

A PRÁTICA DA ELISÃO FISCAL E AS MEDIDAS ANTIELISIVAS

The practice of tax avoidance and anti-avoidance measures

José de Campos Amorim¹

ISCAP

DOI: <https://doi.org/10.62140/JCA702024>

Sumário: 1. Introdução; 2. Conceito de elisão fiscal; 3 - O combate às práticas fiscais prejudiciais ao nível da EU; 4. Mecanismos internos de luta contra as práticas fiscais elusivas; 5. Conclusão; 6. Referências bibliográficas.

Resumo: Perante a elevada concorrência fiscal, os contribuintes têm vindo a recorrer a vários meios para tentar otimizar a sua carga fiscal e tentar tirar o máximo proveito das vantagens fiscais sem que, por isso, estejam a cometer alguma fraude ou evasão fiscal. Os Estados também têm contribuído para esta situação de planeamento fiscal abusivo ao atribuir vantagens económicas e benefícios fiscais para atrair mais investidores estrangeiros e aumentar as suas receitas. Perante tal risco de elisão fiscal e de perda de receitas, a UE, através das Diretivas Antielisivas, propõe-se neutralizar as assimetrias híbridas, e a OCDE, pela via das Ações BEPS de combate à erosão da base tributável, tentam impedir atividades anómalas que, embora lícitas, se destinam a elidir a aplicação das normas tributárias. A nível nacional, para fazer face a estas situações de planeamento fiscal abusivo ou agressivo, os Estados implementaram um conjunto de normas antiabuso, entre as quais a Cláusula Geral Antiabuso (CGAA), que visa impedir atividades ou construções realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não sejam consideradas genuínas, e que se destinam a elidir a aplicação das normas tributárias. Para além desta CGAA, também foi instituído um conjunto de normas especiais antiabuso em sede, nomeadamente, de IRC e IRS, para determinar a ineficácia do negócio jurídico e que tenha tido como objetivo principal a diminuição artificial da carga fiscal ou que tenha optado pela via fiscalmente mais vantajosa.

Palavras-chave: elisão; evasão; fraude; planeamento fiscal abusivo; assimetrias híbridas.

Abstract: Faced with high tax competition, taxpayers have resorted to various means to try to optimise their tax burden and make the most of tax advantages without committing any fraud or tax evasion. States have also contributed to this situation of abusive tax planning by granting economic advantages and tax benefits to attract more foreign investors and increase their revenues. Faced with this risk of tax avoidance and loss of revenue, the UE, through the Anti-Avoidance Directives, aims to neutralise hybrid asymmetries, and the OECD, through the BEPS Actions to combat the erosion of the tax base, tries to prevent anomalous activities which, although lawful, are designed to evade the application of tax rules. At national level, in order to deal with these

¹ Doutorado em Direito. Professor Coordenador do ISCAP. Email: j.camposamorim@gmail.com

situations of abusive or aggressive tax planning, states have implemented a set of anti-abuse rules, including the General Anti-Abuse Clause (GAAA), which aims to prevent activities or constructions carried out with abuse of legal forms or which are not considered genuine, and which are intended to evade the application of tax rules. In addition to this GCAA, a set of special anti-abuse rules has also been introduced, particularly for corporate income tax (IRC) and personal income tax (IRS), to determine the ineffectiveness of legal transactions whose main aim has been to artificially reduce the tax burden or which have opted for the most favourable tax treatment.

Keywords: avoidance; evasion; fraud; abusive tax planning; hybrid asymmetries.

1. Introdução

Com a liberalização do comércio internacional, os contribuintes tentam tirar partido da concorrência internacional para usufruir de maiores vantagens fiscais, o que, apesar de consideravelmente vantajosa, gera uma desigualdade entre os contribuintes e culmina numa erosão substancial das bases tributáveis.

Os contribuintes tentam tirar partido das lacunas fiscais para obter o maior ganho fiscal. Para fazer face à erosão da base tributável, a OCDE apresentou 15 Ações para combater estas práticas abusivas, baseadas nos princípios da coerência, da substância e da transparência. Todas estas Ações destinadas a combater a erosão da base fiscal e a transferência de lucros para países fiscalmente favoráveis são hoje aplicados pelos Estados membros e não membros da OCDE. Na sequência das recomendações da OCDE, a UE também aprovou Diretivas Antielisivas destinadas a estabelecer um conjunto único de regras para os contribuintes e proporcionar um mecanismo eficiente de combate à elisão e evasão fiscal.

É um fenómeno que coloca vários desafios aos agentes internacionais que estão constantemente à procura de uma maior otimização dos seus investimentos, mas também aos Estados que tentam conjugar os constrangimentos e as oportunidades de arrecadação de mais receitas fiscais. Neste sentido, os Estados têm apresentado regimes fiscais atrativos para captar investidores estrangeiros, o que tem levado os contribuintes a fazer uma melhor gestão dessas vantagens fiscais e a realizar determinados tipos de operações como, por exemplo, a transferência de rendimentos e a criação de filiais em países com regimes fiscalmente privilegiados.

As empresas multinacionais estão no centro deste problemática uma vez que têm vindo a implementar estratégias cada vez mais agressivas para obter maiores ganhos fiscais. São empresas que recorrem a todo o tipo de técnica de planeamento fiscal para tentar reduzir a carga fiscal. O que faz com que o planeamento fiscal seja em alguns casos prejudicial (negativa) ou normal

(competitiva). O planeamento fiscal torna-se prejudicial quando as empresas recorrem a técnicas de planeamento fiscal abusivas ou agressivas. É o caso quando uma empresa escolhe, por exemplos, paraísos fiscais, centros *offshores* ou zonas francas para contornar as regras de tributação. O planeamento fiscal é considerado normal quando resulta da gestão estratégica das empresas que procuram tirar partido de todos os benefícios fiscais numa lógica de otimização ou poupança fiscal.

Para lutar contra estas práticas, os Estados implementaram todo um conjunto de medidas destinadas a combater a elisão e evasão fiscal, entre as quais a Cláusula Geral Antiabuso (CGAA), que visa impedir atividades anómalas que, embora lícitas, se destinam a elidir a aplicação das normas tributárias, e as Diretivas Antielisivas, que se propõe neutralizar as assimetrias híbridas. Para além destas regras, os Estados implementaram igualmente todo um conjunto de normas especiais antiabuso em sede, nomeadamente, de IRC e IRS, com vista a tornar ineficaz o negócio jurídico que tenha como objetivo principal a diminuição artificial da carga fiscal ou uma simples vantagem fiscal.

Perante a amplitude deste fenómeno, cujas consequências para os Estados e os contribuintes, do ponto de vista económico e financeiro, são consideráveis, importa analisar o conceito de elisão fiscal e o impacto das medidas de luta contra a elisão e evasão fiscal.

2. Conceito de elisão fiscal

A elisão fiscal, por oposição à fraude fiscal, caracteriza-se pela prática de atos lícitos, mas que, não sendo conformes com a atividade económica, são qualificados de anómalos, anormais ou abusivos ou ainda “extra legem”. No conceito de elisão fiscal não há uma verdadeira violação da lei, nem uma intenção de fraude fiscal como sucede com a evasão fiscal em que se verifica uma violação ou o incumprimento das obrigações fiscais, as quais podem resultar numa contraordenação ou crime tributário.

De acordo com Alberto Xavier, deve ser feita uma distinção entre a elisão fiscal subjetiva e a elisão fiscal objetiva. Para este autor, a elisão fiscal subjetiva está relacionada com elementos de conexão subjetivos, tais como a residência ou o domicílio fiscal do sujeito passivo, em que, por exemplo, um contribuinte transfere o seu domicílio para um país fiscalmente privilegiado². Quanto à elisão fiscal objetiva, esta diz respeito à substância real da atividade, à fonte de produção do rendimento, o que leva o contribuinte, por exemplo, a transferir o rendimento para outros

² Xavier, A. (1993). *Direito Tributário Internacional*, Almedina, p. 304-305.

territórios fiscalmente mais favoráveis, através, por exemplo, de sociedades-base³ criadas para o efeito. Desde dois elementos de natureza subjetiva e objetiva, há ainda a ter em conta o valor acrescentado da atividade, ou seja, o interesse económico dos serviços prestados.

É precisamente para impedir este tipo de comportamentos de natureza “extra legem” que foram criadas as normas gerais antiabuso para impedir a utilização abusiva de formas jurídicas⁴. Embora os contribuintes tenham direito a um certo planeamento fiscal com vista à poupança fiscal, o legislador fiscal reprime a utilização abusiva da poupança fiscal, quando os negócios, embora lícitos, tenham sido realizados com vista a elidir as autoridades tributárias do pagamento de imposto através da utilização abusiva de regras fiscais.

Para fazer face a estas situações, os Estados estabeleceram vários mecanismos de reação contra estas práticas abusivas através da aprovação de cláusulas antiabusivas. Na prática, os países admitem a aplicação de normas antiabuso no caso de distorção das regras fiscais ou quando as operações são realizadas com o objetivo exclusivo de evitar ou reduzir os impostos a pagar.

Importa estabelecer aqui uma distinção entre elisão e evasão fiscal. Em Espanha, por exemplo, é feita uma distinção entre “elusión tributária” e “evasión tributaria” em que, na primeira, procura-se uma vantagem fiscal através de meios lícitos com vista a minimizar o imposto, enquanto na evasão tributária, embora o objetivo seja o mesmo, pratica-se uma violação das normas através de artifícios ou esquemas fraudulentos⁵. A “elusión fiscal”⁶ consegue “impedir el nacimiento de la pretensión tributária evitando el supuesto de hecho legal”⁷. Para Tulio Rosembuj, a diferença entre os dois conceitos reside na natureza ilícita e no carácter sancionatório da evasão ao contrário da elisão que resulta mais numa vantagem fiscal através de meios lícitos⁸.

Para José de Jesús Gómez Cotero, a elisão fiscal não viola diretamente a lei, nem constitui uma fraude fiscal, mas a prática intencional de um erro ou omissão destinada ao não pagamento

³ Morais, R.D. (2006). Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados, *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. 3. Disponível em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2006/ano-66-vol-iii-dez-2006/doutrina/rui-duarte-morais-paraissos-fiscais-e-regimes-fiscais-privilegiados/>

⁴ Gomes, N.S. (2000). *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal (Lições)*, Editora Rei dos Livros, p. 28.

⁵ Gómez, J.J. (2013). La cláusula general antielusiva en materia tributaria, *Revista Puntos finos*, p 84-87.

⁶ Novoa, C.G. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, ed. Marcial Pons, Madrid, p. 23-25; Marta, E. (2001). Elusión Fiscal: La Experiencia de España, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 404.

⁷ Novoa, C.G. (2004). *Op. cit.*, p. 33 e 34.

⁸ Rosembuj, T. (2001). *Derecho Fiscal Internacional, El Fisco*, Barcelona, p. 224-225.

de um imposto e à obtenção indevida de um benefício ou prejuízo fiscal destinado a diminuir a matéria coletável⁹.

Na doutrina italiana, estabelece-se uma relação entre elisão fiscal e abuso de direito¹⁰ em que o conceito de abuso de direito tem um âmbito de aplicação geral em comparação com as normas especiais que se aplicam mais concretamente a casos concretos. A elisão fiscal resulta da prática de atos destinados a contornar as normas tributárias para conseguir uma maior poupança fiscal, o que a distingue da evasão fiscal que recorre a meios ilícitos para o não pagamento ou o pagamento parcial de tributos¹¹. Na elisão fiscal, o contribuinte baseia-se numa lacuna jurídica para tirar ilegitimamente partido de uma vantagem fiscal¹², tal como sucede no caso, por exemplo, de aquisição de participações sociais de sociedades que apresentam prejuízos artificiais de anos anteriores.

Há comportamentos *intra legem*, perfeitamente legítimos, de poupança fiscal, e outros comportamentos, *extra legem*, que se enquadram no conceito de elisão fiscal e que visam afastar a aplicação da lei fiscal. Todos estes comportamentos são distintos dos comportamentos da evasão fiscal, *contra legem*, que constituem na prática de atos ilícitos suscetíveis de enquadramento no regime geral das infrações fiscais (RGIT). Ao contrário da fraude e evasão fiscal praticada naquelas situações em que o contribuinte viola voluntariamente a lei fiscal, na elisão fiscal o contribuinte evita a aplicação da lei, recorrendo a negócios jurídicos anormais¹³, artificiais ou simulados para fugir ao pagamento de impostos.

Ao contrário da evasão fiscal em que o contribuinte, por ação ou omissão voluntária ou involuntária, por motivos de ordem fiscal, pratica atos extralegais, ilícitos ou ilegítimos tendentes a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento das obrigações fiscais ou se abstém da prática de determinados tipos de atos, na elisão fiscal o contribuinte utiliza as lacunas da lei para não realizar

⁹ Cotero, J.J.G. (2013). La cláusula general antielusiva en materia tributaria, Revista *Puntos Finos*, p 84- 87. http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2013_220- A12.pdf

¹⁰ Corrado, L.R. (2010). Elusione tributaria, abuso del diritto comunitario e inapplicabilità delle sanzioni amministrative, *Rivista di diritto tributario*, n.º 5, p. 551 e ss; Pistone, P. (2007). L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva (nota a Corte di Giustizia Ce, Grande Sezione, causa C-255/02/2006), *Rivista di diritto tributario*, n.º 1, p. 17 e ss.

¹¹ Piro, D. (2006). L'elusione fiscale, *Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle Finanze*, n.º 1, disponível em: <http://www.rivista.ssef.it/site.php?page=20051220102305716&edition=2006-05-01>, Cremona, G. (2006). L'elusione fiscale. Evoluzione della normativa, prevenzione del fenomeno e prassi ministeriale, Editora Il Sole 24 Ore; Palumbo, G. (2012). Elusione fiscale e abuso del diritto. L'aggravamento degli obblighi impositivi tra legittimo risparmio ed evasione fiscale, Cesi Professionale.

¹² Beghin, M. (2008). I 'complementari' concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale (nota a Comm.trib. reg. di Venezia, sez. XIV, n.32/2007), in *Rivista di diritto tributario*, n.º 4, p. 292-293.

¹³ Pires, M. (2008). *Direito Fiscal – Apontamentos*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, p. 168 e ss.

determinados tipos de atos ou negócios que a lei prevê e para praticar outros tipos de atos que não têm as mesmas consequências fiscais¹⁴ e cujo resultado económico é fiscalmente mais favorável.

Perante a prática de certas operações duvidosas, o Estado deve poder aplicar contramedidas com vista a reduzir a elisão fiscal e a prática de atividades com esta finalidade, sem pôr em causa a liberdade económica de que dispõe o contribuinte de poder, dentro dos limites da lei, escolher as formas menos onerosas de tributação.

3 - O combate às práticas fiscais prejudiciais ao nível da UE

Com o aumento da competitividade fiscal internacional¹⁵, tem-se verificado distorções na concorrência que levam os contribuintes a tirar partido dessas vantagens e a praticar operações de planeamento fiscal abusivo, através de “puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica”¹⁶, como é o caso de transferência de sedes para países fiscalmente privilegiados, a divisão artificial de rendimentos, a criação de empresas fictícias, a manipulação de preços e a sobrevalorização das despesas.

Para prevenir tais situações de elisão fiscal, a Comissão Europeia propôs, entre outras medidas, o alargamento da Diretiva relativa às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-membros¹⁷ e da **Diretiva** Sociedades-Mães e Afiliadas para abranger um maior número de empresas com vista a limitar a transferência abusiva de lucros dentro do espaço europeu, bem como apresentou uma proposta de matéria coletável comum *consolidada* do imposto sobre as sociedades a nível da UE, no objetivo de prevenir situações de concorrência fiscal prejudicial (Devereux et al., 2002).

Neste contexto internacional, a UE aprovou várias medidas destinadas a impedir a realização de práticas abusivas de planeamento fiscal. Foi assim que, para combater a concorrência fiscal prejudicial, a Comissão Europeia aprovou o Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas adoptado pelo Conselho Ecofin, em 1 de dezembro de 1997. Embora o Código não seja

¹⁴ Morais, R.D. (2005). *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado: controlled foreign companies, o artigo 60.º do C.I.R.C.*, Publicações Universidade Católica, Porto, p. 193 e ss.

¹⁵ Matthews, S. (2011). What is a “competitive” tax system? in OCDE Taxation Working papers n.º.2. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/5kg3h0vmd4kj-en>

¹⁶ Nabais, J.C. (2010). *Direito Fiscal*, 6.ªed., Almedina, Coimbra, p. 127.

¹⁷ Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-membro para outro, JO L 310 de 25.11.2009, p. 34.

um instrumento juridicamente vinculativo, exige a eliminação de medidas fiscais causadoras de concorrência fiscal prejudicial¹⁸.

Na sequência do Código de Conduta, a Comissão Europeia adotou um plano de boa governação na área fiscal. Em dezembro de 2012, a Comissão Europeia apresentou um plano de ação com várias medidas de combate à fraude e evasão fiscais (Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho)¹⁹, entre as quais a criação de uma plataforma de boa governação na área fiscal²⁰. Em 23 de abril de 2013, a Comissão Europeia instituiu essa Plataforma de Boa Governação em Matéria Fiscal, com vista à criação de um fórum de discussão sobre paraísos fiscais, planeamento fiscal agressivo, dupla (não) tributação e a boa governação em matéria fiscal.

No início de 2011, os Estados-membros adotaram a Diretiva 2011/16/CE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, a qual foi alterada pela Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho, de 8 de dezembro de 2015, e pela Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, na perspetiva de reforçar a troca automática de informações em matéria fiscal com vista a lutar contra a fraude e a evasão fiscal.

Em matéria de planeamento fiscal agressivo, foram aprovadas várias Diretivas Antielisivas, nomeadamente a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016 (Diretiva Antielisão Fiscal I, Diretiva ATAD I), que foi depois complementada pela Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho, de 29 de maio de 2017 (Diretiva ATAD II). Estas Diretivas ATAD I e ATAD II tem em vista a neutralização das assimetrias híbridas, tal como sugerido pela OCDE²¹.

Estas assimetrias híbridas resultam da diferença de qualificação jurídica de um determinado instrumento financeiro ou de uma determinada entidade. Desta diferença resulta a dedução de um pagamento ou de uma despesa em ambos os Estados (“dupla dedução”) ou a dedução de um pagamento num Estado, sem a sua inclusão no outro (“dedução sem inclusão”). Estas assimetrias híbridas acabam por beneficiar as empresas multinacionais que tiram proveito das diferenças de regimes fiscais nos diferentes países.

¹⁸ O Anexo 1 sublinha que o código de conduta é um compromisso político, que não afeta as competências dos Estados-membros, e que contém um conjunto de medidas em matéria de concorrência fiscal.

¹⁹ Plano de ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, Comissão Europeia, COM (2012) 722 final, Bruxelas, 6 de dezembro de 2012.

²⁰ Top News da Comissão Europeia 20 de Abril - 17 de maio de 2013, Comissão Europeia - AGENDA/13/14, 19/04/2013, http://europa.eu/rapid/press-release_AGENDA-13-14_fr.htm; http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_fr.htm

²¹ Albuquerque, M. R. A. (2022). A diretiva antielisão fiscal: do regime anti-híbridos em especial, n°1/2022, CIDEEFF, Lisboa. Disponível em:

https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/CIDEEFF_Monografias_1_15mar2022.pdf

Neste domínio, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já se pronunciou sobre vários casos de planeamento fiscal abusivo. Tal sucedeu, por exemplo, no caso de Lankhorst Hoborst GmbH²², relativo à matéria de subcapitalização, em que foi feito o pagamento de juros da filial alemã à empresa-mãe holandesa, tendo as autoridades fiscais alemãs considerado que os juros pagos à empresa-mãe eram equivalentes a uma distribuição ocultos de lucros e entendeu tributá-los como tal. O TJUE, na apreciação, em sede de reenvio prejudicial, da compatibilidade de uma disposição da lei alemã com o direito comunitário, admitiu uma restrição à liberdade de circulação no caso de risco de evasão fiscal, e entendeu que deviam ser excluídos de benefícios fiscais todos aqueles que recorrem a meios artificiais para contornar a legislação fiscal nacional.

O mesmo sucedeu no caso Cadbury Schweppes²³, em matéria de transferência de lucros de empresas com sede no Reino Unido para as suas filiais estabelecidas noutros Estados com regime fiscal mais favorável. O TJUE considerou a legislação britânica antiabusiva dirigida às empresas britânicas com filiais no estrangeiro e sujeitas a uma taxa reduzida de tributação era considerada compatível com o conceito de liberdade de estabelecimento, uma vez que se destinava a contornar o regime de tributação em vigor no Reino Unido.

Com base nestas decisões, o TJUE acabou por desenvolver uma conceção do abuso de direito comunitário que se aproxima do conceito dos preços de transferência no sentido de que as transações entre empresas associadas devem ser realizadas nas mesmas condições que as que são realizadas entre empresas independentes, devendo uma determinada transação ser excluída de um qualquer benefício fiscal se a operação em causa resultar de uma criação artificialmente.

4. Mecanismos internos de luta contra as práticas fiscais elusivas

Os Estados, conscientes da necessidade de lutar contra certos comportamentos abusivos, adotaram cláusulas antiabuso para impedir a prática de elisão fiscal. As cláusulas, de âmbito geral ou especial, estão previstas para fazer face a certas operações realizadas com abuso das formas jurídicas ou consideradas anormais ou artificiais.

Destacamos aqui a cláusula geral antiabuso (doravante “CGAA”) do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, que é hoje um dos instrumentos principais de combate ao planeamento fiscal abusivo. Foi inicialmente introduzida no artigo 32.º-A do do Código de Processo Tributário (CPT), com o

²² Acórdão TJCE C-324/00, de 12-12-2002.

²³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0196>

Orçamento de Estado para 1999, pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, tendo depois transitado para a LGT, através da Lei n.º 100/99, de 26 de julho.

Foi criada para prevenir o desenvolvimento de negócios que, embora lícitos, tenham em vista contornar as regras fiscais e, desta forma, obter uma vantagem fiscal através de um meio fraudulento ou artificial, sem que se verifique a existência de razões económicas válidas.

Recentemente, o artigo 38.º LGT foi objeto de alterações, em resultado da transposição da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho, acima referido (Diretiva Antielisão Fiscal, designada por Diretiva ATAD I). Com esta aproximação à Diretiva, foram aditados diversos números e modificado o n.º 2, com a finalidade de melhorar a eficácia da CGAA. Desta alteração, não basta fazer a prova de uma redução ou eliminação da carga fiscal, é ainda necessário que seja provada a artificialidade do negócio.

A CGAA acaba por ter uma amplitude maior do que a anterior, na medida em que pode ser aplicada em qualquer tipo de negócio jurídico, independentemente do imposto em causa²⁴, bem como pode ser ativada, em conjugação com o art. 39 da LGT, no caso de simulação de negócio do qual resulta uma vantagem fiscal superior à que teria efetivamente direito se fosse um negócio normal²⁵.

Este dispositivo constitui um instrumento fundamental para combater as situações de elisão fiscal, logo que não seja aplicável uma qualquer norma especial antiabuso em sede de IRC e IRS. Reunidos os elementos que compõem a CGAA, determina-se a ineficácia dos atos praticados pelo contribuinte, atendendo aos meios utilizados (artifíciosos, fraudulentos ou abusivas das normas jurídicas) e ao fim pretendido (redução ou eliminação de impostos).

Para que seja determinado a ineficácia dos atos ou negócios realizados, não basta uma redução ou eliminação da carga fiscal, é ainda necessário que seja provada a anormalidade ou artificialidade do negócio. Não basta uma motivação fiscal, isto é, não pode ser aplicado o n.º 2 do artigo 38.º da LGT só pelo facto de resultar uma vantagem fiscal para o sujeito passivo, é ainda necessário que o negócio seja artificioso ou fraudulento. Depois de verificado todos os elementos da CGAA, o negócio torna-se ineficaz do ponto de vista fiscal.

²⁴ Processo n.º 167/2019-T do Centro de Arbitragem Administrativa [CAAD], 2020, p.37, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

²⁵ Courinha, G. (2004). *A cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, p. 84, 86.

Qualquer construção ou série de construções por meios artificiosos ou fraudulentos que determine a obtenção de uma vantagem fiscal para o contribuinte, em termos de redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto, que o contribuinte não alcançaria se não fosse com o recurso a uma construção ou esquema, são qualificadas de planeamento agressivo, abusivo ou ilícito. Presume-se, por exemplo, abusivo a transferência de rendimento para países fiscalmente mais favoráveis, a requalificação do rendimento com vista a ser menos tributado ou a alteração do beneficiário efetivo para poder beneficiar das vantagens de uma convenção de dupla tributação. O mais difícil é avaliar a vantagem fiscal resultante de esquemas de planeamento fiscal abusivos, sobretudo quando envolve esquemas mais complexos envolvendo vários países.

Para a aplicação da cláusula geral antiabuso, está previsto todo um procedimento no artigo 63.º do CPPT²⁶, a fazer: a) a descrição da construção anormal ou artificial; b) a demonstração de que a construção foi realizada com a finalidade de obtenção de uma certa vantagem fiscal; c) a identificação da realidade económica do negócio; d) a demonstração de que o sujeito passivo participou numa construção fraudulenta. Reunidos estes critérios, a AT deve fundamentar a sua decisão sobre a aplicação da cláusula geral antiabuso²⁷.

Para que seja aplicada a CGAA, deve se verificar um conjunto de elementos. Courinha (2004)²⁸ apresenta cinco elementos, sendo os quatro primeiros elementos cumulativos (elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual e elemento normativo) e, o último, o elemento sancionatório. Caso não sejam confirmados todos estes elementos, deve a atividade ser considerada lícita e verdadeira²⁹. Caso contrário, confirmados todos estes elementos, deve o negócio ser recaracterizado para obrigar o contribuinte ao pagamento do imposto em falta. Esta cláusula geral antiabuso visa assim neutralizar os esquemas artificiais, as empresas de fachada, os contratos artificiais relativos a bens, direitos e serviços, quando realizados com o único propósito de reduzir a base tributável.

Depois da apresentação da cláusula geral, vejamos agora a sua compatibilidade com o Direito da União Europeia. Esta cláusula, bem como as normas específicas destinadas a combater a elisão fiscal são compatíveis com o Direito da União Europeia. Esta compatibilidade resulta do disposto na Diretiva 2015/121/UE, de 27 de janeiro de 2015, que altera a *Diretiva* 90/435/CEE

²⁶ Carvalho, J.F.P. (2005). O Regime Procedimental de Aplicação das Normas AntiAbuso, in *Fiscalidade*, n.º 21.

²⁷ Sanches, J. L. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª edição, p. 164.

²⁸ Courinha, G. (2004). *A cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina.

²⁹ Montero, J.M.L. (2015). Planificación fiscal agresiva, beps y litigiosidad, *Ars Iuris Salmanticensis ESTUDIOS*, Vol. 3, p. 60. Disponível em: <https://revistas.usal.es/cuatro/index.php/ais/article/view/14449/14813>

do Conselho, de 23 de julho, impondo aos Estados-membros a obrigação de combater os esquemas artificiais, reforçando assim a cláusula geral antiabuso do artigo 38 da LGT. A Diretiva 2015/121/UE acabou por obrigar os Estados-membros a rever as cláusulas gerais antiabuso, assegurando a compatibilidade das normas antielisivas com as liberdades fundamentais consagradas pela União Europeia.

A seguir a esta Diretiva 2015/121/EU, surgiram as Diretivas Antielisivas, a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016 (Diretiva ATAD I) e a Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho, de 29 de maio de 2017 (Diretiva ATAD II)³⁰, com vista a neutralizar as assimetrias híbridas, conforme sugerido pela OCDE.

A UE e a OCDE deixam bem claro que as operações ou séries de operações não podem ser consideradas como genuínas quando não apresentam razões económicas válidas ou não for demonstrado a realidade económica do negócio ou, segundo o n.º 2 do artigo 38.º da LGT, foram utilizadas, de forma abusiva, certas formas jurídicas ou o negócio não for considerado genuíno.

5. Conclusão

As empresas têm vindo a utilizar vários tipos de meios para otimizar a sua carga fiscal, sem, contudo, praticar nenhuma fuga ou evasão fiscal, com o objetivo de realizar, de acordo com o princípio da liberdade económica, todo o tipo de atos de evitação dos impostos (*tax avoidance*) sem que, por essa via, estejam a violar as leis fiscais ou a abusar das normas tributárias, mas com a finalidade de pagar menos impostos.

Se, por um lado, as empresas gozam de liberdade económica e, implicitamente, do direito ao planeamento fiscal, que permite aos contribuintes usar os meios legais para reduzirem a sua carga fiscal, não podem, na base deste planeamento fiscal, como uma certa habilidade, manobra ou simulação, escolher, entre as várias soluções, aquela que resulta numa redução abusiva de imposto. As escolhas feitas pelo contribuinte não podem ser consideradas lícitas ou legítimas se o contribuinte adotar um comportamento anormal ou abusivo que resulte no único objetivo de

³⁰ Albuquerque, M.R.A. (2022). A diretiva antielisão fiscal: do regime anti-híbridos em especial, CIDEEFF Monografias, n.º 1/2022, p. 160: “A Diretiva ATAD II procedeu a uma reestruturação da cláusula anti-híbridos outrora prevista no artigo 9.º da Diretiva ATAD I, introduzindo um verdadeiro regime jurídico europeu em matéria de assimetrias híbridas, composto por diferentes normas, especificamente, orientadas para a neutralização dos resultados provocados pelas várias figuras híbridas estudadas no âmbito do Relatório Final sobre a Ação 2 da OCDE”. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/CIDEEFF_Monografias_1_15mar2022.pdf

redução ou anulação do imposto. Este abuso de direito é condenável na base do disposto nas normas antiabuso.

Para combater estas práticas, os Estados, em sintonia como a União Europeia (UE) e em cooperação com a OCDE, têm vindo a adotar todo um conjunto de medidas para tentar impedir e prevenir a prática de esquemas de planeamento fiscal abusivo. Estas medidas pressupõem uma definição do conceito de elisão fiscal em oposição às operações de fraude e evasão fiscal.

Das Diretivas Antielisivas resulta a aplicação de medidas para fazer face a diferentes tipos de assimetria híbrida, proveniente de diferentes qualificações jurídicas em resultado da interação entre diferentes ordenamentos jurídicos, cujos efeitos das assimetrias híbridas consistem em dupla dedução, dedução sem inclusão e créditos fiscais. Estas Diretivas Antielisivas, que constam dos art. 68.º-A a 68.º-D do CIRC, vem assim reforçar as medidas de combate à elisão fiscal.

Além destas medidas, importa destacar a CGAA, que torna ineficácia os negócios em termos fiscais e determina a tributação de acordo com as regras normais, tal como resultaria se fosse uma atividade económica normal sem recurso a um esquema fraudulento. Acresce à CGAA, todas as outras normas especiais antiabuso, que são de extrema importância para o cumprimento das normas fiscais nas várias categorias de impostos e para o objetivo do combate à fraude e evasão fiscal.

De todas estas medidas, resta saber se, face à complexidade das construções realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não são realizadas por razões económicas válidas que reflitam a substância económica, os instrumentos jurídicos atualmente em vigor são suficientemente eficazes para impedir as práticas fiscais agressivas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

Albuquerque, M.R.A. (2022). A diretiva antielisão fiscal: do regime anti-híbridos em especial, CIDEEFF Monografias, n.º 1/2022. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/CIDEEFF_Monografias_1_15mar2022.pdf

Beghin, M. (2008). I 'complementari' concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale (nota a Comm.trib. reg. di Venezia, sez. XIV, n.32/2007), in *Rivista di diritto tributario*, n.º 4.

Corrado, L.R. (2010). Elusione tributaria, abuso del diritto comunitario e inapplicabilità delle sanzioni amministrative, *Rivista di diritto tributario*, n.º 5.

Courinha, G. (2004). A cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão. Coimbra: Almedina.

- Cotero, J.J.G. (2013). La cláusula general antielusiva en materia tributaria, *Revista Puntos Finos*. Cf. http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2013_220-A12.pdf
- Cremona, G. (2006). *L'elusione fiscale. Evoluzione della normativa, prevenzione del fenomeno e prassi ministeriale*, Editora II Sole 24 Ore.
- Gomes, N.S. (2000). *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal (Lições)*, Editora Rei dos Livros.
- Gómez, J.J. (2013). La cláusula general antielusiva en materia tributaria, *Revista Puntos Finos*.
- Morais, R.D. (2005). *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado: controlled foreign companies, o artigo 60.º do C.I.R.C*, Universidade Católica, Porto.
- Marta, E. (2001). *Elusión Fiscal: La Experiencia de España*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 404.
- Matthews, S. (2011). What is a “competitive” tax system? in *OCDE Taxation Working papers n.º 2*. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/5kg3h0vmd4kj-en>
- Montero, J.M.L. (2015). *Planificación fiscal agresiva, beps y litigiosidad*, *Ars Iuris Salmanticensis ESTUDIOS*, Vol. 3. Disponível em: <https://revistas.usal.es/cuatro/index.php/ais/article/view/14449/14813>
- Morais, R.D. (2006). *Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados*, *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. 3. Disponível em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2006/ano-66-vol-iii-dez-2006/doutrina/rui-duarte-morais-paraissos-fiscais-e-regimes-fiscais-privilegiados/>
- Nabais, J.C. (2010). *Direito Fiscal*, 6.ª ed., Almedina, Coimbra.
- Novoa, C.G. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, ed. Marcial Pons, Madrid.
- Palumbo, G. (2012). *Elusione fiscale e abuso del diritto. L'aggiramento degli obblighi impositivi tra legittimo risparmio ed evasione fiscale*, *Cesi Professionale*.
- Pires, M. (2008). *Direito Fiscal – Apontamentos*, 3ª ed., Almedina, Coimbra.
- Piro, D. (2006). *L'elusione fiscale*, *Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle Finanze*, n.º 1. Cf.: <http://www.rivista.ssef.it/site.php?page=20051220102305716&edition=2006-05-01>
- Pistone, P. (2007). *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva (nota a Corte di Giustizia Ce, Grande Sezione, causa C-255/02/2006)*, *Rivista di diritto tributario*, n.º 1.
- Rosembuj, T. (2001). *Derecho Fiscal Internacional*, El Fisco, Barcelona.
- Sanches, J. L. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª edição.
- Xavier, A. (1993). *Direito Tributário Internacional*, Almedina.