a descoberta da motivação do contribuinte ou o seu estado de espírito. Ou seja, uma análise objetiva deste elemento tem como finalidade entender as razões, objetivos, efeitos e consequências do esquema. As cláusulas mais recentes preferem a utilização de um “*result-based tests*” tendo em vista isso mesmo⁸².

⁸⁰ CARDOSO, Pedro Menezes - Os Desafios Da “Maioridade” da Cláusula Geral Anti-Abuso. AAFDL Editora, 2017. Dissertação de mestrado. p. 35.

⁸¹ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 45.

⁸² CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 51 e ss.

A presença de um estado mental ou de predisposição intelectual pode ser uma circunstância que, quando combinada com os restantes elementos da Cláusula Geral Antiabuso, poderá indiciar que a elaboração de um esquema tem um propósito fraudulento. No entanto, nunca pode ser determinante para verificar se o elemento intelectual se encontra ou não preenchido.

O elemento **intelectual** pode assumir uma de três formas: i) restrita, em que surgem formulações como “*único motivo, propósito ou finalidade consiste na obtenção da vantagem fiscal*”; ii) intermédia, surgem expressões como “*razão predominante, principal, dominante ou decisivo*” e iii) ampla “*um dos motivos*”. Nas formas ii) e iii) a quantificação deste elemento intelectual acaba sempre por recair na valoração subjetiva do aplicador da lei. Neste sentido, a determinação do elemento intelectual é realizada através de uma avaliação subjetiva da conduta do sujeito passivo⁸³.

O que, a nosso ver, parece ser mais eficaz no que toca à interpretação do elemento intelectual e no combate à fraude fiscal é a valoração objetiva desse elemento, por forma a que exista o menor número de erros na avaliação dos requisitos da cláusula. Isto releva ainda mais uma vez que os requisitos de aplicação da cláusula são cumulativos, querendo isto dizer que, caso um dos requisitos, neste caso, o intelectual, não se verificar preenchido, por força de uma análise subjetiva do elemento intelectual, maior risco de fraude existe.

Apesar de a cláusula portuguesa conter estes cinco elementos, é comum que em outras jurisdições assim não o seja, pelo que da análise das experiências de cláusulas antiabuso ocorridas em outros países, com as suas jurisdições e especificidades próprias, que iremos realizar não constam todos os elementos que acabamos de elencar.

1. Análise de Cláusulas Antiabuso de outras jurisdições

Neste capítulo, vamos analisar alguns dos elementos de sete países, por forma a entendermos as diversas formas que os diferentes elementos constitutivos das cláusulas podem adotar. Os Estados selecionados têm em conta o facto de estarem inseridos em Ordens Jurisdicionais diferentes, com as suas especificidades próprias, em que se pode identificar como os diferentes elementos da Cláusula antiabuso variam conforme o Estado e o seu respetivo Ordenamento. A escolha destas Jurisdições deriva também do facto das diferentes opções escolhidas pelos legisladores locais - que adotam formas mais abertas ou não – nos levarem a refletir sobre as opções vertidas na nossa Cláusula.

⁸³ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 55 e ss.

1.1. Austrália

No caso da Cláusula Australiana, não foi definido o que se entende por “*fraude fiscal*”, definindo, no entanto o que se entende por “*esquema*”. No entanto, a norma não deixa claro se esta se dirige à operação num todo, composta por um conjunto de atuações, ou apenas a um elemento da operação - uma atuação ou várias, sendo duvidoso definir quais são as componentes do elemento meio⁸⁴.

No caso australiano, foi adotada uma via híbrida de previsão de situações de vantagens fiscais. Existem dois testes a realizar-se aquando da aplicação desta cláusula: a existência de uma vantagem fiscal e, em segundo lugar, um juízo comparativo de determinação de se esta vantagem seria obtida de o esquema não tivesse sido levado a cabo⁸⁵.

Na Austrália foi adotada uma cláusula intermédia de identificação do elemento intelectual, optando-se por uma conceção objetiva de este elemento, uma vez que é estabelecido um elenco exemplificativo de indícios a ser analisados aquando da aplicação da Cláusula, que auxiliam o intérprete⁸⁶.

Neste sentido, para a aplicação desta cláusula não basta que exista um esquema que tenha gerado uma vantagem fiscal. É também necessário que a obtenção dessa vantagem seja a dominante aquando da realização do negócio, por parte sujeito passivo.

1.2. Nova Zelândia

Desta norma resulta um conceito amplo do que se entende por “esquema”, sendo incluídos neste conceito “*todos os passos e transações*”, levando à conclusão de que o seu escopo está bastante definido⁸⁷. Trata-se, por isso, de um escopo muito alargado do que pode constituir o elemento meio.

A cláusula apresenta uma lista de situações que o legislador entendeu constituir fraude, não concretizando, no entanto, as situações que considera ser fraudulentas. Assim, podemos verificar que uma lista com carácter de cláusula aberta foi consagrada na norma neozelandesa, no que se refere ao elemento resultado⁸⁸.

No que se refere ao elemento intelectual, foi adotada uma cláusula ampla, desde que a intenção do sujeito passivo não seja meramente eventual. O legislador consagra assim uma

⁸⁴ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 36.

⁸⁵ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 47 e ss.

⁸⁶ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 57 e ss.

⁸⁷ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 37.

⁸⁸ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 48.

análise objetiva da intenção do legislador, contendo também uma abordagem objetiva do “*results-based test*”⁸⁹.

1.3. Canadá

Esta norma tem uma redação mais genérica que a analisada anteriormente. Para definir o que se entende por “esquema”, o elemento meio tem de ser concretizado através de uma concatenação com os demais elementos⁹⁰. Ou seja, da análise da cláusula pode verificar-se que as ações que levam à fraude fiscal, têm de estar interligadas, não valendo para esta cláusula um ato isolado.

Foi adotada uma cláusula muito genérica no que se refere ao seu elemento resultado, que é suscetível de abranger um vasto número de situações, apesar de o legislador ter definido o conceito de vantagem fiscal⁹¹.

Relativamente ao elemento intelectual, consagrou-se um elemento de tipo médio, exigindo uma motivação primordial, não meramente incidental do sujeito passivo⁹².

1.4. Reino Unido

No Reino Unido foi definido o que se entende esquema como “qualquer acordo, esquema, transação ou séries de transações”, sendo mais fácil retirar da letra da lei o conteúdo do elemento meio⁹³.

Esta norma contém uma lista de exemplos que indicam o que se entende por vantagem fiscal, estando perante uma cláusula híbrida, no âmbito do elemento resultado⁹⁴.

Foi adotada uma cláusula de tipo intermédio, no elemento intelectual, sendo consagrada a expressão “uma das motivações principais”, exigindo ao intérprete da lei que seja realizado um exercício de quantificação no que diz respeito à relevância da motivação principal do sujeito passivo⁹⁵. No entanto, trata-se de um exercício meramente interpretativo, que é comum a qualquer cláusula deste tipo.

⁸⁹ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 59.

⁹⁰ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 38.

⁹¹ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 48.

⁹² CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 59.

⁹³ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 39.

⁹⁴ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 49.

⁹⁵ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 60.

1.5. França

O elemento meio desta cláusula surge quando se referem a atos, que podem ser constituídos por toda uma operação complexa, ou por atos individuais, que são parte dessa operação. Ou seja, qualquer conduta que seja artificiosa e que tenha como único intuito a redução da carga fiscal pode constituir um ato relevante que leve à aplicação da cláusula geral antiabuso⁹⁶.

A norma francesa prevê uma definição do que se entende por vantagem fiscal, sendo esta uma evitação ou uma atenuação dos ónus tributários, sendo adotada uma cláusula genérica⁹⁷.

França optou por consagrar um modelo restrito de elemento intelectual, algo que se pode observar da consagração da expressão “nenhum outro motivo além de evitar ou mitigar a carga tributária”. No entanto, da norma não parece ser claro que o legislador tenha optado por uma opção subjetiva ou objetiva de aferir a intenção do sujeito passivo⁹⁸.

1.6. Espanha

No caso desta cláusula geral antiabuso existe uma grande influência do direito civil, nomeadamente das teorias do abuso de lei e de fraude de lei. Esta norma é aplicável tanto a partes da transação, como à globalidade da mesma ou a séries de esquemas de caráter fraudulento, sendo caracterizada por ser bastante ampla⁹⁹.

Exige ainda esta cláusula que os meios sejam artificiais ou inusuais à obtenção do resultado pretendido.

O elemento resultado, no caso espanhol, contém, conforme as designações referidas acima, uma cláusula genérica que não define o que se entende por vantagem fiscal, ao realizar-se uma interpretação da norma é possível identificar a generalidade e abertura consagradas na cláusula¹⁰⁰.

Espanha não dispõe nenhuma referência evidente ao elemento intelectual. No entanto, existem autores que referem que a intencionalidade está presente em todos os elementos de aplicação da cláusula não sendo um elemento autónomo, estando a intenção de evitar a tributação subjacente à operação. Ainda assim, podemos verificar que o legislador optou por

⁹⁶ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 41.

⁹⁷ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 50.

⁹⁸ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 60.

⁹⁹ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 41.

¹⁰⁰ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 50.

consagrar um critério objetivo de determinar a intenção, havendo uma referência aos efeitos¹⁰¹.

1.7. Alemanha

A lei faz uma referência expressa à noção de “*estrutura jurídica*”, levando à interpretação de que estamos perante estruturas compostas por mais de um ato ou negócio¹⁰².

O entendimento do conceito de “*estruturas desadequadas*”, para efeitos de aplicação de esta cláusula geral é realizado pelo Decreto de Aplicação da Lei Fiscal Alemã, relativa a indícios objetivos de situações abusivas. Ademais, cabe esclarecer que esta desadequação é relativa ao sistema e à sua articulação com a ausência de razões fiscais para a realização do negócio.

A cláusula faz referência a uma vantagem fiscal (elemento resultado) que não esteja na previsão da lei, o que nos leva a crer que o legislador alemão optou por uma cláusula genérica¹⁰³.

A doutrina alemã tem discutido largamente sobre a relevância da motivação subjetiva do contribuinte, como um requisito de aplicação da cláusula, não havendo qualquer referência na lei sobre esse elemento. Assim, é considerado que a intenção do sujeito passivo reduzir a carga fiscal ou de obter uma vantagem não é um requisito autónomo, sendo uma característica típica de uma situação de abuso¹⁰⁴.

2. A cláusula “portuguesa” / europeia

2.1. Resenha Histórica

Antes de iniciar este ponto, cabe realiza uma nota prévia acerca da designação da cláusula do artigo 38.º da LGT.

A razão de utilizarmos este termo deriva do facto de, em larga medida o que é hoje a cláusula prevista na nossa legislação constituir a transposição de Diretivas emanadas pela União Europeia. Neste sentido, o que era uma cláusula puramente nacional, passou a ser uma cláusula europeia. Pelo que, achamos correto utilizar os conceitos “cláusula europeia” e “cláusula portuguesa” como sinónimos. Aliás, o desenvolvimento histórico que abaixo se irá fazer, é importante para entendermos o porquê de utilizarmos esta nomenclatura.

¹⁰¹ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 60 e ss.

¹⁰² CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 42.

¹⁰³ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 50.

¹⁰⁴ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 63.

Durante largos anos era de entendimento geral que por respeito aos princípios da legalidade, igualdade e justiça fiscal a luta contra a fraude fiscal devia ser do domínio do legislador e não da Administração Fiscal. Ou seja, caberia ao legislador o combate à elisão através da emanação de lei, da configuração legal de tipos tributários e do recurso a presunções legais. Já à Administração Fiscal apenas lhe cabia executar as leis fiscais¹⁰⁵.

No entretanto, esta conceção foi-se alterando, uma vez que a fiscalização da gestão de impostos, por parte da Administração Fiscal passou a realizar-se mediante mecanismos que permitam exercer um controlo, como o mecanismo da Cláusula Geral Antiabuso¹⁰⁶.

A introdução desta cláusula geral ocorre depois da introdução de diversas cláusulas específicas antiabuso, em determinadas áreas mais suscetíveis de elisão fiscal.

Pode considerar-se que a introdução de uma cláusula geral foi tardia, uma vez que comparando com diversos ordenamentos jurídicos, os mesmos já tinham em vigor uma Cláusula Geral Antiabuso.

Foi no Orçamento de Estado de 1999 que foi introduzida esta cláusula geral, que declarava ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando demonstrado que o seu principal objetivo era a redução ou eliminação de impostos que seriam devidos no caso de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente¹⁰⁷.

Inicialmente a Cláusula Geral Antiabuso estava prevista no artigo 32.º-A do Código de Processo tributário. Um erro que foi rapidamente resolvido com a promulgação da Lei 100/99 de 26 de julho, a norma passou a estar prevista, com a mesma redação no n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

A doutrina portuguesa, numa fase inicial considerava a introdução de uma Cláusula Geral Antiabuso inconstitucional. Era do entendimento geral que era suscetível de violar os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Por outro lado, existiam autores como Saldanha Sanches que defendiam que uma cláusula geral não violava esses princípios e que, em contrário, permitia a concretização de princípios fundamentais do Estado de direito, como a igualdade fiscal ou o princípio da justiça.

¹⁰⁵ LEIRIÃO, A Cláusula Geral Antiabuso...

¹⁰⁶ LEIRIÃO, A Cláusula Geral Antiabuso...

¹⁰⁷ LEIRIÃO, A Cláusula Geral Antiabuso...

Esta cláusula vigorou em Portugal até à consagração da cláusula resultante da ATAD, que mais abaixo iremos desenvolver.

2.2. O surgimento da Cláusula europeia

O Projeto BEPS da OCDE, em conjunto com o G-20 (Grupo dos 20) é apresentado como um plano de ação contra a erosão das bases tributárias que conforma a génese de um novo paradigma da fiscalidade internacional. Este programa tem como objetivo que, num contexto de globalização económica, no qual confluem vários sistemas tributários, se produzam situações de não tributação ou de deslocalização da base tributável. O paradigma passou assim da luta contra a dupla tributação, para a luta contra a não imposição¹⁰⁸.

A Diretiva da UE 2016/1164, de 12 de julho – Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) - é fruto deste novo paradigma iniciado pelo BEPS, estabelece uma série de normas contra as práticas de elisão fiscal. Esta Diretiva parte do BEPS, mas vai além desse programa, sendo direcionada para objetivos que são próprios de um sistema que visa a harmonização fiscal, como é o da União Europeia. Isto implica que a ATAD não seja meramente uma receção das normas BEPS e da sua transposição para o Direito interno¹⁰⁹.

Podemos por isto dizer que a ATAD parte do BEPS, mas não se fica apenas por esse programa, indo além dele. Um exemplo disso é a consagração da Cláusula Geral Antiabuso no artigo 6.º da ATAD, que beneficia do impulso do BEPS, mas que bebe também de um longo percurso trilhado pelo TJUE e até da consagração legislativa em diversas outras Diretivas sobre impostos, realizados ao longo dos anos.

Esta Cláusula Geral Antiabuso comunitária, como foi dito, não nasce espontaneamente, nem sequer é uma transposição “cega” do modelo definido pelo BEPS. Pelo contrário, a cláusula consagrada na ATAD é fruto de um longo caminho, que surge da proibição de práticas abusivas, que chega mesmo a configurar um princípio de combate ao abuso, no Direito da União Europeia, nascido da jurisprudência do TJUE e das Diretivas sobre fiscalidade¹¹⁰.

Exemplo desse desenvolvimento jurisprudencial é o acolhimento da regra da prevalência da substância sobre a forma, que deriva da jurisprudência americana, e que surge como uma

¹⁰⁸ CASADEVALL, Jorge De Juan – La Codificación de la Cláusula Antiabuso en el Derecho de la Unión (I), *Crónica Tributaria*. (2018). p. 69 e ss.

¹⁰⁹ CASADEVALL – La Codificación... p. 69 e ss.

¹¹⁰ CASADEVALL – La Codificación... p. 74 e ss.

técnica de combate à fraude fiscal de *common law*. Tal regra foi absorvida pelos sistemas Francês e Alemão e, mais tarde, pelo próprio TJUE.

Assim também ocorre com o *business purpose test*, que é uma variação desta doutrina da prevalência da substância sobre a forma, tendo também consagração jurisprudencial nas decisões do TJUE. A finalidade deste *business purpose test* é negar os efeitos fiscais de operações que tenham uma finalidade exclusivamente de poupança fiscal¹¹¹.

No entanto, a doutrina considerou que *business purpose test* tinha lacunas que poderiam ser preenchidas através do *step transaction doctrine*, que também é uma derivação da regra da prevalência da substância sobre a forma, cujo objetivo é de que várias operações interligadas entre si se reduzam a uma única operação.

Era consensual que todos estes recursos interpretativos careciam de um suporte: uma cláusula legal, sendo esse o eventual nascimento de uma vontade de haver uma cláusula tipificada como solução normativa de combate à fraude fiscal.

Num sistema de mercado integrado, como é Europeu, no qual existem liberdades de circulação e no qual a harmonização fiscal ainda não se efetivou totalmente, havendo, por isso, diversos sistemas fiscais que interagem simultaneamente, a probabilidade de existência de fraudes fiscais tornam-se maiores, por isso, o Direito da União Europeia, impulsionado pelo projeto BEPS, decidiu reagir a estes fenómenos, em primeiro lugar, de forma jurisprudencial e, mais tarde, por via legislativa, consagrando uma Cláusula Geral Antiabuso.

Neste sentido, a cláusula antiabuso vertida no artigo 38.º da LGT trata-se da transposição desta diretiva europeia.

No entanto, o legislador português decidiu alargar o seu escopo, uma vez que a cláusula prevista na ATAD é dirigida aos impostos sobre sociedades (equivalente ao nosso IRC), sendo, por isso, uma cláusula setorial. Ora, a cláusula presente na nossa legislação não se limita a um único imposto, sendo a ela aplicáveis qualquer imposto (ou seja, uma verdadeira cláusula geral antiabuso)¹¹².

Podemos assim afirmar que a nossa cláusula surge do desenvolvimento da jurisprudência e doutrina europeia, mas que foi aberta à legislação portuguesa, indo o nosso legislador além do previsto pelo legislador europeu.

¹¹¹ CASADEVALL – La Codificación... p. 74 e ss.

¹¹² DOURADO - Direito Fiscal... p. 320 e ss.

2.3. Influências da cláusula geral antiabuso portuguesa

Em muitos ordenamentos, devido às dificuldades em estabelecer princípios claros de combate à fraude fiscal, ocorreu um fenómeno de inspiração em formulações legais já existentes, retiradas de institutos jurídicos já existentes, como a fraude à lei o abuso de formas ou de configurações jurídicas ou do abuso de direito. O caso português não é uma exceção, uma vez que absorveu estas doutrinas/teorias e adaptou-as à realidade do seu ordenamento jurídico-fiscal.

2.3.1. Fraude à lei

A fraude à lei remonta ao Direito Romano, sendo dirigida ao combate a condutas que contornam a lei através de uma forma aparentemente legal, mas das quais resulta a violação do espírito da lei¹¹³.

Na legislação portuguesa não existe uma consequência distinta entre atos contrários à lei e atos em fraude de lei, tendo ambos o mesmo valor da violação da lei, prevista nos artigos 294.º e 290.º do Código Civil (CC). Neste sentido, o Direito previne a própria aplicação do Direito¹¹⁴.

A consequência deste instituto é a nulidade do negócio, quando as partes tenham como intenção defraudar a lei, a ordem pública ou ofender os bons costumes. Tal lógica não é transponível para a relação entre os contribuintes e as Autoridades Fiscais, uma vez que se trata de uma relação de verticalidade.

A fraude à lei no âmbito fiscal tem uma projeção diferente que no contexto civil. O negócio jurídico subjacente à aplicação da Cláusula Geral Antiabuso é um negócio lícito e válido no plano civil. Ou seja, é pressuposto de aplicação da Cláusula Geral Antiabuso que exista um negócio no plano civil que seja válido para que, posteriormente, haja uma desconsideração ou requalificação dos seus efeitos fiscais, porque, caso exista um negócio que, no campo civil não seja válido, não haverá qualquer questão de invalidade em sede fiscal, uma vez que esses atos não chegam a produzir efeitos¹¹⁵.

O direito fiscal, ao contrário do direito civil, assenta em relações verticais entre o Estado e os contribuintes. Tendo em conta esta lógica, são relevantes todos os negócios jurídicos que sejam utilizados com uma finalidade essencial ou principal a redução da carga fiscal.

¹¹³ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 125.

¹¹⁴ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 126.

¹¹⁵ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 133 e ss.

O desvalor jurídico apresentado no plano fiscal é diferente do apresentado em termos civis, uma vez que o veículo utilizado para defraudar a lei é válido, mas o seu resultado não o é, mas apenas em termos fiscais, por se considerar que os valores e o espírito do sistema fiscal estão a ser postos em causa¹¹⁶.

A consequência de desvalorização no plano fiscal apenas pode ocorrer nesse plano, uma vez que são só os princípios do Direito fiscal que estão a ser postos em causa. Ademais, o Direito fiscal apenas pode desconsiderar os efeitos fiscais, devido à lógica inerente ao direito fiscal de mínima intervenção do Estado nos negócios privados.

A Cláusula Geral Antiabuso parece ter sido construída com o objetivo de combater outros fenómenos que não são prosseguidos pela fraude à lei no plano civil. Com a Cláusula Geral Antiabuso existe uma norma destinada a impedir a fraude à lei fiscal, conferindo poderes à AT para anular os efeitos fiscais decorrentes de um negócio¹¹⁷.

Os negócios que levam à aplicação de uma Cláusula Geral Antiabuso são aqueles em que existe uma substituição de elementos de factos tributários, através de atos ou negócios lícitos, por outros com a mesma função que não cabem na previsão da norma que se visa contornar, para obter uma vantagem fiscal.

Embora a fraude à lei seja uma subcategoria da fraude à lei, existe uma distinção entre as duas, porque o que se visa com a fraude à lei fiscal é conseguir a tributação verdadeira dos negócios que visaram elidir uma norma.

2.3.2. Influência do instituto de Fraude à Lei na cláusula geral antiabuso

A fraude à lei fiscal tem reflexos na redação da Cláusula Geral Antiabuso, uma vez que a norma fiscal tributa o meio usual de prosseguir um determinado fim económico¹¹⁸.

Apenas configuram casos de fraude à lei fiscal, suscetíveis de gerar a aplicação da Cláusula Geral Antiabuso aqueles em que o contribuinte altere elementos fácticos que não configuram um facto abrangido por uma norma fiscal, mas que, levam a um resultado económico semelhante. Isto é, um facto é alterado para que o negócio não seja subsumível a uma norma de incidência.

¹¹⁶ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 134.

¹¹⁷ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 136 e ss.

¹¹⁸ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 137 e ss.

A influência da fraude à lei leva a que se consagre como requisito da aplicação da Cláusula Geral Antiabuso um elemento motivacional¹¹⁹.

Da mesma forma que na fraude à lei civil, o instituto leva à aplicação da norma que se visou contornar, a fraude à lei fiscal leva à aplicação da norma que se visou contornar, desconsiderando-se os efeitos fiscais (ou seja, a não tributação ou a redução da tributação), quando esse negócio se considere contrário à letra e ao espírito do ordenamento fiscal¹²⁰.

Decorre deste entendimento que não existe fraude à lei fiscal se a obtenção do resultado mais favorável foi obtido porque o legislador assim o desejou, uma vez que o planeamento fiscal, como vimos anteriormente, é permitido à luz da Constituição. No entanto, caso exista uma omissão legislativa expressa, não intencional pelo legislador. Neste caso aplica-se a consequência da norma.

Para tal, há que atender ao espírito do ordenamento fiscal, através de um exercício interpretativo sistemático dos princípios que regem cada setor de tributação, com as limitações que decorrem de, no âmbito do Direito Fiscal não existir interpretação analógica para suprir as falhas legislativas¹²¹.

2.3.3 Teoria do abuso de formas

É um instituto jurídico consagrado na lei alemã que tem o objetivo de evitar situações de utilização abusiva de formas legais, que levem a que seja obtida uma vantagem ilegítima¹²².

Os negócios que cada contribuinte realiza decorrem da autonomia que é inerente a cada pessoa, podendo esta, no âmbito desses negócios, tentar obter um negócio que seja fiscalmente menos oneroso.

No entanto, a teoria do abuso de formas obriga a que a configuração do negócio não leve a uma sobreposição de uma finalidade fiscal à finalidade económica.

Devem, contudo, preencher-se dois requisitos: i) desadequação da forma jurídica adotada, que tem como objetivo principal a obtenção de uma vantagem fiscal; ii) reprovação do ordenamento fiscal¹²³.

¹¹⁹ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 138 e ss.

¹²⁰ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 138 e ss.

¹²¹ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 138 e ss.

¹²² CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 143 e ss.

¹²³ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 143 e ss.

Ou seja, tem de existir sempre uma coerência entre a forma legal que o contribuinte optou por utilizar e o conteúdo económico dessa operação, caso contrário estaríamos perante uma situação fraudulenta.

2.3.4. Influência da teoria de abuso de formas na cláusula geral antiabuso

A Cláusula Geral Antiabuso prevê que o resultado seja obtido “com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas”. Como refere Pedro Menezes Cardoso¹²⁴, a introdução desta expressão na Cláusula Geral Antiabuso parece ter sido intencional, passando a Cláusula a ser uma mescla entre a teoria do abuso de formas e da fraude à lei¹²⁵.

A consagração destas duas teorias na Cláusula Geral Antiabuso portuguesa tem como objetivo a redução do âmbito objetivo de aplicação da cláusula e definir a fronteira entre planeamento fiscal (que é legítimo) e elisão fiscal.

Com isto quer-se dizer que, nem todos os contornos a leis fiscais, com objetivos claros de obter vantagens fiscais são censuráveis. Apenas o são aqueles em que existe uma contrariedade ao ordenamento jurídico-fiscal e que sejam obtidos de uma forma desadequada.

A vantagem da incorporação da teoria do abuso de formas na Cláusula Geral Antiabuso é a redução do leque de situações de aplicação da mesma, uma vez que apenas é aplicável nos casos em que o meio utilizado não é adequado à prossecução do fim.

Como refere Gustavo Courinha, a introdução da teoria de abuso de formas no elemento meio é uma “consideração de bom senso”, uma vez que a norma apenas se deve aplicar a situações em que a forma utilizada não é adequada. Desta feita, os esquemas de planeamento fiscal que levem à obtenção de uma vantagem, mas que utilizem meios que não são anómalos, não levam à aplicação da Cláusula Geral Antiabuso¹²⁶.

2.3.5. Abuso de direito

A teoria do abuso de direito tem as suas origens no Direito Romano, mas apenas no século XIX é que foi desenvolvida pela doutrina¹²⁷.

Foram desenvolvidos vários critérios pela doutrina e pelos tribunais para a determinação de quando o exercício de um direito é excessivo ou ilegítimo.

¹²⁴ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 149 e ss.

¹²⁵ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 149 e ss.

¹²⁶ COURINHA - A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 161 e ss.

¹²⁷ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 154.

O abuso de direito abrange o exercício de qualquer direito de forma anormal, tanto quanto à sua intensidade, como à própria execução do mesmo, levando a que o gozo dos direitos de terceiros seja comprometido. O abuso de direito pode levar a que o gozo do direito do próprio leve a que o terceiro seja limitado no gozo do seu próprio direito. Para que esteja em abuso de direito, o seu titular tem de exceder manifestamente os limites da boa-fé, bons costumes e pelo fim económico e social desse direito¹²⁸.

2.3.6. Influência da teoria de abuso de Direito na cláusula geral antiabuso

Houve quem defendesse a utilização do abuso de direito para os casos de contorno da norma fiscal. No entanto, a utilização deste instituto no combate à elisão fiscal levante numerosos problemas, nomeadamente de adequação do mesmo à lógica do Direito fiscal¹²⁹.

Este instituto dirige-se a casos típicos de relações de direito privado que se desenvolvem entre particulares que estão numa relação horizontal e que são regidas pelo princípio da autonomia privada. Já o direito público, como sabemos, assenta no princípio da legalidade e onde as relações entre as partes são verticais, não estando as partes numa posição de igualdade¹³⁰.

A aplicação de figuras como a boa-fé ou os bons costumes a uma relação vertical não se afigura adequada, uma vez que abuso de direito está configurado para casos em que haja uma atuação direta contra a lei, ao contrário dos casos de elisão fiscal¹³¹.

A Cláusula Geral Antiabuso é dirigida aos casos em que exista um contorno do tipo fiscal, sem que exista uma justificação económica para o negócio e que a mesma seja contrária ao ordenamento fiscal. É uma figura autónoma de direito fiscal e não o instituto do abuso de direito não pode ser aplicado às mesmas situações que são visadas pela Cláusula Geral Antiabuso, uma vez que ambos foram desenhados para fins distintos. No entanto, muitos países têm introduzido nas suas cláusulas elementos do abuso de direito, como é o caso da França ou do Canadá¹³².

¹²⁸ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 155 e ss.

¹²⁹ PINTO, Daniel José Simões Marques Pinto - A Terceira Cláusula Geral Antiabuso: Um Regresso À Cláusula Geral Antiabuso Prevista no n.º 2 do Artigo 38.º da LGT (2020). Dissertação de mestrado. p. 51

¹³⁰ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 157 e ss.

¹³¹ CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 156 e ss.

¹³² CARDOSO, Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 158 e ss.

3. Formação da cláusula geral antiabuso europeia e da doutrina do abuso

Desde há vários anos que a doutrina identificou que existia um princípio de proibição do abuso na União Europeia. Esse princípio foi sendo desenvolvido pela jurisprudência do TJUE ao longo dos anos. Esse princípio do abuso aplica-se também aos casos de elisão fiscal (termo este que no âmbito do Direito Europeu é utilizado de forma predominante, embora, na prática, seja equivalente ao conceito de elisão fiscal, conforme acima também já referimos)¹³³.

Em geral, conclui o TJUE que os Estados-membros podem impedir que existam atuações que exista um abuso das normas e liberdades concedidas pelos Tratados.

Uma das primeiras vezes em que se refere expressamente o conceito de abuso de direito pela jurisprudência do TJUE é com caso *Centros* (C-212/97) de 9 de março de 1999. Tal acórdão refere-se à liberdade de estabelecimento. No caso, uma empresa estaria a abusar do Direito Comunitário, uma vez que a empresa não estaria a exercer nenhuma atividade no Reino Unido, não sendo, por tanto, uma sucursal, mas sim um Estabelecimento Estável que pretendia defraudar as normas nacionais. Esta jurisprudência acolhe a doutrina do abuso de Direito, referindo que “*os Estados-Membros têm o direito de tomar medidas destinadas a impedir que, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, alguns dos seus nacionais tentem subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional, e que os particulares não poderão, abusiva ou fraudulentamente, prevalecer-se das normas comunitárias*”¹³⁴.

A maior parte da doutrina estabelece que o nascimento deste princípio ocorreu com dois importantes acórdãos: *Halifax* (C-255/02) e *Cadbury Schweppes* (C-196/04), ambos de 2006.

3.1. O Caso Halifax

No âmbito de Halifax, o TJUE entende que, para que estejamos perante uma situação de abuso de direito, tem de existir uma atuação contrária ao objeto de uma norma e daí tem de resultar uma vantagem fiscal¹³⁵.

Neste sentido, seriam necessários dois requisitos: i) obtenção de uma vantagem fiscal contrária ao fim da norma; e ii) finalidade essencial das operações ser a obtenção de uma vantagem fiscal.

¹³³ DOURADO - Direito Fiscal... p. 323 e ss.

¹³⁴ CASADEVALL – La Codificación... p. 81 e ss.

¹³⁵ CASADEVALL – La Codificación... p. 84 e ss.

Desenvolvendo-se um elemento subjetivo que consiste em aferir se, na transação, existem ou não factos objetivos que levem a concluir que existem razões comerciais válidas para a transação se efetivar de determinada maneira. Neste sentido, o Advogado Geral Poiares Maduro, nas suas conclusões entende que a intenção das partes em obter uma vantagem fiscal que não seria devida, tem de ser apreciada através de critérios objetivos. Isto é realizado através da análise das normas de que o contribuinte abusa e da análise do negócio, não sendo relevante as intenções subjetivas do mesmo. Assim, essa finalidade é determinada em termos objetivos sobre a existência ou não de qualquer outra justificação economicamente válida (finalidades não fiscais) para celebrar o negócio que dá lugar à vantagem fiscal, sendo este um acolhimento do *business purpose test*, que foi referido acima. Tal entendimento vai, mais tarde, a ser refletido no elemento intelectual da Cláusula Geral Antiabuso em vigor no nosso ordenamento¹³⁶.

3.2. O Caso Coadbury Schweppes

Este acórdão tem uma contribuição muito positiva para determinar em que consiste abuso de direito em termos comunitários e é também uma contribuição para a criação jurisprudencial de uma cláusula antiabusiva.

Neste acórdão afirma-se que o regime das regras de Controlled Foreign Companies (CFC) do Reino Unido era uma restrição à liberdade de estabelecimento, que só podia ser admitida quando existissem razões de interesse geral. Assim, o Tribunal apenas admite que exista uma restrição a esta liberdade quando vise uma atuação artificial, que tenha como finalidade escapar à legislação de um Estado-membro¹³⁷.

Este acórdão aporta também uma novidade ao definir limites de aplicação das normas nacionais antiabuso, que não pode desconsiderar as liberdades conferidas pelos tratados.

Assim, exige que a legislação não se limite a ter um critério de risco de fraude fiscal para justificar uma restrição da liberdade de estabelecimento, tendo de existir uma construção artificial para haver essa restrição¹³⁸.

Para o Tribunal de Justiça não basta que exista uma finalidade fiscal, mas sim que o comportamento dos contribuintes seja contrário ao fim perseguido pela liberdade conferida pelos Tratados.

¹³⁶ CASADEVALL – La Codificación... p. 84 e ss.

¹³⁷ CASADEVALL – La Codificación... p. 85 e ss.

¹³⁸ CASADEVALL – La Codificación... p. 85 e ss.

Ou seja, neste sentido, não basta que exista uma finalidade fiscal (elemento subjetivo, referido acima), mas também é necessário que haja uma finalidade não fiscal para a construção, algo que também influencia a cláusula portuguesa / europeia. Assim, se existe uma substância económica e uma atividade que se prove verdadeira, a atuação do contribuinte, mesmo que contenha uma finalidade fiscal, não pode ser considerada ilícita.

Esta jurisprudência parte da doutrina do *business purpose test*, vertida no acórdão Halifax, e adiciona uma exigência de motivações não fiscais válidas¹³⁹.

3.3. Consolidação da doutrina Halifax-Cadbury

A jurisprudência do Tribunal de Justiça emitida nestes dois acórdãos, tem vindo a confirmar esta doutrina e a clarificar as dúvidas interpretativas que foram surgindo ao longo dos tempos, bem como estabelecer uma ligação clara entre as jurisprudências que referimos acima e que foram emanadas pelo Tribunal¹⁴⁰.

No acórdão *Test claimants in the thin cap group litigation* (C- 524/04) de 13 de março de 2007, o Tribunal de Justiça consolida a doutrina acima referida através de uma análise uniforme dos dois acórdãos referidos, agregando as conclusões de ambos os acórdãos.

No acórdão *Part Service* (C-425/06) de 21 de fevereiro de 2008, é realizada uma contribuição muito relevante que, mais tarde, vem influenciar a Cláusula Geral Antiabuso da ATAD. Neste acórdão refere-se que a finalidade de obter uma vantagem fiscal tem de ser essencial e contribui-se para definir quando uma finalidade é essencial ou não. Este tribunal entende que a finalidade essencial é a finalidade principal. Assim, as finalidades secundárias que podam estar subjacentes à celebração de determinado negócio, não poderiam afastar a aplicação da cláusula geral. Propõe-se assim uma ponderação entre finalidades fiscais e não fiscais e o seu valor relativo no conjunto da transação¹⁴¹.

Neste sentido, pode-se concluir que a jurisprudência do TJUE elaborou uma cláusula geral jurisprudencial, sobre a qual incide a doutrina do abuso de direito, na qual está vertida um elemento objetivo: que consiste na falta de substância económica e ou na artificialidade, ligado à falta de substância económica de uma operação; e um elemento subjetivo, que completa o outro elemento (elemento subjetivo), e que consiste na finalidade essencial ou única de obtenção de uma vantagem ou ganho fiscais.

¹⁴⁰ CASADEVALL – La Codificación... p. 90 e ss.

¹⁴¹ CASADEVALL – La Codificación... p. 91 e ss.

4. Influência das diretivas europeias na ATAD

Da mesma maneira que a jurisprudência influencia a Cláusula Geral Antiabuso da ATAD, também se foi assistindo à positivação do Direito da União Europeia, no que se refere à consagração das cláusulas antiabuso, que acabaram por influenciar a redação final da ATAD. Assim, a Diretiva Fusões, a Diretiva Mães-Filhas ou a Diretiva Juros-Royalties tiveram um impacto no desenvolvimento do pensamento de combate à fraude fiscal.

4.1. Diretiva Fusões

A Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009 consagra na sua alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º que os Estados-membros podem recusar aplicar ou retirar o benefício de todas ou parte das disposições referidas na Diretiva, caso as operações tenham como objetivo principal, ou como um dos seus objetivos principais, a fraude fiscal. É ainda referindo que o facto da operação não ser executada por razões comerciais válidas pode constituir uma presunção de que a operação tem como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a evasão ou elisão fiscais¹⁴².

A norma parece refletir o princípio que temos vindo a desenvolver, de proibição do Abuso de Direito na União Europeia, sendo consagradas a doutrina e a jurisprudência defendidas no caso *Cadbury Schweppes*.

Esta cláusula detém também um auxílio interpretativo, referido na segunda parte da alínea a) do normativo, através das “razões comerciais válidas”, quase que fazendo uma correspondência entre práticas de fraude fiscal e as razões económicas.

Este conceito não é mais que a consagração da jurisprudência europeia já tinha vindo a definir: se uma operação tem como base uma finalidade não fiscal, então um dos elementos de aplicação da cláusula estaria preenchido (elemento intelectual), sendo o critério das razões comerciais válidas apenas um auxílio interpretativo, que não corresponde a todos os casos de fraude¹⁴³.

O TJUE refere que as razões comerciais válidas são aquelas que não correspondem apenas à obtenção de um benefício fiscal (caso *Leur-Bloem*, C-28/95). Ainda que o TJUE, no caso *Foggia* (C-126/10) já tenha referido que uma operação pode ter como base objetivos fiscais, desde que não sejam os únicos. No entanto, como vamos ver de seguida, não basta que

¹⁴² CASADEVALL – La Codificación... p. 94 e ss.

¹⁴³ CASADEVALL – La Codificación... p. 94 e ss.

apenas um dos requisitos de aplicação da Cláusula Geral Antiabuso esteja preenchido para que esta produza efeitos, tendo de estar, simultaneamente, todos os requisitos preenchidos¹⁴⁴.

Relativamente às consequências da Cláusula vertida na ATAD – o elemento resultado – consiste na recusa de aplicação ou retirada da vantagem que a Diretiva confere.

4.2. Diretiva mães-filhas

A Diretiva 2011/96/UE do conselho, de 30 de novembro de 2011 aprovou o regime fiscal aplicável às sociedades-mães e afiliadas que se estabelecem Estados-membros diferentes da sua sede.

Tal Diretiva refere que não é impedia a aplicação de disposições nacionais que visassem evitar fraudes e abusos, no n.º 2 do artigo 1º dessa Diretiva¹⁴⁵.

Neste sentido, não podemos considerar que esta norma constitui uma Cláusula Geral Antiabuso, sendo antes uma medida de salvaguarda da fraude fiscal, que remete para as eventuais cláusulas dos ordenamentos fiscais de cada Estado-membro.

No entanto, com a entrada em vigor da Diretiva 2015/121/UE do Conselho, de 27 de janeiro de 2015, este preceito foi alterado, uma vez que se passou a prever uma regra antiabuso de implementação obrigatória por parte Estados-membros, nos números 2 e 3 do artigo 1º. O objetivo foi garantir um padrão mínimo antiabusivo no ordenamento jurídico de cada Estado-membro¹⁴⁶.

Assim, passou-se a prever:

“2. Os Estados-Membros não concedem os benefícios da presente diretiva a uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade da presente diretiva, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.

3. Para efeitos do n.º 2, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.”

O conceito de abuso vertido nesta Diretiva é diferente ao que vimos anteriormente. Uma vez que o conceito de abuso não se encontra confinado a expedientes artificiais com o

¹⁴⁴ CASADEVALL – La Codificación... p. 94 e ss.

¹⁴⁵ CASADEVALL – La Codificación... p. 100 e ss.

¹⁴⁶ CASADEVALL – La Codificación... p. 100 e ss.

objetivo de fraude fiscal, mas sim referindo-se a montagens ou séries de montagens cuja finalidade principal ou uma das finalidades principais seja, a obtenção de uma vantagem fiscal, acrescentando que essa vantagem fiscal, para que seja desconsiderada pela Diretiva, tem de frustrar a finalidade da Diretiva.

Assim, os requisitos de aplicação da Cláusula são: i) a vantagem tem de decorrer da aplicação da Diretiva – ou seja, o esquema tem de levar a um benefício atribuído pela Diretiva; ii) a vantagem deve ser o principal objetivo (ou pelo menos um deles) do contribuinte.

Além disso, o legislador europeu decidiu esclarecer o que se entende por “*montagem não genuína*”, considerando que uma montagem não é genuína quando não seja praticada por razões comerciais válidas. Pode-se dizer que o legislador consagra aqui o elemento intelectual, sendo uma operação praticada com razões comerciais válidas no caso de pretender obter apenas a vantagem fiscal, como acima foi referido, frustrando o princípio da neutralidade.

4.3. Diretiva juros-royalties

A Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, estabelece no seu artigo 5.º que “*não impede a aplicação das disposições internas ou baseadas em acordos necessárias para evitar fraudes e abusos.*”, assim como no seu n.º 2 que “*Os Estados-Membros podem retirar o benefício da aplicação da presente diretiva, ou recusar-se a aplicá-la, no caso de operações que tenham por principal motivo, ou que se contem entre os seus motivos principais, a fraude fiscal, a evasão fiscal ou práticas abusivas.*”¹⁴⁷.

Podemos ver que esta norma antiabuso acolhe o *business purpose test* e positiva-o. No entanto, ao contrário do que vimos na Diretiva anterior, não é definido o que se entende por abuso ou fraude fiscal¹⁴⁸.

Assim, pode entender-se que se o principal objetivo ou um dos seus motivos principais da operação for a obtenção de uma vantagem fiscal, e não uma finalidade não-fiscal, estamos perante um abuso à luz da Diretiva, sendo a sua consequência a negação dos benefícios que a Diretiva confere.

5. Elementos da cláusula geral antiabuso

A Cláusula Geral Antiabuso constante no artigo 38.º da LGT é composta por cinco elementos autónomos. Não obstante, é necessária uma análise interdependente dos mesmos,

¹⁴⁷ CASADEVALL – La Codificación... p. 106 e ss.

¹⁴⁸ CASADEVALL – La Codificación... p. 74 e ss.106

uma vez que apenas quando os quatro primeiros elementos da norma estiverem preenchidos é que é possível desconsiderar as vantagens fiscais obtidas.

Os primeiros quatro elementos correspondem à previsão da cláusula, sendo de verificação cumulativa. Uma vez preenchidos, como referido acima, estes elementos dão lugar à aplicação da Cláusula Geral Antiabuso, que constitui o quinto elemento.

Estes elementos são: elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual, elemento normativo-sistemático e elemento sancionatório¹⁴⁹.

5.1 Elemento meio

Este elemento traduz-se na seguinte passagem: “*As construções ou séries de construções que sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes*”¹⁵⁰.

Os meios para realizar negócios correspondem exclusivamente a uma escolha dos contribuintes.

Para Saldanha Sanches uma vez escolhidos esses meios, é necessário que os mesmos tenham uma “*razão comercial legítima*” para que não se desencadeie a aplicação da Cláusula Geral Antiabuso¹⁵¹.

Neste sentido, questionamo-nos em que consiste exatamente o elemento meio e quais seriam as tais razões comerciais legítimas permitidas pelo Direito Fiscal.

Este elemento corresponde à via, ao caminho ou aos recursos utilizados pelo contribuinte para obter uma vantagem fiscal. No entanto, como refere Gustavo Courinha¹⁵², para que este elemento esteja preenchido, é necessário ter em conta todos os atos e negócios que se realizam tendo em conta a obtenção de determinada vantagem fiscal. Além do mais, como refere ainda o mesmo autor, a forma adotada por esta construção ou série de construções deve estar dotada de uma forma “*anómala, inusual, artificiosa, complexa ou mesmo contraditória*” em comparação com a finalidade económica visada pelo contribuinte. Ou seja, temos de estar perante um grau suficientemente elevado de desconformidade entre o meio escolhido e o propósito económico do contribuinte¹⁵³. Apesar de isto ser verdade, ou seja, apesar de quanto

¹⁴⁹ Conforme a terminologia adotada por Gustavo Lopes Courinha e Pedro Menezes Cardoso nas obras já aqui citadas

¹⁵⁰ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 203 e ss.

¹⁵¹ SANCHES, Os Limites Do Planeamento Fiscal ... p. 176.

¹⁵² COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 165.

¹⁵³ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 166.

mais uma operação for anómala, aumenta a probabilidade de estarmos perante uma operação abusiva, tal facto não é necessariamente verdade em todos os casos. Quer isto dizer que a desconformidade se apresenta apenas como um indício que podem levar ao abuso e não pode corresponder a uma assunção direta por parte do julgador.

O que deve ser entendido como “*construção ou série de construções*”, na nossa opinião, é semelhante ao que antes – na vigência da “antiga” Cláusula Geral Antiabuso - se entendia como “*ato ou negócios jurídicos*”.

Ou seja, devem ser entendidos em sentido amplo, por foram a abarcar todos os comportamentos humanos que possam levar à obtenção da tributação menos onerosa.

Ainda assim, parece ser pacífico que a expressão utilizada na nova redação da Cláusula Geral Antiabuso leva-nos a entender que, em certos casos, basta apenas uma atuação do contribuinte para levar à aplicação da Cláusula e que, em outros casos, não basta um elemento isolado para que se desconsiderem os efeitos fiscais, existindo vários acordos a ser analisados para que seja aplicada a Cláusula antiabuso¹⁵⁴.

Entendemos por isso que o preenchimento deste elemento não carece da existência de uma certa amálgama de atos que levem à formação de uma construção, uma vez que essa pode ser levada a cabo através de um único ato.

Este elemento meio é constituído por duas componentes¹⁵⁵: i) a forma adotada e ii) componente temporal, que consiste no “*timing*” das operações da construção.

i) componente formal

O facto de ser consagrado pelo legislador o termo “*construção*” leva-nos a entender que este apenas quis dar relevância aos atos voluntários e não a ocorrências que não contenham qualquer voluntariedade associada (a acasos)¹⁵⁶.

A consagração de uma nova expressão diferente da anteriormente utilizada (“*atos ou negócios*”), leva-nos a entender que houve um esforço para aumentar o maior número de casos possíveis a que a norma se possa subsumir, sem que exista qualquer tipo de possibilidade de entrar

¹⁵⁴ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 204 e ss

¹⁵⁴ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 166.

¹⁵⁵ Conforme as classificações adotadas por Pedro Menezes Cardoso, na sua obra citada *supra*.

¹⁵⁶ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 205.

numa categorização do que se entende por ato ou negócio, como ocorre em outras jurisdições.

Esta construção (ou ato meramente isolado) deverá formar uma unidade lógica, sequencial e indivisível dirigida à obtenção da vantagem. Existe esta unidade mesmo quando não haja qualquer acordo expresso que encaminhe nesse sentido¹⁵⁷.

No entanto, quando se analisa uma construção, o facto de se considerar apenas um elemento individualizado não faria sentido, uma vez que, no limite, uma estrutura poderia ser composta por atos todos eles válidos e no fim, o conjunto da estrutura ser considerada fraudulenta, pelo que se impõe essa análise conjunta da construção.

No entanto, cabe referir que, dada a complexidade das manifestações e dos esquemas de fraude fiscal, muito dificilmente é possível retirar a aplicação da Cláusula Geral Antiabuso de um único ato isolado, estando normalmente associado ao fenómeno a criação de uma estrutura complexa, que leva ao contribuinte à obtenção de uma vantagem que não seria permitida à luz do ordenamento. Confirmação deste entendimento é a alínea b) do nº3 do artigo 38.º da LGT.

Ou seja, quando o legislador refere que uma construção pode ser constituída por mais que uma etapa, o uso da expressão “pode” leva-nos a entender que apenas um ato leva à aplicação da Cláusula, assim como uma estrutura complexa, que deve ser analisada conjuntamente.

Segundo Pedro Menezes Cardoso, este elemento apenas se encontra preenchido quando, além da existência de uma exteriorização anómala de uma estrutura, também existir uma apreciação das motivações que levam ao sujeito passivo à adoção da construção. Levando a que haja um juízo de censura subjetiva, dado que a mera existência de uma construção anómala não ocorre por acaso, ou por infortúnio¹⁵⁸.

Este teste de artificialidade tem como objetivo descobrir o preenchimento do elemento meio e encontra-se conetado com o elemento intelectual da Cláusula Geral Antiabuso, que à frente iremos analisar.

Não bastando, por isso que exista apenas uma verificação factual e objetiva de existência de uma construção estranha para preencher o elemento, sendo também necessário que seja acompanhado de um juízo hipotético-comparativo entre a construção e a via considerada

¹⁵⁷ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 167.

¹⁵⁸ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 205. a p. 208.

normal através da qual o contribuinte poderia ter conseguido obter um resultado económico equivalente¹⁵⁹.

Trata-se de uma consagração da teoria do abuso de formas, como explicado anteriormente, reconduzindo-se à desadequação da construção com o fim obtido, caso se verifique, podendo considerar-se o negócio como artificial.

A desadequação da construção comprova-se através de esse exercício hipotético-comparativo que, tendo em conta o comportamento do contribuinte médio, ou tomando como padrão um critério de racionalidade económica, levasse a um resultado não fiscal equivalente ao da estrutura utilizada.

Se o resultado do teste for a obtenção de um resultado não fiscal não equivalente ao da estrutura, a conclusão seria de que o meio utilizado é fraudulento¹⁶⁰.

Nesta altura cabe referir que a construção tem de ser válida no ramo do Direito de onde provêm, sem qualquer vício de forma, para que se possa aplicar a Cláusula Geral Antiabuso. Neste sentido, a única anomalia que pode surgir é meramente no plano fiscal¹⁶¹.

Para comprovar que exista uma lógica sequencial no conjunto de atos praticados que formam a estrutura, tem de se realizar uma análise às finalidades económica e fiscal da mesma, que levem a concluir a existência de uma finalidade de obtenção de um benefício fiscal que não seria devido caso não existisse¹⁶².

No entanto, não basta que existam um conjunto de atos que levem à obtenção de uma vantagem fiscal. As autoridades fiscais devem demonstrar um carácter planificado e unitário desses mesmos atos, caso contrário, poder-se-ia afirmar que se trata de uma mera coincidência de eventos.

Ademais, cabe afirmar que esses atos têm de corresponder a uma vontade do contribuinte. Não podem ser uma aparência ou até uma falsidade, nem ser simulados. Ou seja, os atos têm de ser válidos e lícitos (no plano civil), não podendo incorrer em qualquer vício. Devem por isso produzir os efeitos pretendidos pelas partes¹⁶³.

¹⁵⁹ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 205. p. 209.

¹⁶⁰ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 210

¹⁶¹ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 211.

¹⁶² COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 167.

¹⁶³ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 169.

Reforçando o que foi dito acima, o ato tem de ser exercido de forma livre, advindo, assim, de uma escolha do contribuinte. O ato tem de ser, simultaneamente, optativo, querendo isto dizer que tem de existir outra opção que leve ao mesmo resultado económico. Caso não se verifiquem estes dois pressupostos – liberdade e facultatividade – poderá não haver lugar à aplicação da Cláusula Geral Antiabuso¹⁶⁴.

ii) componente temporal do elemento meio

As construções podem considerar-se não genuínas para a obtenção de uma vantagem fiscal não apenas através da sua forma, mas também através do “*timing*” que medeia entre os negócios que levam à estrutura e à sua ordenação sequencial.

A sequencia temporal de cada ato que leve a obtenção de uma vantagem não parece ser essencial para o preenchimento do elemento meio. O que entendemos como essencial é sim a existência de uma conexão lógica entre as realidades fácticas que compreendem a construção que visa obter a vantagem fiscal, como aliás acima já referimos¹⁶⁵.

Foi ainda introduzido, na alínea a) do nº 3 do artigo 38.º da LGT um *business purpose test*, que refere que “*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*”.

Este normativo quer dizer essencialmente que, se uma transação não tiver nenhum objetivo comercial substancial que não seja a elisão ou redução do imposto, a lei tributária não considerará essa transação. Ou seja, se o único objetivo for fiscal, sendo violado o Princípio da neutralidade fiscal, e se não existir um objetivo comercial legítimo, tal estrutura não pode ser lícita.

5.2. Elemento resultado

Este elemento verifica-se quando, através das construções referidas acima “*frustre(m) o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável*”.

Desta passagem infere-se o elemento resultado da Cláusula, apesar de, ao contrário do que se passava anteriormente – na vigência da cláusula “antiga” – não termos uma enumeração do que se possa entender por vantagem a obter pelo contribuinte.

¹⁶⁴ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 169.

¹⁶⁵ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 216.

É isso mesmo o elemento resultado: o objetivo do contribuinte. Ou seja, traduz-se na obtenção de uma vantagem fiscal¹⁶⁶. No entanto, o facto de o contribuinte obter uma vantagem fiscal não pode levar à presunção imediata de que estamos perante uma situação fraudulenta. Se esse fosse o entendimento correto, as autoridades fiscais teriam o poder de obrigar os contribuintes a optarem sempre pela tributação mais onerosa.

Neste sentido, o elemento resultado corresponde ao ponto de chegada do contribuinte, que é composto pela obtenção de uma vantagem fiscal e por um resultado não fiscal (económico) não equivalente.

O contribuinte, aproveita-se da incapacidade natural de o legislador prever todo e qualquer tipo de situações na previsão da norma fiscal, para obter uma vantagem¹⁶⁷.

A Cláusula Geral Antiabuso evita isso mesmo, que se obtenha um resultado não fiscal economicamente incompatível com a tributação (ou, no limite, não tributação), sem o correspondente encargo tributário¹⁶⁸.

O preenchimento de este elemento exige que seja realizada uma análise aprofundada dos termos do negócio, das obrigações e dos deveres assumidos que levaram à construção. Após esta análise é que se pode verificar se a construção é ou não lícita.

Através de uma análise comparativa com uma construção “*normal*” podemos verificar que se essa construção tivesse ocorrido e a vantagem não tivesse sido obtida, haveria lugar a uma vantagem que não é lícita. Esta equivalência de resultados, que não é acompanhada por uma carga tributária que lhe corresponderia é uma característica das situações elisivas¹⁶⁹.

Isto leva-nos a concluir que o conceito de vantagem fiscal é relativo, uma vez que varia com a comparação entre encargos fiscais que seriam normalmente suportados e os que são evitados com a construção¹⁷⁰.

No entanto, cumpre esclarecer o que se entende por “normalidade” aquando da realização de uma construção fiscal. O elemento resultado considera-se preenchido caso, quando se obtiver os mesmos resultados não fiscais, mas, concomitantemente, não se produzirem os

¹⁶⁶ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 219.

¹⁶⁷ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 173.

¹⁶⁸ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 173.

¹⁶⁹ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 173 e XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional – Tributação Das Operações Internacionais*. Almedina, 1997. ISBN 978-972-403-0487. p. 85.

¹⁷⁰ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 218. e COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 172.

mesmos resultados fiscais, tal como no elemento meio. Ou seja, com os mesmos meios, deve chegar-se à mesma oneração fiscal¹⁷¹.

Podemos dizer que existe uma equivalência de efeitos não fiscais entre um esquema não tributado e outro que seja tributado quando os primeiros se possam substituir aos efeitos dos segundos¹⁷².

Existe equivalência de resultados quando, nos termos dos atos ou negócios adotados pelo contribuinte, a posição jurídica em que fica o contribuinte é a mesma que resultaria da celebração de um negócio “normal”¹⁷³.

Este resultado fiscal tem de ter uma característica: a reprovação por parte do ordenamento jurídico. Este resultado consiste numa diminuição, eliminação ou diferimento temporal do ónus tributário a suportar pelo sujeito passivo, evitando-se p facto tributário que seria devido caso a construção não tivesse ocorrido.

Determinante para o preenchimento deste elemento é mesmo a exteriorização do esquema utilizado. Como temos vindo a referir, quanto mais artificial ou inusual for, mais próximo de aplicação da Cláusula Geral Antiabuso estaremos¹⁷⁴. Ou seja, a artificialidade serve de indício para a análise do julgador para que chegue a uma conclusão. Alertamos novamente, no entanto, que apenas se trata de um ponto de partida e não do ponto de chegada.

5.3. Elemento intelectual

Verifica-se caso os atos ou negócios sejam realizados “*com a finalidade principal ou uma das finalidades principais*” à obtenção da vantagem fiscal relevante para efeitos de aplicação da norma. Neste sentido, e seguindo a qualificação proposta acima, entendemos que o legislador adotou uma forma intermédia de verificação da motivação do sujeito passivo¹⁷⁵.

Ainda que os elementos meio e resultado se encontrarem preenchidos, determinada construção apenas se verificará relevante para efeitos de aplicação da Cláusula Geral Antiabuso caso exista uma motivação primordialmente fiscal que remeta os objetivos não fiscais para uma posição secundária¹⁷⁶.

¹⁷¹ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 221. e COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 173.

¹⁷² CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 218. e COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 174.

¹⁷³ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 175.

¹⁷⁴ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 223.

¹⁷⁵ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 225.

¹⁷⁶ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 225.

A importância deste requisito pode ser comprovada através de um exercício meramente hipotético. Imagine-se que existe uma construção em que se verificam os dois elementos acima explicados (forma artificiosa e obtenção de uma vantagem fiscal), mas em que existe um resultado fiscalmente favorável que resulta do acaso, de uma coincidência, não havendo qualquer motivação fiscal relevante para efeitos de aplicação da Cláusula Geral Antiabuso.

Nestes casos, parece-nos legítimo realizar uma análise ao elemento intelectual do contribuinte, por forma a aferir se o elemento intelectual se encontra ou não preenchido¹⁷⁷.

Não basta, por isto, que se verifique faticamente uma construção que leve à obtenção de uma vantagem fiscalmente relevante, exigindo-se que existam escolhas fiscalmente dirigidas, por parte do contribuinte e que as mesmas prevaleçam sobre a finalidade não fiscal¹⁷⁸.

Um dos problemas que se levantam aquando da análise deste elemento é o da determinação do “peso” da vontade do contribuinte. No entanto, afigura-se importante referir que a quantificação não pode ser aritmética, na qual, atingido um certo grau, se entende que o elemento se verifica.

Esta análise cabe ao julgador do Direito, aquando da determinação se uma construção é ou não realizada com finalidade principal ou uma das suas finalidades principais de obter uma vantagem fiscal e se tal gera reprovação do ordenamento jurídico.

O que revela para preenchimento deste pressuposto é, tal como vem na letra da lei, a finalidade e resultado da construção, considerado de forma objetiva, e não a motivação do contribuinte¹⁷⁹.

Assim, entendemos por motivação fiscal os comportamentos do contribuinte finalisticamente dirigidos à obtenção de uma vantagem fiscal e de efeitos não fiscais equivalentes com negócios normalmente celebrado. Existe uma predeterminação da atuação do sujeito passivo. A finalidade económica assume assim um papel secundário (uma vez que o primário seria a finalidade fiscal) aquando da escolha por parte do contribuinte, sendo violado o Princípio da neutralidade fiscal¹⁸⁰.

Nestes casos existe uma motivação fiscal que é dominante e que se manifesta nas formas utilizadas para obter a vantagem fiscal. Essa forma sobrepõe-se à finalidade não fiscal que,

¹⁷⁷ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 223 e

¹⁷⁷ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 177.

¹⁷⁸ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 234.

¹⁷⁹ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 229.

¹⁸⁰ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 179.

por razões de neutralidade fiscal, deve ser a prevalecente aquando da realização dos negócios¹⁸¹.

Cabe esclarecer que a motivação para obter um resultado contrário à norma, ao espírito da norma e ao espírito do ordenamento não é relevante para a análise do elemento intelectual, não sendo também relevante uma análise da consciência do contribuinte. Como foi referido, essa análise deve ser realizada de forma objetiva¹⁸².

O contribuinte realiza um negócio ou a montagem de uma estrutura pelas prevaletentes vantagens fiscais. É isso que não é permitido pela Cláusula Geral Antiabuso. Ou seja, é uma motivação quanto às formas (elemento meio) e aos efeitos (elemento resultado) que se analisa e não uma motivação dirigida ao elemento normativo, levando a uma “subjetificação” da cláusula¹⁸³.

Assim, a atuação do contribuinte carece da demonstração de um cariz planificado e finalisticamente orientado por parte do contribuinte¹⁸⁴.

Essa demonstração é realizada através dos meios de prova admitidos em Direito, que permitam ao intérprete-julgador extrair com um nível de razoabilidade e de segurança suficiente a conclusão de que o contribuinte atribuiu às formas utilizadas um fim fiscal. Esses elementos de prova têm de ser suficientes para que, à luz dos critérios de apreciação lógica e de experiência do juiz, se conclua pela verificação deste elemento.

Concluindo, os dados objetivos analisados pelo intérprete-julgador devem permitir-lhe retirar, diretamente ou através de ilações ou presunções judiciais, a conclusão sobre a verificação do elemento intelectual. Perante as provas que são apreciadas pelo intérprete, este aprecia a existência ou não de uma motivação fiscal que pode prevalecer perante a motivação não fiscal¹⁸⁵.

Gustavo Courinha, neste sentido, refere que atender às obrigações e direitos a que as partes se vinculam, assim como da concatenação dos atos, melhor se poderá aferir da motivação fiscal principal¹⁸⁶.

¹⁸¹ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 179.

¹⁸² COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 179.

¹⁸³ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 180.

¹⁸⁴ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 235.

¹⁸⁵ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 184.

¹⁸⁶ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 184.

Nesta senda, refere esse mesmo autor que, quanto mais distorcidas e complexas forem as formas escolhidas pelo contribuinte, maior a probabilidade de ser considerada a finalidade fiscal como predominante, tal como acima referimos quanto ao elemento resultado.

5.3.1. Conceção objetiva do elemento intelectual

A análise deste elemento deverá ser realizada mediante uma análise objetiva das construções existentes no caso concreto, tendo em conta critérios de apreciação lógicos e de experiência se gerar uma certeza de que o sujeito passivo pretendeu realizar determinada estrutura com um objetivo principal ou um dos objetivos principais a obtenção de uma vantagem fiscal¹⁸⁷.

Realiza-se uma análise aos factos de prova que permitem ao intérprete concluir com segurança e segundo critérios de razoabilidade a conclusão de que a construção foi realizada com objetivos predominantemente fiscais.

A análise e a prova da intenção do contribuinte é realizada única e exclusivamente tendo em consideração critérios e indícios exclusivamente objetivos do caso a ser analisado.

Não sendo necessário, por esta mesma razão que se faça um juízo da vontade das partes, bastando uma análise aos contratos, por exemplo, e através da interpretação do mesmo.

5.4. Elemento normativo-sistemático

Este elemento não se estrai diretamente do texto normativo da LGT, mas decorre da letra do mesmo, uma vez que existe uma necessidade de que o resultado da análise factual seja apurado e compatibilizado com os valores e princípios do ordenamento, obtendo daí a reprovação do ordenamento como um todo¹⁸⁸.

A necessidade de existência deste elemento como parte da Cláusula Geral Antiabuso, deve-se à teoria da fraude à lei e à doutrina do abuso de formas jurídicas acima expostos¹⁸⁹.

Num contexto de liberdade económica em que o contribuinte pode recorrer aos negócios jurídicos que entende, desde que não haja nenhuma proibição por parte do ordenamento jurídico, esse negócio teria as consequências fiscais (tributação) previstas numa norma tributaria. O Direito Fiscal apenas esbarra com essa a realidade e tributa esses acontecimentos. No entanto, as limitações à liberdade contratual devem ser as mais reduzidas.

¹⁸⁷ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 240.

¹⁸⁸ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 185.

¹⁸⁹ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 186.

Nesse espaço de liberdade o contribuinte pode mover-se livremente, sem que possa haver restrições por parte do Direito fiscal, podendo o contribuinte desenvolver as suas atividades económicas conforme a sua vontade¹⁹⁰. Nesta senda, a escolha por uma solução fiscalmente menos onerosa é um espaço em que a AT não se pode intrometer, porque está o contribuinte no seu espaço e liberdade de iniciativa e propriedade privadas, constitucionalmente protegidos.

O indivíduo tem liberdade de realizar as suas escolhas económicas, sem considerar as necessidades financeiras do Estado. Esse espaço de liberdade é o planeamento fiscal que acima falámos, que é permitido pelo ordenamento.

No entanto, realizando um juízo de proporcionalidade, admite-se que existam restrições a esse espaço de liberdade, caso o exercício da mesma cause danos à coletividade, não sendo esse espaço de liberdade ilimitado¹⁹¹.

Como em contexto de Direito Fiscal se encontra em causa recursos públicos, é relevante impedir que a escolha de formas contratuais por razões de economia fiscal, que levem a uma vantagem fiscal que possa pôr em causa o ordenamento jurídico-tributário, sejam limitadas pela AT.

Como a Cláusula Geral Antiabuso atua apenas em *última ratio*, esta apenas será “ativada” caso o sistema jurídico-fiscal seja colocado em causa pelas atuações dos contribuintes. Cabe recordar que existam situações em que o planeamento fiscal é desejado ou permitido pelo ordenamento jurídico, através do próprio legislador fiscal, tendo em vista finalidades extrafiscais. Esses casos estão cobertos pelo espírito do ordenamento, não havendo lugar à Cláusula Geral Antiabuso¹⁹²

Para que exista uma desconsideração no plano fiscal por parte da Cláusula Geral Antiabuso, é necessário que a lei fiscal preveja uma intenção expressa de tributar uma realidade e que o contribuinte tenha decidido utilizar um esquema para não o fazer, e que este tenha uma motivação de obter uma vantagem fiscal que prevaleça sobre as outras motivações que não são de índole fiscal.

Para entender as fronteiras da legalidade e compreender o que o legislador pretendeu é necessário um exercício de interpretação jurídica. A essencialidade deste elemento advém da

¹⁹⁰ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 263.

¹⁹¹ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 264 e 265.

¹⁹² CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 266.

sua característica de “travão” e de impedimento de aplicações abusivas de normas fiscais e de restrições que não são justificadas de autonomia privada dos contribuintes¹⁹³.

Para isto entendemos que a letra da lei é insuficiente, sendo necessário que se verifique que determinada atuação se apresente ou não como contrária ao espírito do sistema jurídico-fiscal. O elemento normativo ultrapassa o conteúdo gramatical da norma, sendo necessária uma análise sistemática e teleológica sobre a atuação do contribuinte, trazendo assim certeza e segurança jurídica à Cláusula Geral Antiabuso.

A função do elemento normativo-sistemático é o de aferir o que deve ou não ser considerado como elisivo à luz do sistema fiscal como um todo. Se a construção for contrária aos princípios do sistema fiscal, esta terá uma reprovação por parte do Direito¹⁹⁴. Ou seja, assume assim um papel de fronteira do que se considera um comportamento legítimo e o que se considera ilegítimo e despoleta a aplicação da Cláusula Geral Antiabuso¹⁹⁵.

O juízo de censura do resultado obtido pela construção deve ser analisado através de um critério normativo-sistemático do ordenamento fiscal observado como um todo, de maneira que se salvguarde a unidade e coerência do sistema. É fundamental uma análise do contexto da norma em conjunto com as restantes e analisar a finalidade e objetivos das normas, quando inserida na lógica sistemática que pretendeu atingir¹⁹⁶.

Deve analisar-se a *ratio legis* da norma tributária cujos efeitos se evitaram através da construção utilizada, devendo essa análise estar circunscrita à norma em si, mas no contexto do sistema fiscal ponderado como um todo, à luz dos seus princípios e características¹⁹⁷. Deve ser demonstrado pela AT que as vantagens fiscais obtidas são desvaliosas face ao espírito do sistema fiscal, ainda que esta revista uma natureza artificial e a conduta do agente tenha sido essencialmente ou principalmente motivada por razões fiscais¹⁹⁸.

O elemento normativo desempenha uma função de duplo garante: em primeiro lugar de garantia de aplicação coerente das normas componentes do sistema e, em segundo lugar, uma função de justiça e de tutela do direito do contribuinte da via fiscal menos onerosa, desde que seja lícita¹⁹⁹. Caso assim não fosse, reiteramos que correr-se-ia o risco de aplicações

¹⁹³ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 270.

¹⁹⁴ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 273.

¹⁹⁵ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 188.

¹⁹⁶ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 276.

¹⁹⁷ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 276.

¹⁹⁸ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 277.

¹⁹⁹ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 279.

abusivas da Cláusula Geral Antiabuso, evitando que a AT se substitua ao legislador e que formule normas fiscais *ad hoc* que colmatem eventuais falhas legislativas. Isto leva-nos a concluir que o intérprete-aplicador não pode aplicar a Cláusula Geral Antiabuso se para tal tiver de extravasar os limites impostos pela interpretação²⁰⁰. A letra da lei constitui ponto de partida para o intérprete-aplicador do escrutínio teleológico.

O que as cláusulas gerais antiabuso visam evitar é os casos em que se obtém uma vantagem fiscal de um comportamento que põe em causa todo o ordenamento jurídico tributário. Por isso é que se exige que o intérprete-aplicador da lei considere os princípios estruturantes do sistema de onde deve ser extraída uma intenção inequívoca de tributação daquela situação, mesmo que esta não encontre uma correspondência exata na lei²⁰¹.

Para entender este elemento, é necessário recorrer a um método que seja eficaz para comprovar a intenção da lei. Gustavo Courinha, elabora duas vias de comprovação: direta e indireta.

Quando se fala em vias de comprovação direta, refere-se à análise diretamente em documentos preparatórios que levam à consagração da lei, à consulta de preâmbulos dos diplomas legais, leis de autorização legislativa ou até a própria intenção expressa do legislador. A análise destes documentos permite que se retire conclusões sobre a finalidade fiscal da política legislativa adotada²⁰².

Quando se refere a vias de comprovação indireta, estamos a referir-nos à aferição da intencionalidade da lei através de uma análise da norma, no código em que se insere, ou até no setor. Tal pode ser realizado através de uma ponderação de princípios constitucionais que moldam o próprio imposto em geral, ou em especial, mas também deve ser analisada a relação entre as normas em causa, à luz do próprio sistema²⁰³. O autor refere que não se trata de um simples exercício interpretativo, nem num exercício que se limite à letra da lei, sendo este mesmo ultrapassado, com o objetivo de apurar a razão de ser da mesma.

Este exercício consiste em apurar se a lei tinha como objetivo tributar uma determinada realidade, se o setor de tributação visa ou não tributar um conjunto de atuações e se existe

²⁰⁰ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 280.

²⁰¹ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 294.

²⁰² COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 190.

²⁰³ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 193.

ou não uma incongruência com os princípios do sistema fiscal e os próprios princípios constitucionais²⁰⁴.

Através de todos estes meios interpretativos que partem da letra da lei, mas que vão além da mesma, consegue-se apurar, com razoável grau de segurança, o elemento normativo-sistemático em cada caso concreto e determinar se certas atuações, que, mesmo que a letra da lei permita que se realizem, mas que cujos efeitos fiscais ferem a sua intenção e o espírito do sistema, sendo rejeitados pelo mesmo.

5.5. Elemento sancionatório

Consiste na consequência de aplicação da Cláusula Geral Antiabuso, estipulado com a seguinte redação “*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*”.

A consequência do preenchimento de todos os requisitos anteriores é a desconsideração dos efeitos fiscais da operação, obtidos pelo sujeito passivo através da mesma. Há que realçar que, embora os negócios e atos que formam essa operação sejam lícitos e produzam efeitos no campo do Direito em que são formados, as vantagens fiscais que forem obtidas são limitadas e requalificadas no seu plano fiscal²⁰⁵. É a estatuição consagrada na cláusula, que se verifica quando todos os outros elementos estiverem preenchidos²⁰⁶

Trata-se de uma ineficácia que apenas tem efeitos no âmbito fiscal sendo que todos os seus efeitos no plano do Direito civil mantêm-se, conforme temos vindo a referir ao longo de esta dissertação. Neste sentido, a estatuição da Cláusula Geral Antiabuso implica que seja aplicada a regra que o seria, caso não tivesse havido qualquer esquema.

Acresce à desqualificação dos efeitos fiscais um poder da AT, atribuído pela Cláusula Geral Antiabuso, de recaracterizar as operações levadas a cabo pelos contribuintes. Essa é levada a cabo também apenas no plano fiscal e reconduz-se a passar no plano fiscal como se o contribuinte tivesse optado pela via normal. Nos casos em que não possa existir essa requalificação, por inexistência de qualquer via normal, a consequência é a desconsideração da vantagem fiscal, não produzindo qualquer efeito.

²⁰⁴ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 193.

²⁰⁵ CARDOSO – Os Desafios Da “Maioridade” ... p. 329.

²⁰⁶ COURINHA, A Cláusula Geral Anti-Abuso... p. 197.

IV. CLÁUSULA BEPS

Como já tem vindo a ser referido nesta dissertação, vários episódios que tiveram um grande mediatismo, levaram a que o G-20 e a OCDE que encetassem esforços tendo em vista a alteração das regras aplicáveis à tributação internacional, permitindo que se elimine a dupla não tributação, assim como uma redução da carga fiscal sobre as empresas²⁰⁷.

Na sequência do acima referido, a OCDE apresentou em 2013 um plano (Plano de Ação relativo à Erosão das Bases Tributáveis e Transferência de Lucros, que dá pela sigla BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*) que contém 15 ações, que versam sobre diversos temas da atualidade fiscal, como a economia digital, a dedutibilidade dos juros, preços de transferência, reporte de esquemas de planeamento fiscal, estabelecimento estável ou mecanismos de resolução de conflitos, e que visam a introdução de alterações na Convenção Modelo da OCDE²⁰⁸.

Em suma, este movimento e as ações do relatório final têm como objetivo a busca de soluções coordenadas para evitar a redução da base tributável e da deslocalização dos lucros e responder a condutas das empresas que aproveitam lacunas que resultam das interações entre legislações de diversos países, para obterem essas vantagens fiscais²⁰⁹.

Como resultado dessa atuação das empresas, acreditam os autores do projeto que o modelo baseado na soberania tributária pertencente aos Estados em que se geram os lucros se encontra em declínio, dando passo a um modelo multilateral, que, sendo multilateral, carece de soluções concatenadas para dar resposta aos problemas que surgem pelo comércio internacional e pela digitalização dos serviços²¹⁰.

Consequência disso é a crescente preocupação pela dupla não tributação, aquando da aplicação das Convenções de Dupla Tributação (CDT) ao invés da “clássica” preocupação pela dupla tributação, que fez surgir as próprias Convenções.

Uma das ações que surgem neste Relatório é a Ação 6 do BEPS, que incide sobre o conceito de artificialidade e de abuso (embora não sejam exclusivos desta ação) e que tem como resultado uma proposta de aquilo que se assemelha a uma Cláusula Geral Antiabuso convencional. Será sobre esta Ação que iremos versar nas próximas páginas, em prática da

²⁰⁷ DOURADO, Ana Paula – *Governança Fiscal Global*. Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-7044-5. p. 43. e ss.

²⁰⁸ DOURADO – *Governança...* p. 43 e ss.

²⁰⁹ RIBEIRO, Inês Coimbra - O Conceito de Artificialidade à luz do Direito da União Europeia e da Ação 6 do Projeto B.E.P.S. 2017. Dissertação de mestrado. p. 15 e ss.

²¹⁰ RIBEIRO, O Conceito... p. 15 e ss.

análise do *Principal Purpose Test*, dado que é também ela uma Cláusula em vigência no nosso ordenamento e, como tal, objeto de estudo na nossa dissertação.

1. Ação 6 do BEPS

Todo o plano de ação BEPS tem como objetivo o combate ao abuso e contém nele ações que visam combater o referido fenómeno. No entanto, como referido anteriormente, é na Ação 6 que se encontra o mecanismo de combate ao abuso das Convenções de Dupla Tributação²¹¹.

É nesta Ação que se encontra aquilo a que se pode chamar de Cláusula Geral Antiabuso de âmbito Convencional, nomeadamente na sua regra do *Principal Purpose Test* (PPT), não excluindo que nos restantes artigos das CDT existam Cláusulas Especiais Antiabuso, que em nada colidem com a Cláusula PPT.

No entanto, essas Cláusulas Especiais Antiabuso são regras dirigidas a casos concretos e visam o combate a fenómenos específicos, pelo que não conseguem prever todos os possíveis casos de abuso no âmbito das CDT. Por essa razão, foi introduzida a regra PPT, que visa complementar as restantes cláusulas especiais, servindo como uma rede de salvaguarda ou de amparo para comportamentos abusivos não previstos noutras normas.

Esta cláusula tem como critério para aferir situações tributáveis os propósitos, fins ou motivos principais dos esquemas que levaram a uma redução da tributação ou a uma não tributação.

2. A Cláusula BEPS

Sistematicamente esta norma consta do Artigo 29, n° 9 da CDT de 2017, designado por “*Entitlement to benefits*”, que contém a seguinte redação (tradução livre):

“9. Não obstante as outras disposições desta Convenção, um benefício ao abrigo desta Convenção não será concedido em relação a receita ou capital, se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção desse benefício foi um dos objetivos principais de qualquer acordo ou transação que resulte direta ou indiretamente nesse benefício, a menos que seja estabelecido que a concessão desse benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e a finalidade das disposições pertinentes desta Convenção”.

A análise desta cláusula será realizada mediante a decomposição dos elementos que a constituem (elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual, elemento normativo-

²¹¹ RIBEIRO, O Conceito... p. 16 e ss.

sistemático e elemento sancionatório), empregando a mesma metodologia que foi utilizada aquando da análise da “cláusula nacional”. Deste modo, a nomenclatura utilizada para a referida cláusula será a mesma que iremos utilizar para decompor esta cláusula.

De igual modo, apenas e quando os quatro primeiros elementos estiverem preenchidos é que podemos concluir pela artificialidade da operação.

Assim será possível confrontar os diferentes elementos das duas cláusulas para que seja possível perceber com mais facilidade o que as distingue – sendo esse o objetivo final do nosso trabalho.

No entanto, há que ressaltar que, ao contrário daquilo que se passava na Cláusula anteriormente analisada, esta Cláusula apenas é aplicável no âmbito do Tratado e aos impostos que são visados nesses Tratados, como refere o artigo 2.º da Convenção. A ver, aplica-se aos impostos sobre o rendimento exigidos por cada um dos Estados Contratantes.

Nomeadamente, conforme referido nas Convenções Portuguesas, são considerados impostos sobre o rendimento os impostos incidentes sobre o rendimento total, ou sobre parcelas do rendimento, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, bem como os impostos sobre as mais-valias, como por exemplo: o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e a derrama, nas situações resultantes da distribuição de competências de tributação, decorrentes da aplicação de uma CDT²¹².

3. Elementos da Cláusula BEPS

Cabe, neste ponto, realizar a decomposição dos elementos constitutivos da Cláusula Geral Antiabuso das CDT. Neste sentido, entendemos que os cinco elementos referidos anteriormente são igualmente constitutivos desta Cláusula convencional, com as respetivas diferenças que iremos assinalar abaixo.

3.1. Elemento Meio

Conforme referido anteriormente, trata-se dos meios que o contribuinte utilizou para obter, por via de uma Convenção de Dupla Tributação, um benefício. Antes de se concluir por um caráter artificial de uma certa operação, há que saber por que forma (meio) esse mesmo

²¹² Esta lista não é taxativa, apenas um exemplo de alguns dos impostos presentes nas Convenções de Dupla Tributação, nomeadamente no seu artigo 2.º.

benefício foi obtido. Ou seja, entender o “percurso” que o contribuinte percorreu para chegar ao benefício obtido (redução do imposto, não tributação, etc.).

Na letra da lei, podemos entender que se encontra, na sua versão em inglês na expressão “*any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit*” equivalente, na “nossa” tradução a “*qualquer acordo ou transação que resulte direta ou indiretamente nesse benefício*”. Ou seja, duma leitura do normativo entendemos que a norma impõe que o meio consista num “acordo” ou uma “transação” que resultem num benefício.

Conforme referido no relatório final do BEPS e também nos comentários os termos “*acordo ou transação*” devem ser interpretados de forma ampla e incluir qualquer acordo, entendimento, esquema, transação ou série de transações. Em particular, incluem a criação, cessão, aquisição ou transferência de receita própria, ou da propriedade ou direito sobre o qual a receita provém²¹³.

Estes termos também abrangem as disposições relativas a estabelecimento, a aquisição ou manutenção de uma pessoa que aufera rendimentos, e incluem as medidas que as próprias pessoas podem tomar para estabelecer residência noutros Estados.

Um exemplo de um “acordo” relevante para a Cláusula Geral Antiabuso seria quando são tomadas medidas para garantir que as reuniões do conselho de administração de uma empresa sejam realizadas num país diferente, a fim de alegar que a empresa transferiu a sua residência, manipulando este conceito.

Uma única transação pode resultar num benefício ou pode operar em conjunto com uma série mais elaborada de transações que, juntas, resultam no benefício²¹⁴.

No entanto, não basta que existam estas transações ou acordos. Estes por si só não valem. Aliás, como tem vindo a ser reforçado ao longo da análise dos diferentes elementos de cada cláusula, tem de existir uma ligação – umnexo causal - entre essas atuações e a obtenção de um benefício, como é referido na expressão da norma “*que resulte direta ou indiretamente nesse benefício*”.

Aliás, esta última expressão é também ela introduzida de forma deliberadamente ampla, e destina-se a incluir situações em que o contribuinte que está a requerer a aplicação de um

²¹³ PROYECTO DE LA OCDE Y DEL G-20 SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS IMPEDIR LA UTILIZACIÓN ABUSIVA DE CONVENIOS FISCALES - ACCIÓN 6 – INFORME FINAL 2015 e COMENTÁRIOS À CONVENÇÃO MODELO OCDE. n.º 177 e seguintes.

²¹⁴ COMENTÁRIOS À CONVENÇÃO MODELO OCDE n.º 177 e seguintes.

benefício ao abrigo de uma Convenção de Dupla tributação, poder fazê-lo relativamente a uma transação que não é a que se encontra realizada com um dos principais propósitos de obter esse benefício.

3.2. Elemento Resultado

Este elemento é reconduzível ao conceito de benefício e pode ser identificado no corpo do texto na expressão “*um benefício ao abrigo desta Convenção*”.

Este benefício constitui o resultado procurado pelo sujeito passivo que realiza a sua atuação (os tais “acordos ou transações”).

Conforme é referido nos comentários à Convenção Modelo, o termo "benefício" inclui todas as limitações à tributação imposta às empresas pelo Estado de origem nos termos dos artigos 6.º a 22.º da Convenção, a eliminação de uma dupla tributação prevista no artigo 23.º, a proteção concedida a residentes e nacionais de um Estado Contratante nos termos do Artigo 24.º ou quaisquer outras limitações semelhantes, nomeadamente, reduções de imposto, isenções, diferimentos no pagamento do imposto ou reembolsos²¹⁵.

Tais benefícios incluem, por exemplo, como é referido nos comentários²¹⁶ à Convenção, limitações aos direitos de tributação de um Estado Contratante em relação a dividendos, juros ou royalties provenientes desse Estado e pagos a um residente do outro Estado (que é o proprietário efetivo) nos termos do Artigo 10.º, 11.º ou 12.º da Convenção Modelo da OCDE (“CM OCDE”). Pode incluir também limitações aos direitos de tributação de um Estado Contratante sobre um ganho de capital derivado da alienação de bens móveis localizados nesse Estado por um residente do outro Estado nos termos do Artigo 13.º da CM OCDE.

A doutrina tem entendido, indo ao encontro dos comentários da Convenção Modelo, que um benefício consiste num melhoramento da situação fiscal do contribuinte, comparando com a sua situação fiscal caso a norma convencional ou nacional que pretende ver ilidida fosse aplicável²¹⁷.

²¹⁵ Comentários à Convenção Modelo OCDE n.º 175 e seguintes.

²¹⁶ Comentários à Convenção Modelo OCDE n.º 175 e seguintes.

²¹⁷ LANG, Michael – BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, *Tax Notes International*, N.º 7 (2014). p. 657.

Assim, podemos afirmar que qualquer melhoria fiscal para o contribuinte em prejuízo para o Estado que tem legitimidade para tributar, quando essa melhoria não estava prevista numa Convenção, constituem um “benefício”.

3.3. Elemento intelectual

Conforme tem vindo a ser referido, não basta que um dos elementos esteja preenchido para dar lugar à aplicação da Cláusula. Por isso mesmo não basta que exista um benefício nos termos referidos no ponto anterior para que estejamos perante uma situação necessariamente abusiva.

Nesse sentido, surge o elemento intelectual, que consiste, conforme temos vindo a defender, na finalidade do negócio e as intenções que o contribuinte tinha aquando da elaboração do negócio, que leva ao benefício.

Sistematicamente, este elemento é identificável na expressão “*um dos objetivos principais de qualquer acordo ou transação*”.

Conforme tem vindo a entender a doutrina e conforme explanado nos comentários aos tratados, o que se trata de aferir com este elemento não é a convicção que o contribuinte possa ter, mas sim as suas motivações, aferidas de forma objetiva²¹⁸.

Como referido acima, a análise deste elemento deve ser realizada de forma objetiva e não subjetiva. É esta aliás a abordagem tomada nos comentários à Convenção, não bastando, no entanto, uma análise às finalidades e objetivos de um único participante no negócio, pelo que é fundamental que seja analisada a motivação de todos os participantes. Seria impossível se fosse de outra forma, uma vez que é impossível provar a intenção do agente. Assim sendo, o legislador prefere aferir as motivações dos agentes de forma objetiva, caso exista alguma consequência de desconsideração do benefício obtido na esfera do contribuinte²¹⁹.

A descoberta das intenções do contribuinte deve ser realizada casuisticamente, através de uma análise que considere todas as circunstâncias do acordo celebrado entre as partes. Porém, não é necessário que a conclusão dessa análise seja uma prova irrefutável da intenção, objetivamente considerada, do contribuinte bastando que seja razoável concluir que um dos seus objetivos principais era obter o benefício que no fim veio a obter. Essa análise deve ser feita, porém, de forma ponderada, tendo em consideração todos os elementos à disposição,

²¹⁸ Comentários à Convenção Modelo OCDE n.º 178 e seguintes.

²¹⁹ LANG, BEPS Action 6... p. 657 e DE BROE, Luc e LUTS, Joris - BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*. Volume 43, Issue 2 (2015). p. 133.

confrontado divergências na interpretação dos factos, para que, quando se chegue a alguma conclusão, se entenda que não existe outra possível conclusão que não a obtenção desse benefício. Apenas quando um negócio não pode ser explicado de outra forma sem ser a intenção de obtenção de um benefício fiscal²²⁰.

Conforme referido na letra da lei, o facto de “um dos objetivos principais” levar à obtenção de um benefício não pode levar à conclusão que esse objetivo tenha de ser o principal, ou dominante sobre qualquer outra motivação do(s) agente(s). Sendo suficiente que, pelo menos, um dos principais objetivos seja esse.

Conforme à frente se verá, a redação desta norma tem suscitado bastantes críticas pela doutrina internacional. Neste sentido, Michael Lang ou Bruno Peeters²²¹ referem que esta redação (“um dos objetivos principais”) leva a um alargamento da cláusula, aumentando a sua subjetividade e, conseqüentemente, a uma maior discricionariedade por parte das autoridades fiscais nacionais aquando da aplicação deste normativo.

3.4. Elemento normativo

Para que este elemento esteja preenchido é necessário que a conduta do agente e o resultado a que se chega incumpram o espírito da norma que visam contornar, mesmo que formalmente se cumpra o texto normativo. Neste sentido, há um desvio do elemento teleológico da norma e um cumprimento do elemento literal da mesma²²².

É um elemento que não está expresso na letra da lei, mas é implícito, uma vez que sem o mesmo torna-se impossível aferir se é aplicável ou não a Cláusula. Para melhor entendermos este elemento, remetemos para que acima foi referido sobre o elemento normativo na cláusula “nacional”.

3.5. Elemento resultado

Conforme temos vindo a referir, quando todos os outros quatro elementos estão preenchidos, tal facto dá lugar à aplicação da conclusão da Cláusula, que consiste na sua desconsideração de efeitos, ainda que meramente fiscais. No fundo, nada mais é que a estatuição da norma, quando o preenchimento da sua previsão se efetiva.

Este elemento pode ser facilmente identificado pela expressão “*um benefício ao abrigo desta Convenção não será concedido*”. Ou seja, trata-se da reposição da situação fiscal que existiria, caso

²²⁰ LANG, BEPS Action 6... p. 658.

²²¹ LANG, BEPS Action 6... p. 240 e PEETERS, Bruno - European Supervision on the Use of Vague and Undetermined Concepts in Tax Laws. *EC Tax Review* (2013). p. 3.

²²² RIBEIRO, O Conceito... p. 35 e ss

não tivesse sido celebrado o negócio, ou não se tivesse realizado o esquema classificado pelo intérprete julgador como abusivo²²³.

Note-se que a eliminação dos benefícios no âmbito de esta Cláusula se refere apenas àqueles que foram obtidos de forma abusiva e não a outros benefícios que tenham sido obtidos e que, à luz dos diferentes requisitos de aplicação da cláusula (elementos), sejam considerados lícitos. Aliás, essa interpretação vai contra o texto da norma (caso queiramos utilizar um elemento literal de interpretação), que, conforme referido acima, refere apenas um benefício. Ou seja, isto quer dizer que a interpretação e a análise devem ser feitas individualmente, não deixando que um comportamento abusivo possa contaminar os demais que não sejam ilícitos e levem a benefícios, no âmbito das Convenções²²⁴.

V. A CLÁUSULA EUROPEIA NO CONFRONTO COM A CLÁUSULA BEPS: ANÁLISE COMPARATIVA

Tendo sido analisadas anteriormente as cláusulas gerais antiabuso das Convenções de Dupla Tributação e da ATAD, que foi, posteriormente, transposta para o nosso ordenamento, constando do artigo 38.º da nossa Lei Geral Tributária, cabe agora compará-las, analisar as suas diferenças e identificar os possíveis conflitos que possam surgir do facto de existirem dois mecanismos antiabusivos deste tipo em vigor no ordenamento jurídico português e os eventuais conflitos com o Direito da União Europeia.

Em nota prévia, cabe dizer que, enquanto as Diretivas são de transposição obrigatória para as legislações de todos os Estados-membros, as Convenções Modelo da OCDE não o são, vinculando apenas as partes que as assinam (i.e., neste caso, os Estados que as assinam), embora tal facto não queira dizer que as Convenções não vigorem no Ordenamento desses Estados. Pelo contrário, “*vigoram na ordem interna*”, tal como referido no artigo 8.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa. Ou seja, apesar de um ato legal ter sido de transposição obrigatório e de o outro não o ter sido, ambas vigoram o nosso ordenamento de igual forma.

No entanto, isto não quer dizer que as convenções e o Direito da União Europeia não tenham nunca entrado em conflito. Antes pelo contrário, a relação entre o Direito da União e as convenções tem sido fonte de diversos conflitos, principalmente devido ao objeto distinto que cada um desses atos normativos visa alcançar. Enquanto o fim da legislação

²²³ RIBEIRO, O Conceito... p. 45 e ss

²²⁴ RIBEIRO, O Conceito... p. 46 e ss

emanada pela União Europeia tem como objetivo estabelecer um mercado único e, dessa forma, abolir quaisquer restrições que possam existir entre os Estados-membros, as convenções “apenas” tem como finalidade a distribuição dos poderes de tributação (ou seja, determinar qual Estado vai tributar determinada realidade), gerando, por isso, conflitos em que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia já teve a oportunidade de se pronunciar²²⁵.

Os Estados-membros têm soberania total para exercer as suas políticas fiscais, uma vez que se trata de uma área do Direito ainda não (totalmente) harmonizada no Direito da União Europeia, pelo que podem celebrar as convenções internacionais de eliminação da dupla tributação que entenderem. Porém, ao abrigo de um princípio de cooperação, a soberania dos Estados-membros vê-se limitada, uma vez que esses tratados (ou até mesmo a legislação interna dos Estados) deve ser compatível com o Direito europeu²²⁶. Pelo que, a existir um conflito entre o Direito Europeu e uma convenção, prevalece o primeiro, tal como ficou claro no caso C-270/83 *Avoir Fiscal*.

Nesse caso, o Tribunal de Justiça entende que as disposições das convenções fazem parte das normas internas de cada Estado-membro, pelo que não devem violar o Direito da União e, por tanto, respeitar as liberdades económicas fundamentais²²⁷.

Nesta medida, normas antiabusivas podem surgir como contrárias à liberdade de estabelecimento ou à liberdade de circulação capitais, que estão protegidas pelo Direito Europeu.

Apesar de ser esta a regra, existem exceções. As restrições podem ver-se justificadas por diversos motivos de interesse público, tendo em vista o combate à fraude fiscal – daí a existência da ATAD e da sua cláusula²²⁸.

Assim, cabe analisar as duas cláusulas, verificar que diferenças existem entre elas e se existe ou não uma incompatibilidade da cláusula das convenções com o direito europeu.

²²⁵ JUKA, Amela - Is BEPS Action 6 “Preventing Treaty abuse” compatible with the EU law concept of abuse?. Londres. 2016. Dissertação de mestrado. p. 24 e LEKMAN, Daniela Adela - Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive, 2017. Dissertação de mestrado. p. 35 e ss.

²²⁶ JUKA, Is BEPS Action 6... p. 24.

²²⁷ Caso C-265/04, *Margaretha Bouanich v Skatteverket*

²²⁸ JUKA, Is BEPS Action 6... p. 24 e ss.

1. Compatibilidade com o Direito Europeu

Questões como a aplicação da Cláusula convencional, que pode levar a uma limitação de uma liberdade fundamental da União Europeia e se esta estaria de acordo com o Direito europeu devem ser levantadas nesta sede.

Na nossa opinião, entendemos que uma vez que o objeto da cláusula convencional é a prevenção de abusos no âmbito de negócios transfronteiriços levados a cabo no âmbito de uma Convenção, e que estes podem ocorrer em jurisdições abrangidas pelo Direito da União Europeia, uma vez que é possível a existência desses conflitos.

Para aferir da compatibilidade da cláusula convencional com o Direito europeu podemos começar por verificar se a introdução desta norma convencional nos ordenamentos jurídicos dos diferentes Estados europeus pode levar a tratamentos diferentes de negócios ou acordos transfronteiriços, levando a incompatibilidades com o direito europeu.

Estando perante um tratamento diferenciado ou discriminatório, tem de se verificar de seguida se esse tratamento pode ser justificado e se está de acordo com um princípio de proporcionalidade. Apenas assim, uma restrição de uma liberdade fundamental seria justificada, ou seja, se estiver em concordância com o Direito da União.

Um tratamento diferenciado apenas seria justificado nos casos de interesse público prevalecente. Esse interesse público tem sido muitas vezes invocado pelos Estados-membros o facto da prevenção da elisão fiscal para restringir uma liberdade fundamental. Neste sentido, o Tribunal de Justiça apenas considera que tal apenas seria justificado quando uma cláusula antiabuso se destina a evitar o imposto normalmente devido no território onde as atividades económicas são efetivamente exercidas.

Quanto à proporcionalidade, apenas seria contrária ao Direito europeu uma disposição que não fosse proporcional. Neste campo, e como abaixo se verá, a inversão do ónus da prova presente na cláusula convencional pode levar a concluir que esta é desproporcional e, consequentemente, contrária ao Direito Europeu.

Começando pelo conceito de “vantagem”, as duas cláusulas contêm definições diferentes para este conceito. Enquanto a cláusula das “portuguesa” utiliza a expressão “*com a finalidade principal ou uma das finalidades principais*” a cláusula das convenções refere “*um dos objetivos principais de qualquer acordo ou transação*”.

Neste campo, o Direito europeu tem sido bastante claro e coerente, uma vez que, por vezes se tem utilizado a expressão “*objetivo essencial*” como no caso das Recomendações da Comissão

de combate ao planeamento fiscal agressivo, restringindo o requisito, como também tem utilizado uma expressão de escopo muito mais alargado, tanto em diversa jurisprudência (como no já referido caso *Cadbury Schweppes*), como na Diretiva Fusões-Cisões ou no caso da própria cláusula antiabuso da ATAD, que posteriormente foi transposta²²⁹.

Uma vez que este conceito de abuso é importante para a aplicação de uma cláusula antiabuso e para negar algum benefício emergente de uma convenção, a escolha de palavras da OCDE afigura-se como compatível com o direito europeu, uma vez que as expressões escolhidas não divergem substancialmente.

Um tema que tem, pelo contrário, sido controverso entre a doutrina, é o do ónus da prova da norma das convenções.

Ora, uma vez que obtenção de um benefício é sempre um dos objetivos principais ou o objetivo principal do contribuinte e que apenas depois é que pode provar se “*a concessão desse benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e a finalidade das disposições pertinentes desta Convenção*” a única conclusão que pode resultar do elemento literal da norma e dos comentários da convenção é uma necessária transmissão do ónus da prova para o contribuinte, cabendo a este provar que a sua atuação está de acordo com o objeto e o fim da convenção.

Tal facto pode ser considerado desproporcional, tendo o Tribunal de Justiça já referido que o ónus da prova tem de recair sobre as autoridades fiscais, apesar de já ter aceiteado a inversão do ónus da prova²³⁰.

Adicionalmente, consideramos que esta inversão do ónus da prova é mais uma evidência das faltas de garantias prestadas pela cláusula convencional (abaixo intentaremos demonstrar mais), que podem ser contrárias ao direito da União Europeia.

²²⁹ SELLAM, Dor - The application of GAARs in multilateral tax legislation – A comparative research between the GAAR provided by the EU Anti-Tax Avoidance Directive and the PPT rule suggested in the OECD’s BEPS Action Plan 6. To what extent are the GAARs under consideration effective considering the coordination issues arising due to the application of different GAAR in each legal framework? 2017. p. 76 e ss

DE BROE, Luc e GOMMERS, Sam Global - Tax Treaty Commentaries – Article 29: Entitlement to Benefits (European Union). IBFD. 2019. ISBN 978-90-8722-506-3. p. 20 e ss.

²³⁰ Caso C-524/04, *Thin cap* the application of GAARs... SELLAM, The application of GAAR... p. 76 e ss e DE BROE, GOMMERS, Global Tax Treaty... p. 20 e ss. DOURADO, Ana Paula, Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*, volume 43, Issue 1, (2015). p. 42-57.

Finalmente, outra distinção muito relevante entre as cláusulas é a inexistência de um requisito de artificialidade na cláusula BEPS.

Como vimos acima, a artificialidade é um elemento fundamental – até mesmo pode-se dizer que é um elemento principal para o Direito Europeu, no que toca ao combate ao abuso - e que foi várias vezes referido no âmbito da jurisprudência e diversa legislação europeia. A cláusula portuguesa faz referência a esse mesmo requisito no seu elemento meio “*as construções ou séries de construções que sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes*”.

De facto, mesmo que se faça uma análise objetiva da cláusula, tal como é referida nos comentários da Convenção, tal facto não permite que seja “concedido um benefício ao abrigo da Convenção” mesmo que seja provado que existe uma substância económica e que não exista um carácter artificial da transação ou acordo²³¹.

Este conjunto de desvios entre a cláusula das Convenções e o Direito Europeu, podem levar a serias incompatibilidades com o Direito Europeu, quando introduzidas, por países europeus, nas suas Convenções.

No entanto, tal foi previsto aquando da redação da Ação 6 do BEPS, onde se referiu que estas recomendações, nomeadamente a introdução de uma cláusula geral antiabuso consistia apenas de um *standard* mínimo a cumprir. Isto quer dizer que a implementação desta cláusula nas convenções não tem de ser literal, nem tem de ficar apenas pelo texto proposto, podendo ir “mais além” para que exista uma compatibilidade entre cláusulas.

2. Conflitos e coordenação entre as Cláusula Geral Antiabuso “Portuguesa” e das Convenções

Nesta parte propomos-mos a comparar os diferentes elementos previstos em ambas as cláusulas e detetar elementos em que podem entrar em conflito.

A primeira diferença começa logo na “sanção”, ou melhor, na estatuição, de cada cláusula (i.e., elemento sancionatório). Na Cláusula Portuguesa a estatuição caso se cumpra a previsão da norma consiste na tributação de acordo com as regras aplicáveis. Na Cláusula das Convenções, a estatuição consiste em retirar um benefício (objetivo do acordo ou da transação) atribuído pela convenção.

²³¹ SELLAM, The application of GAAR... p. 76 e ss DE BROE, GOMMERS Global Tax Treaty... p. 20 e ss.

Tal facto deriva da própria finalidade de cada uma das Cláusulas: enquanto uma é uma cláusula doméstica, a outra apenas é relevante no âmbito de uma Convenção.

No entanto, o elemento sancionatório da Cláusula das Convenções pode levar a dúvidas, no sentido de não se entender que benefícios são “retirados”: todos ou apenas aqueles em que existem atuações abusivas. Conforme já referimos acima, apenas aqueles benefícios obtidos por factos abusivos é que são retirados, embora a doutrina levante algumas questões sobre este tema.

Pelo contrário, pode-se dizer que a Cláusula Portuguesa confere muito mais certeza para as administrações fiscais. Vemos vantagens que assim o seja, por forma a evitar conflitos que possam surgir, evitando uma aplicação errada da Cláusula. Sugere-se assim que aquando da redação (recorde-se que, o texto das CDT são apenas uma “recomendação”, podendo sofrer alterações por parte dos Estados assinantes) das convenções se tenha em consideração este facto e se clarifique a estatuição da norma, para uma boa aplicação do Direito por parte das autoridades.

Mais uma divergência entre as cláusulas que pode ser identificada é o facto de a disposição convencional fazer referência a benefícios diretos ou indiretos. O objetivo desta expressão consiste em abarcar casos em que se reivindica benefícios de um tratado relativamente a um acordo que não é um objetivo principal do acordo. Apesar de esta diferença de redação, não achamos que seja uma diferença fundamental nem sequer uma diferença substantiva entre cláusulas, tratando-se meramente uma diferença linguística, ou de estilo, que achámos não quisemos deixar de identificar neste capítulo.

Outra diferença que já foi referida acima, prende-se com o elemento intelectual. Enquanto na cláusula portuguesa exige que uma construção ou séries de construções sejam realizadas “*com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal*”, a Cláusula das Convenções refere “*a obtenção desse benefício foi um dos objetivos principais de qualquer acordo ou transação*”.

Esta redação aparentemente indica que a Cláusula convencional exige uma maior gravidade. No entanto, também conforme disposto acima, não parece haver grandes diferenças substantivas entre estes dois requisitos, sendo essencialmente equivalentes. Neste sentido a Comissão Europeia já entendeu a equivalência de conceitos. Aliás, pode referir-se até que a expressão utilizada na disposição normativa convencional é semelhante à da Cláusula

antiabuso da Diretiva das fusões, tendo o TJUE já referido que o objetivo essencial da transação deve ser a obtenção do benefício.

Porém, podemos considerar que o escopo de aplicação da cláusula convencional, precisamente por esta redação é mais alargado que a cláusula nacional. Se assim se entender, tal facto pode levar a uma maior discricionariedade das autoridades fiscais, uma vez que a estas é conferida maior flexibilidade para negar uma “vantagem” atribuída no âmbito de um tratado, caso considerem que obter um benefício é um dos objetivos principais de qualquer acordo ou transação.

Outro facto que pode levar a uma maior discricionariedade por parte das autoridades fiscais aquando do julgamento de uma atuação, aferindo do seu caráter abusivo e, assim, podendo haver uma desconsideração dos benefícios de uma transação é o de saber, dentro de uma atuação ou de um negócio de um sujeito passivo, quais são os objetivos principais. Nessa medida, as autoridades fiscais confrontam-se um esforço adicional, que consiste em averiguar se uma atuação é principal ou se, relativamente a essas mesmas atuações, a intenção de obter um benefício é meramente secundária.

Como refere Antonio Cuoco, a expressão indica que a obtenção de uma vantagem não carece de ser o objetivo dominante ou principal das atuações do contribuinte, sendo bastante que, pelo menos, uma das finalidades principais é obter esse benefício ao abrigo da convenção.

Quanto ao elemento resultado, existem diferenças significativas. Enquanto na Cláusula das Convenções, o objetivo do acordo ou das atuações consiste em obter um benefício ao abrigo de uma Convenção, na Cláusula nacional o objetivo de uma construção ou de uma série de construções é obter apenas uma vantagem fiscal.

A conjugação deste último elemento com o elemento intelectual da Cláusula das Convenções leva a negar um benefício atribuído por um tratado pelo facto de uma das finalidades principais (possivelmente entre outras) ser obter um benefício de um tratado. No entanto, tal facto pode, conforme referido acima, levar à existência de duplas tributações, pelo facto de uma das finalidades principais de uma atividade económica ser sempre obter um benefício, que pode estar previsto numa convenção.

Pelo contrário, conforme explanado anteriormente, o facto de um contribuinte desejar beneficiar de uma vantagem fiscal e o facto de a obter não leva necessariamente à assunção de existência de um comportamento abusivo que leve à ativação da cláusula antiabuso. O simples facto de um contribuinte beneficiar de uma vantagem fiscal ou gozar de um regime

de baixa tributação, não pode constituir um abuso. Existe um espaço desejado de planeamento fiscal que pode e deve ser promovido e que fica salvaguardado pela letra da lei.

No que ao elemento meio diz respeito, já vimos acima que a cláusula das convenções não tem qualquer referência ao mesmo, o que equivale a dizer que não existe qualquer referência à artificialidade nem a uma conduta abusiva que incumpra o espírito da norma. Conforme evidenciado anteriormente, este é um ponto central da legislação europeia do combate ao abuso e encontra-se prevista na expressão “sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas”. A consequência da exigência de alguma artificialidade é que, aquando da verificação da aplicabilidade ou não da Cláusula, as autoridades fiscais têm de provar ou de procurar provar a falta de substância económica de um negócio.

Já na Cláusula convencional, não existe esta exigência de artificialidade para “ativar” a Cláusula. Apenas seria possível chegar à conclusão da existência desse elemento através de via interpretativa, auxiliada pelos comentários que pouco ajudam a esse esforço interpretativo. Ou seja, este facto quando conjugado com o elemento intelectual e o resultado é que o facto de uma um negócio ou qualquer atuação que seja abrangida pela referida Cláusula, mesmo que tenham uma finalidade económica e comercial legítima, não pode levar a impedir a aplicação da disposição por si só. Tais factos, não levariam à aplicação da Cláusula Portuguesa, por falta de um dos requisitos que anteriormente se explanaram.

A inexistência de um requisito de artificialidade e a inversão do ónus da prova da regra das Convenções, levam à conclusão de que é mais fácil às autoridades tributárias aplicar a cláusula, levando a uma desproteção do contribuinte.

A limitação da Cláusula convencional traduz-se num grau excessivo de insegurança jurídica, não havendo motivo algum para que este requisito seja descurado quando confrontado a uma norma antiabusiva que brota de uma convenção.

O facto de a Cláusula das Convenções utilizar a expressão “*se for razoável concluir*” faz com que, na nossa opinião, não seja necessário provar veementemente que um dos principais objetivos é a obtenção de um benefício, bastando um nexos razoável de causalidade. A existência de esta expressão leva a uma excessiva incerteza e insegurança jurídicas, que não são aceites pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, dado que este já referiu que as regras devem ser suficientemente claras e previsíveis. De referir que esta expressão encontra ligação com a inversão do ónus da prova apresentada na mesma cláusula.

Como tal, sendo o projeto BEPS e as Convenções apenas meras regras de *soft-law*, entendemos que os Estados europeus devem realizar uma transposição cautelosa destas regras, de maneira que os princípios há muito desenvolvidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça e a legislação que, no âmbito fiscal, tem vindo a ser emanada não sejam frustradas.

É por este último ponto que nos parece que a Cláusula Europeia/Portuguesa é mais garantística para os direitos do contribuinte. Isto é, uma vez que a União Europeia visa o estabelecimento de um mercado comum ou mercado único, em que se derrubam as barreiras que existiriam em Estados soberanos, ou seja, com as liberdades fundamentais de circulação (bens, trabalhadores, serviços e capitais) e que, com base em juízos de proporcionalidade, apenas é possível limitar uma liberdade quando esquemas artificiais, ou negócios visem obter vantagem que não são legítimas, não pode considerar que certos negócios de qualquer contribuinte nesta união sejam descaraterizados sem garantir que esses negócios são efetivamente abusivos.

Outra razão pela qual nos parece que a cláusula nacional e europeia é mais perfeita, tanto na sua redação, como na técnica legislativa utilizada, como no campo das garantias para os contribuintes é o facto apontado também acima de que o Tribunal de Justiça da União Europeia ter vindo a pronunciar-se há já largos anos sobre questões de abuso e pelo facto de já existir experiência legislativa sobre a matéria, em diversas diretivas no âmbito fiscal.

No entanto, por muitos conflitos que se possam gerar da existência das duas cláusulas, há que ter sempre em consideração que o projeto BEPS respeita a supremacia das cláusulas nacionais no combate ao abuso fiscal no âmbito convencional, considerando que a cláusula das convenções apenas é complementar das cláusulas nacionais – funcionando apenas nas situações em que os Estados não dispõem de uma cláusula ou quando não pode ser aplicada ao caso concreto.

Isto, conjugado com o facto de que os Estados-membros da União Europeia terem discricionariedade em moldar as suas cláusulas para que as mesmas sejam conforme o Direito da União – não sendo tanto uma opção, é mais uma obrigação, uma vez que não podem ser contrárias ao Direito Europeu - leva a uma redução dos conflitos que possam existir ou surgir do facto de existirem estas cláusulas.

VI. CONCLUSÃO

As Cláusulas Gerais Antiabuso funcionam como uma solução de salvaguarda no combate à fraude fiscal, tendo também um efeito dissuasor desse tipo de práticas.

Tanto a União Europeia, como a OCDE entenderam que a introdução de estes mecanismos iria contribuir para a prevenção de fenómenos abusivos, como já referimos ao longo desta dissertação.

Os conceitos de abuso ou de evasão fiscal – essenciais para a determinação deste tema - traduzem-se em comportamentos que não são conforme o fim e o espírito da lei (não conformidade com as normas de incidência). Ou seja, existe uma desadequação entre o espírito e a letra da lei, mas não existe propriamente um ilícito.

Notamos que a Cláusula Europeia é fruto de longos anos de trabalho derivados da jurisprudência comunitária e da redação de Diretivas emanadas pelas instituições europeias. Casos como o *Halifax* ou *Coadbury Sewepes* e Diretivas como a Diretiva Fusões, mães-filhas ou juros-royalties levaram ao desenvolvimento de um conceito de abuso num plano europeu – dentro dos Estados-membros da União Europeia -, levando conseqüentemente ao estudo, desenvolvimento e à formulação de soluções que o visam combater.

No entanto, no que à Cláusula BEPS diz respeito, apesar de ser de louvar o desenvolvimento de uma norma de combate ao abuso, entendemos que a sua redação pode pôr em risco Princípios de Direito Europeu que não podem ser violados. Uma razão que pode explicar tal facto pode prender-se com inexistência de desenvolvimento jurisprudencial neste seio ao longo dos anos e até de produção legislativa. Entendemos, no entanto, que estas imperfeições derivam do próprio facto de a OCDE não constituir em si um ordenamento jurídico, do facto de não dispor de tribunais e do facto da sua legislação não ter força vinculativa (uma vez que dela emanam apenas normas de *soft-law*).

Em síntese, entendemos haver uma impossibilidade natural que levam à tal imperfeição, mas que não deve diminuir o esforço e o contributo que esta instituição realiza no que ao combate ao abuso diz respeito.

A conciliação destes dois instrumentos normativos - ambos em vigor no nosso ordenamento jurídico - pode levar a alguns conflitos.

Não obstante poder surgir essa dúvida, entendemos que estes conflitos não surgem de uma distribuição de competências (ou seja, não existem conflitos derivados de confrontos sobre a aplicação de uma ou outra Cláusula, num determinado momento), uma vez que, quando

confrontados com uma determinada situação, é possível reconhecer quando é aplicável uma ou outra Cláusula, dado que uma das Cláusulas - a Cláusula Convencional - se encontra delimitada pelo âmbito objetivo da Convenção de Dupla Tributação (i.e. a Cláusula convencional é apenas chamada à colação quando estivermos no âmbito da distribuição de competências de uma Convenção de Dupla Tributação e haja algum tipo de fenómeno fraudulento). Não sendo a Cláusula Nacional aplicável nestas situações, esta é – logicamente, aplicável nas restantes.

Surge então a seguinte questão: que tipo de incompatibilidades advêm do facto de estas duas Cláusulas coabitarem no nosso Ordenamento Jurídico se é bastante claro quando uma delas é chamada a intervir?

A esta pergunta surge uma resposta: a compatibilidade da Cláusula Convencional com o Direito Europeu.

Ou seja, pelo facto de existir um primado do Direito da União Europeia, que determina que em caso de conflito, os Estados estão vinculados à aplicação da norma de direito da União Europeia, uma norma convencional não pode ser incompatível com este.

A maioria das situações de conflito que foram identificadas surgem da incompatibilidade da redação que a OCDE optou por dar à Cláusula Convencional com o Direito Europeu. Entendemos que a Cláusula convencional gera uma excessiva incerteza, insegurança e desproteção jurídicas, que não são aceites pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (que vincula os tribunais nacionais), uma vez que levam a uma desproteção do contribuinte.

O caso da inversão do ónus da prova, que leva a que o contribuinte tenha de provar que está a atuar de acordo com as finalidades e objetivos da Convenção e o facto do Tribunal de Justiça já se ter pronunciado no passado sobre a desproporcionalidade de uma inversão do ónus da prova, levando a que as autoridades fiscais de cada país apliquem a cláusula antiabuso, pode levar a uma discricionariedade destas e a uma desproteção do contribuinte; O facto de não se exigir um requisito de artificialidade, tornando muito complicado ao contribuinte provar que não está a adotar um comportamento abusivo; A falta de clareza ao entender os benefícios retirados aquando da aplicação da Cláusula Convencional; A diferente redação do elemento intelectual e do que se entende por uma atuação abusiva e até o facto do elemento resultado ser divergente leva-nos a concluir que a Cláusula Europeia se apresenta como sendo mais garantística e protetora dos contribuintes.

Esta conclusão deriva do facto de a Cláusula Convencional abrir espaço a uma maior discricionariedade das autoridades fiscais que desprotegem os contribuintes.

Não entendemos ser possível que, à luz da jurisprudência desenvolvida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia tal facto seja possível. Aliás, entendemos ainda que as liberdades fundamentais dos Tratados Europeus seriam postas em causa por esta Cláusula Convencional.

Ora, tendo em vista a proteção do princípio europeu do abuso que advém da jurisprudência emanada do Tribunal de Justiça e dessas liberdades fundamentais que esta Cláusula se afigura incompatível.

Outra razão para a sua incompatibilidade é o facto de a Cláusula Europeia aparecer como um *standard* mínimo de combate ao abuso. Assim, sendo esta uma regra *de minimis*, não pode haver no mesmo Ordenamento uma outra norma que seja menos protetora.

Estes são critérios que os países europeus deverão ter aquando da implementação das Convenções Modelo da OCDE.

No entanto, recordamos, como dissemos anteriormente que a Cláusula Convencional é apenas uma norma de *soft-law*. Isto quer dizer que estas regras têm um valor normativo limitado e que não são juridicamente obrigatórias, podendo ser moldadas às Constituições e aos Princípios Fundamentais de cada Estado.

Neste sentido, entendemos que os Estados-membros deverão corrigir as incompatibilidades da Cláusula com o Direito Europeu e nacional aquando da celebração de Convenções. Caso não o façam, estaremos em risco de haver decisões de autoridades fiscais que frustram princípios tão essenciais para a União Europeia como a Liberdade de circulação de capitais.

BIBLIOGRAFIA

- ANTUNES, Joana Maria Araújo - O Planeamento Fiscal e os Problemas de Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso: Proposta de Resolução. 2014.
- CALVÃO DA SILVA, João Nuno - Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso, Revista da Ordem dos Advogados. Volume II, Ano 66 (2006): <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>
- CAMPOS, Diogo Leite – Problemas Fundamentais do Direito Tributário. Lisboa: Vislis Editores, 1999. ISBN 978-972-520-072-8.
- CARDOSO, Pedro Menezes - Os Desafios Da “Maioridade” da Cláusula Geral Anti-Abuso. AAFDL Editora, 2017. Dissertação de mestrado.
- CARVALHO, Sara Filipa Da Silva – Normas Antiabuso No Contexto Nacional, Europeu E Internacional: Tendências Atuais Ao Nível Da Tributação Do Rendimento Das Sociedades. 2016.
- CASADEVALL, Jorge De Juan – La Codificación de la Cláusula Antiabuso en el Derecho de la Unión (I), Crónica Tributaria. (2018).
- CONVENÇÃO MODELO OCDE.
- COURINHA, Gustavo Lopes - A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito
- DA COSTA, Eva Dias - A substância económica dos factos tributários: as normas anti abuso e os limites da licitude do planeamento fiscal. Revista Eletrónica de Direito, N.º 3 (2015). Disponível em: <http://repositorio.uportu.pt/xmlui/bitstream/handle/11328/1386/Artigo%20Eva%20Dias%20Costa.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- DE BROE, Luc e GOMMERS, Sam Global - Tax Treaty Commentaries – Article 29: Entitlement to Benefits (European Union). IBFD. 2019. ISBN 978-90-8722-506-3.
- DE BROE, Luc e LUTS, Joris - BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. Intertax. Volume 43, Issue 2 (2015).
- DOS SANTOS, António Carlos - Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto. Fiscalidade. n.º 38 (2009).
- DOURADO, Ana Paula – Direito Fiscal, Lisboa: Almedina, 2021. ISBN 978-972-40-9819-7.

- DOURADO, Ana Paula – Governação Fiscal Global. Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-7044-5.
- DOURADO, Ana Paula, Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. Intertax, volume 43, Issue 1, (2015). Disponível em: <https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php?ID=878026005027094087124072107089101010103027035008001066117066029121081066100097121101059057107022010023114101105079095094126098122051044060017001091113117107117084096003082021017121110031066027021083123125097098123084098127095077089106104115120026110105&EXT=pdf&INDEX=TRUE>
- FERREIRA, Rogério Fernandes e PINTO, Cláudia Saavedra - IIPF – Contributos para uma Reflexão sobre o fenómeno da Evasão Fiscal e Meios Anti-Evasivos. International Institute of Public Finance Congress. (2010). Disponível em: https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Publicacoes/2012/IIPF_Congress2010.pdf
- GOUVEIA, Jorge Bacelar - A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal. Ciência e Técnica Fiscal, n.º 373.
- JORDÃO, Telma Alice Ventura - O direito fundamental ao planeamento fiscal e o combate à evasão fiscal. 2016. Dissertação de mestrado.
- JORGE, Rita Ferreira – Planeamento Fiscal. Contributo para uma Diferenciação entre as Práticas Abusivas e as Práticas Agressivas, Volume I. 2019. Dissertação de mestrado.
- JUKA, Amela - Is BEPS Action 6 “Preventing Treaty abuse” compatible with the EU law concept of abuse?. Londres. 2016. Dissertação de mestrado. Disponível em: <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=8880181&fileOid=8880183>
- LANG, Michael – BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Tax Notes International , N.º 7 (2014). Disponível em: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/lang_taxnotesinternational_052014.pdf
- LEIRIÃO, Patrícia Meneses - A Cláusula Geral Antiabuso e o seu procedimento de aplicação, 2012. ISBN 978-972-788-547-3. Livro eletrónico.
- LEITÃO, Luís Menezes - A Evasão e a Fraude Fiscais face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal, Estudos de Direito Fiscal. Fisco. Ano 3, n.º 32 (1991).

- LEITÃO, Luís Menezes - Aplicação de Medidas Antiabuso na Luta Contra a Evasão Fiscal, FISCO. N.º 107/108, 2003.
- LEKMAN, Daniela Adela - Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive, 2017. Dissertação de mestrado.
- NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN 978-972-407-875-5.
- NABAIS, José Casalta - O Dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo: Almedina, 1998.
- NOGUEIRA, João Félix - Abuso de direito em fiscalidade directa: a emergência de um “novo” operador jurisprudencial comunitário. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Vol. 6, (2009), p. 233-299.
- NUNES, Gonçalo Avelãs - A Cláusula Geral Anti-abuso de Direito em Sede Fiscal à Luz dos Princípios Constitucionais de Direito Fiscal. Fiscalidade. Aveiro. ISSN 087-473-26. N.º 3 (2000).
- PEETERS, Bruno - European Supervision on the Use of Vague and Undetermined Concepts in Tax Laws. EC Tax Review (2013).
- PINTO, Daniel José Simões Marques Pinto - A Terceira Cláusula Geral Antiabuso: Um Regresso À Cláusula Geral Antiabuso Prevista no n.º 2 do Artigo 38.º da LGT (2020). Dissertação de mestrado.
- PROYECTO DE LA OCDE Y DEL G-20 SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS IMPEDIR LA UTILIZACIÓN ABUSIVA DE CONVENIOS FISCALES - ACCIÓN 6 – INFORME FINAL 2015.
- RAMOS, Vasco Moura - Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. ISSN 030-3977-3. Volume XXXVII (2001).
- RIBEIRO, Inês Coimbra - O Conceito de Artificialidade à luz do Direito da União Europeia e da Ação 6 do Projeto B.E.P.S. 2017. Dissertação de mestrado.
- SANCHES José Luís Saldanha - As duas constituições - Nos dez anos da cláusula geral antiabuso, planeamento e evasão fiscal - Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. Vida Económica. ISSN 978-972-788-375-2. (2010). Disponível em: <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>.

- SANCHES, José Luís Saldanha - Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites. *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 398 (2000).
 - SANCHES, José Luís Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora, 2007.
 - SANCHES, José Luís Saldanha - *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*: Coimbra Editora, 2006, ISBN 978-972-321-433-8.
 - SELLAM, Dor - *The application of GAARs in multilateral tax legislation – A comparative research between the GAAR provided by the EU Anti-Tax Avoidance Directive and the PPT rule suggested in the OECD’s BEPS Action Plan 6. To what extent are the GAARs under consideration effective considering the coordination issues arising due to the application of different GAAR in each legal framework?* 2017.
 - XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional – Tributação Das Operações Internacionais*. Almedina, 1997. ISBN 978-972-403-0487.
 - XAVIER, Carolina Alexandra Da Cruz – *Planeamento Fiscal Agressivo: Delimitação Conceptual de uma Nova Realidade*. 2016.
- Tributário, Contributos para a sua compreensão, Coimbra, Almedina, 2004.

JURISPRUDÊNCIA

- ACÓRDÃO DO TCA NORTE, 01/1/2007, Proc. 70/01.
- ACÓRDÃO DO TCA SUL, 17/07/07, Proc. 01107/06.
- ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA 12 de Setembro de 2006 nº C-196/04
- ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA 14 de Dezembro de 2000, nº C-110/99
- ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA 21 de Fevereiro de 2006 nº C-255/02
- ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA 21 de Fevereiro de 2006 nº C-255/02
- ACÓRDÃO TCA SUL, de 27/04/06, Proc. Nº 6461/02