



II Congresso Direito Fiscal

11 Outubro 2011

Evasão, Elisão e Planeamento.

As normas anti-abuso

Gustavo Lopes Courinha

FDL

Evasão Fiscal *lato sensu* - Modalidades

(**A**) Incumprimento das obrigações fiscais, por **não pagamento** – prescrição ou caducidade, falta de bens penhoráveis.

□ Não tem, por regra, associadas sanções penais/contra-ordenacionais, excepto *Abuso de Confiança Fiscal* e *Frustração de Créditos Tributários* (por dissipação culposa de bens).

(**B**) **Qualificação contratual errada** – art. 36.º/n.º 4 LGT (poder de re-qualificação imediata – *nomen iuris* não vincula a Adm. Fiscal). Ex.: cedência de gozo de imóvel com remuneração, enquanto comodato – ISEL e IRS; doação com contra-prestação sinalagmática – ISEL e IRS.

Evasão Fiscal *lato sensu* - Modalidades

(C) Evasão Fiscal *proprio sensu* – Verifica-se um facto tributário, mas oculta-se o mesmo da Administração Fiscal.

□ Tem como situação prototípica a simulação, que pode definir-se quanto:

- à natureza (contrato de doação, com transferência oculta de um valor remuneratório – IVA e/ou IMT);
- ao objecto (facturas falsas – IVA e IRC, aquisições/vendas não concretizadas de bens móveis ou imóveis - IRC);
- ao sujeito (A vende X a B, mas é C que, sem título para o efeito, utiliza em seu proveito o bem) [\neq Interposição real de pessoas]; ou
- ao valor (conluio de preço).

Evasão Fiscal *lato sensu* - Modalidades

(C) Evasão Fiscal *stricto sensu*

- ❑ Art. 39.º/n.º 2 LGT (intervenção Tribunal para negócios simulados em documentos autênticos), excepto quanto à simulação de preço – doutrina do STA a excepcionar, permitindo correcções aritméticas imediatas, mesmo fora do art. 63.º CIRC (preços de transferência) e do art. 64.º CIRC (correcções ao valor da transmissão de imóveis).
- ❑ Associadas, normalmente, sanções penais/contrordenacionais – v.g. crime de *Fraude Fiscal*.
- ❑ Doutrinas de equiparação com fenómeno elisivo – *Abus de droit* (França e Bélgica), entretanto abandonadas.

Evasão Fiscal *lato sensu* - Modalidades

- ❑ **(D) Elisão Fiscal/Planeamento Abusivo *versus* Planeamento Fiscal lícito/Prevenção Fiscal/Gestão Fiscal** – Normas Anti-Abuso enquanto “pedras de toque” na distinção entre estes conceitos.
- ❑ ***Elisão Fiscal*** (primeira abordagem) – situação jurídica de aproveitamento, fiscalmente motivado, das falhas não intencionais de regulação fiscal, com vista à obtenção – reprovada pelo Sistema Fiscal – de vantagens fiscais, por meio de negócios abusivos.
- ❑ ***Planeamento Fiscal lícito*** nos casos restantes em que esteja ausente qualquer destas circunstâncias – conceito negativo.

Reacção normativa

Normas Anti-Abuso

- ❑ Sistema fiscal nacional, enquanto sistema misto, composto de diversas modalidades de regras anti-elisivas (Cláusula Geral, Sectoriais, Especiais).
- ❑ Proximidade entre CGAA e Normas Sectoriais Anti-Abuso (art. 73.º/n.º 10 CIRC; art. 75.º/n.º 2 CIRC; art. 87.º/n.º 6/al. a) CIRC).
- ❑ O papel do art. 11.º/n.º 3 LGT (referência ao revogado art. 25.º/n.º 3 da LGT espanhola) – a estrutura económica dos negócios. Nesse sentido, também artigo 49.º/n.º 10 CIRC).

Normas Especiais Anti-Abuso – caract.

- ❑ Diferenças CGAA face às Normas Especiais Anti-Abuso – estrutura (dinâmica e preventiva) e procedimento (especial, de efeito suspensivo e susceptível de recurso contencioso autónomo).
- ❑ O seu quantitativo fixa-se quase na meia centena, tendo o número sofrido um paradoxal aumento desde a CGAA.
- ❑ São casuísticas (para um caso claramente identificado), estáticas (não flexíveis), e reactivas (operam *a posteriori*).
- ❑ Podem ser – consoante o seu tipo – indiciadoras de pretensão de plenitude na tributação (art. 2.º/n.º 2 e n.º 3/al. b)/proémio CIRS) ou negativamente delimitadoras das zonas de tributação (Várias sub-alíneas [ex.: sub-al. 9]do art. 2.º/n.º 3/al. b)).

Normas Especiais Anti-Abuso – caract.

❑ Desproporcionais – Art. 112.º/n.º 4 CIMI (taxa de IMI de 5% para imóveis detidos por *off-shores* --» 2%»5%»2%»5%); Art. 52.º/n.º 8 CIRC (mudança objecto social – ponderação pelo n.º 9); Art. 23.º/n.º 5 CIRC; Art. 16.º/n.º 5 CIRS (*trailing tax* - prorrogação da qualidade de residente por 4 anos, mesmo que com dupla nacionalidade); Art. 83.º CIRC (*exit tax* - ficção de liquidação sem eliminação da dupla tributação).

❑ Desadequadas – Art. 52.º/n.º 8 CIRC (alteração da detenção do capital social em mais de 50%), Art. 36.º/n.º 3/al. a), c) e d) CIRC (inadmissibilidade de provisões para créditos de cobrança duvidosa sobre entidades públicas ou existência de relações especiais).

Normas Especiais Anti-Abuso – caract.

□ Anti-sistemáticas – a proliferação de normas especiais anti-abuso:

- oculta o propósito do legislador;
- dificulta a tarefa do intérprete na identificação dos princípios fundamentais do sistema;
- pode ser contrária às imposições comunitárias em matéria de liberdades económicas e proibição de discriminação.

□ Exs.: Art. 45.º/n.º 3 CIRC (saldo negativo menos-valias por 50% [justificação histórica]), Art. 23.º/n.ºs 3, 4 e 5 CIRC (Excepções várias à regra da dedução de custos), Art. 5.º/n.º 5 CIRS (Tributação do juro decorrido [lavagem dos cupões]), *Black list* nacional - Chipre.

Cláusula Geral Anti-Abuso

❑ Composta por 4 requisitos materiais:

❑ **elemento meio** – os meios devem ser de i) livre opção do contribuinte, mas ii) abusivos (i.e. desfuncionalizados ou arrevesados face à sua causa jurídica) – negócios atípicos podem ser abusivos ?

Exemplo a discutir: C pretende adquirir imóvel X objecto de contrato *leasing* entre A (locador financeiro)-B (locatário) – revogação + novo contrato; cumprimento antecipado por B; cessão posição contratual B»C);

❑ **elemento resultado** – obtenção de i) uma vantagem fiscal (poupança fiscal por comparação com a via normal tributada) e, simultaneamente, de ii) um resultado económico equivalente àquele que resultaria da via tributada;

Cláusula Geral Anti-Abuso

- ❑ **elemento intelectual (motivacional/intencional)**
– os meios devem ser primariamente dirigidos à obtenção de uma vantagem fiscal, i.e. deve tratar-se de uma *tax driven operation* – não confundir motivação com divergência vontade-declaração (não há simulação);
- ❑ **elemento normativo** – o Sistema Fiscal, considerado no seu todo (ou no sector de tributação em que ocorreu a estrutura elisiva), deverá repudiar o resultado obtido. Tal exige i) uma tipicidade aberta na elaboração das normas, ii) que o legislador tenha adoptado uma postura de neutralidade no tratamento fiscal ou, pelo menos, iii) uma não neutralidade não premeditada e uma pretensão de plenitude na tributação. Dicutir caso IMT/IRS acções de sociedade imobiliária vs. quotas.

Cláusula Geral Anti-Abuso

□ **estatução/sanção** – a aplicação da Cláusula Geral opera por via da desconsideração ou inoponibilidade à Administração Fiscal da estrutura adoptada pelo contribuinte.

- Os efeitos civis mantêm-se.
- Os efeitos tributários não elisivos mantêm-se (ISelo, IMT, emolumentos notariais pagos, etc...).
- O objectivo fiscal pretendido pelo contribuinte é neutralizado, repondo-se a i) tributação que ocorreria acaso a ii) estrutura elisiva não tivesse sido adoptada, em particular o recurso à identificação da iii) via normal de prossecução de um dado fim económico.
- i), ii) e iii) a demonstrar pela Administração.

FIM