

TESE DE MESTRADO

O REGIME DA COMUNICAÇÃO PRÉVIA NO COMBATE AO PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO

Mestranda: Mariana Rocha Neves

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Glória Teixeira

Abstract

This paper examines the consequences of the disclosure rule regime, introduced in Portugal by the Decree-Law no 29/2008, February, 25, in the context of the fight against aggressive tax planning.

The purpose of this study is to analyse the background, characteristics and main tax questions arising from the disclosure rule regime. Moreover, this study aims to determine if the fight against the tax planning justifies or not a specific anti-avoidance rule, which may be considered aggressive. This study also presents a comparative analysis of this specific anti-avoidance rule, with the same rule in force in the United Kingdom, which has strongly inspired the Portuguese law.

Focusing on the critical analysis of the disclosure rules regime, this paper identifies the main questions raised by its rules, evaluates its advantages and disadvantages and concludes on the efficiency, accuracy and transparency of this specific anti-avoidance rule. Besides that, this paper analyses the compatibility of the disclosure rule regime with the professional secrecy.

Based on the analysis performed, we may conclude that the disclosure rule regime has a lot of weaknesses. The intensive analysis undertaken uncovers notorious failures of accuracy and precision and demonstrates lack of reasonableness as thoughtfulness that populates the legislation created by the Portuguese legislator. However, we may also conclude that with the deserved corrections, this regime will represent (as actually represents) a useful instrument to the Tax Authorities in the fight against abusive tax planning. Only by assuming a position equally aggressive, at least until now, the Tax Authorities may try to restore the tax system integrity, the fair distribution of taxes and the purity of the economic activity.

Resumo

Esta tese tem como objecto o regime da comunicação prévia, introduzido em Portugal pelo Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro, e insere-se no âmbito do combate ao planeamento fiscal abusivo.

O objecto do presente estudo é examinar o contexto, as características e as principais questões fiscais que originaram e decorrem do regime da comunicação prévia e questionar se o combate ao planeamento fiscal abusivo justifica ou não uma disposição especial anti-abuso que poderá também ela ser considerada abusiva. Este estudo realiza ainda uma análise comparada desta medida especial anti-abuso, com medida idêntica no Reino Unido, país cuja Lei inspirou de forma mais expressiva a Lei Portuguesa.

Este estudo centra-se na análise crítica do regime da comunicação prévia e identifica as principais questões suscitadas pelas suas regras, avalia as suas vantagens e fragilidades e retira conclusões sobre a eficácia, clareza e o rigor desta medida anti-abuso. Além disso, este estudo analisa a compatibilização do regime da comunicação prévia, com o segredo profissional.

Neste estudo conclui-se que é verdade que o regime da comunicação prévia, apresenta as mais diversas debilidades, devido, essencialmente, ao legislador Português, que vão desde falhas notórias de rigor e precisão, à falta de razoabilidade e ponderação, e que foram aqui, deveras, analisadas. Todavia, conclui-se também que este regime, recebendo as merecidas correcções, representará, como actualmente representa, um mecanismo de grande utilidade para a Administração Fiscal, no combate ao planeamento fiscal abusivo, que só assumindo uma posição igualmente agressiva, poderá, pelo menos para já, tentar repor a integridade do sistema fiscal, a justa distribuição do encargo tributário e a pureza da actividade económica.

Índice Geral

Introdução	6
Capítulo I – Enquadramento do regime da comunicação prévia no âmbito do planeamento fiscal abusivo	7
1 O planeamento fiscal ao longo dos tempos	7
2 Os esquemas ou actuações fiscais: características	9
3 As medidas de combate ao planeamento fiscal tomadas pelos Estados	11
4 As medidas anti-abuso do sistema fiscal português	14
Capítulo II – O regime da comunicação prévia numa perspectiva internacional	16
1 Considerações gerais	17
2 Experiência recente no Reino Unido	17
2.1 Intervenção legislativa	17
2.2 Intervenção administrativa	19
Capítulo III – O regime fiscal da comunicação prévia	21
1 Considerações gerais	21
2 As principais questões suscitadas pelas novas regras	25
2.1 Configuração do esquema ou actuação tendentes à criação de vantagens fiscais	26
2.2 Esquemas que implicam participação de entidades total ou parcialmente isentas	29
2.3 Sentido da cláusula de exclusão ou limitação de responsabilidade .	33
2.4 Definição de esquemas em curso de realização	35
Capítulo IV – Das vantagens e das fragilidades do regime da comunicação prévia	37
1 Considerações gerais	37
1.1 Vantagens decorrente da introdução do regime da comunicação prévia	37
1.2 Fragilidades do regime da comunicação prévia	39
1.2.1 Cria custos administrativos de cumprimento para os agentes económicos	39
1.2.2 Cria um novo tipo de regulação que se sobrepõe aos modelos já existentes	40

1.2.3 Amplitude do regime põe em causa o planeamento fiscal não agressivo (ou legítimo) e os objectivos dos regimes excepcionais ou especiais de tributação legalmente consagrada	43
1.2.4 Obstáculo ao investimento estrangeiro	43
1.2.5 Não identificação do utilizador do esquema ou actuação fiscal	44
2 Balanço sobre o regime da comunicação prévia	45
Capítulo V – O regime fiscal do regime da comunicação prévia e o sigilo profissional.....	47
1 Considerações gerais	47
Conclusões	50
Bibliografia	52

O regime da comunicação prévia no combate ao planeamento fiscal abusivo

Introdução

O estudo que ora se inicia tem por base a publicação do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro, que estabelece medidas de natureza preventiva de combate ao planeamento fiscal abusivo.

Este diploma insere-se num contexto internacional de reforço dos mecanismos de combate à erosão da base tributável, e consequentemente, de minimização dos efeitos que determinadas técnicas de planeamento fiscal têm nos orçamentos dos Estados.

As normas específicas anti-abuso não são uma novidade no ordenamento jurídico tributário português, porém a introdução do regime da comunicação prévia levantou especial celeuma junto dos intermediários fiscais, não só pela falta de rigor do diploma na determinação das operações consideradas abusivas, mas também pelo ónus que sobre eles passou a recair.

De facto, com este regime o legislador inverteu por completo a anterior relação jurídico-tributária estabelecida entre a Administração Fiscal e o sujeito passivo de imposto, passando a gestão fiscal da esfera da primeira para a esfera do segundo: o contribuinte passou a ter deveres de comunicação e o Estado passou a ter uma intervenção meramente subsidiária, cuja função principal passou a ser o mero controlo da legalidade das opções do sujeito passivo.

Assim, se é verdade que este regime, veio permitir que a Administração Fiscal passasse a ter acesso a informação privilegiada, a alcançar um efeito dissuasor do planeamento fiscal agressivo e a reforçar a transparência da actividade tributária, também é verdade, que este diploma veio comprometer o direito subjectivo do contribuinte ao negócio menos oneroso, a sua segurança jurídica, e passou a impor ao contribuinte mais custos com obrigações declarativas acessórias.

Por sua vez, é igualmente relevante o conflito de deveres que este diploma promove entre o dever de comunicação e o dever de segredo profissional inerente a alguns dos intermediários fiscais abrangidos por este diploma.

Ora, é toda esta problemática que o regime da comunicação prévia acarreta, que será analisada criticamente neste estudo, opinando-se sobre o impacto da introdução deste tipo de norma anti-abuso no sistema fiscal português, sem esquecer o contexto internacional em que se insere.

Capítulo I – Enquadramento do regime da comunicação prévia no âmbito do planeamento fiscal abusivo

1 O planeamento fiscal ao longo dos tempos

Desde sempre o homem procurou descobrir novas formas de redução da sua carga fiscal. De facto, é já longa a história dos expedientes utilizados pelos contribuintes para obterem poupanças fiscais, através de todo o tipo de transacções com pouca ou nenhuma substância económica.

Na Roma Antiga, os agricultores de pequenas quintas conseguiam evitar o pagamento de impostos sobre as terras através da transferência dessas mesmas terras para um chefe militar ou para um grande proprietário de terras vizinhas. O agricultor mantinha-se assim, ligado à mesma terra, vivia na mesma casa, cultivava os mesmos terrenos e usava os mesmos animais, apenas a configuração do imposto mudava: a transferência das terras tinha então como objectivo único a poupança fiscal do pequeno contribuinte romano que passaria agora a lidar com o novo senhor das terras.¹

Mais tarde, na Idade Média, na Síria, no Egipto e noutros países do mundo islâmico, a obtenção de vantagens fiscais passou essencialmente pela islamização: as novas populações nativas conquistadas podiam evitar os impostos sobre o território caso se convertessem ao islamismo – se esta medida foi uma vitória para a islamização, o mesmo não se poderá dizer dos colectores fiscais, que com as conversões em massa das populações nativas ao islamismo perderam grandes maquinas de impostos.²

Durante a primeira metade do século XIX, em Charleston, Carolina do Sul, E.U.A., a obtenção de vantagens fiscais, chegou ao ponto de determinar a arquitectura das casas: os impostos sobre imóveis eram baseados não no valor da casa ou no valor de qualquer outra estrutura situada no lote, mas nos metros do terreno que confrontavam directamente a rua. Nesta medida, o planeamento fiscal determinou que as casas fossem construídas em lotes profundos e muito estreitos quando confrontavam com a rua. Assim, uma casa típica construída na primeira metade do século XIX, em Charleston,

¹ Adams, For Good and Evil: *The impact of taxes on the course of civilization*, London and New York: Madison Books, 1994, pp. 113-114.

² Adams, For Good and Evil: *The impact of taxes on the course of civilization*, London and New York: Madison Books, 1994, p. 132.

podia ter 3 metros de largura, mas 25 ou mesmo 35 metros de profundidade. Hoje, muitas destas casas ainda existem, marcadas pelo planeamento fiscal.

Estas curiosidades não são isentas de interesse, pelo contrário muito relevam, pois demonstram até que ponto pode ir a imaginação humana no que a planeamento fiscal diz respeito, e que as técnicas de poupança fiscal, jamais podem ser subestimadas. De facto, se já nos inícios da civilização o planeamento fiscal levou à mudança dos senhores das terras, à conversão religiosa e à modificação arquitectónica das casas, pense-se agora nos séculos XX e XXI, em que a crescente integração dos mercados, a liberalização financeira, a inovação tecnológica, o acesso a um mercado global e a novos produtos financeiros, em tudo promovem a sofisticação e a troca de informação sobre estas técnicas.

Só que esta evolução/globalização se por um lado se revelou generosa com a criação de riqueza e com o aumento da escolha pelo consumidor, já o revés da medalha é negro, abrindo-se portas para novas técnicas de planeamento fiscal abusivo que envolvem a utilização despudorada de complexos produtos financeiros, esquemas de arbitragem tributária e centros financeiros *offshores*.³

Assim, este ambiente de globalização forçou as empresas a tornarem-se mais competitivas e a explorarem de forma intensa o meio de manterem os seus mercados, o que passa inevitavelmente pela melhoria da qualidade dos produtos, mas também pela redução dos custos existentes, nomeadamente os gastos fiscais.

É neste contexto que, a carga fiscal passa a consistir num custo preponderante em qualquer empresa, e, conseqüentemente, um alvo privilegiado a abater pelos gestores ou administradores que procuram obter melhores resultados financeiros e que são aliciados a adoptar operações ou transacções, cada vez mais complexas, de planeamento fiscal.⁴

De facto, estudos indicam que os impostos são um dos cinco custos mais significativos a considerar numa empresa, sendo que para alguns gestores, os impostos assumem mesmo o terceiro lugar dos custos mais relevantes.⁵

³ Owens, Jeffrey, *Abusive tax shelters: weapons of tax destruction?*, Tax Notes International, 5 de Dezembro, 2005, pp. 873-876.

⁴ Silva, Fernando Castro e Neves, Cassiano Tiago, *Planeamento fiscal abusivo; controlo fiscal; normas anti-abuso*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, nº3, 2008, p. 121.

⁵ Owens, Jeffrey, *Abusive tax shelters: weapons of tax destruction?*, Tax Notes International, 5 de Dezembro, 2005, p. 873.

Com efeito, foi assim que nos anos 90, o planeamento fiscal proliferou e se converteu num produto comercializado, nomeadamente através do designado abrigo fiscal (*tax shelter*). É este o monstro que as Administrações Fiscais procuram combater, lançando mão de todos os mecanismos legais ao seu dispor, como sucedeu com a legislação do regime da comunicação prévia.

2 Os esquemas ou actuações fiscais: características

Em linhas gerais, o termo anglo-saxónico *tax shelter* pretende compreender transacções complexas com pouca ou nenhuma substância económica destinadas simplesmente a alcançar uma vantagem fiscal, que apesar de afigurar-se permitida à luz de uma interpretação literal da lei fiscal aplicável, não estava incluída nas intenções originais do legislador.⁶

Existem assim, determinadas características que identificam este tipo de esquemas ou actuações abusivos, designadamente:

- A inexistência (ou quase inexistência) de substância ou justificação económica para a operação;
- A utilização nas estruturas de entidades terceiras que se revelam indiferentes ao resultado da operação (muitas vezes instituições financeiras);
- A conclusão de operações que exploram disparidades entre diferentes regimes fiscais (*cross-border tax arbitrage*) ou entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal;
- A existência de uma cláusula de confidencialidade do promotor; e
- A remuneração do promotor ser estabelecida com base na percentagem de poupança do imposto final.⁷

Os esquemas ou actuações fiscais caracterizam-se ainda por se socorrerem de cinco técnicas básicas para a redução da sua carga fiscal⁸, conforme abaixo descritas:

⁶ Silva, Fernando Castro e Neves, Cassiano Tiago, *Planeamento fiscal abusivo; controlo fiscal; normas anti-abuso*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, nº3, 2008, p. 172.

⁷ Owens, Jeffrey, *Abusive tax shelters: weapons of tax destruction?*, Tax Notes International, 5 de Dezembro, 2005, p. 874.

⁸ Graetz and Schenk, *Federal Income Taxation, Principles and Policies*, pp. 388-390 e Klein, Bankman e Shaviro, *Federal Income Taxation* (12th edition), Gaithersburg and New York: Aspen law and business, 2000, p. 662.

- Alocação de rendimentos – envolvem a estruturação das transacções de forma a assegurar que o rendimento, as deduções, ou os créditos são alocados da forma mais eficiente em termos fiscais. Regra geral, tal significa que as deduções e os créditos são alocados às empresas que têm lucro e prejuízo respectivamente. Esta técnica tem implicações especiais em sede de preços de transferência.
- Isenções – envolvem esquemas em que se tem em vista o aproveitamento da Lei para obter o maior número de rendimentos não sujeitos a imposto.
- Diferimento – consiste em adiar a tributação de rendimentos e incorrer em gastos que são presentemente dedutíveis. O retorno do investimento é obtido em anos futuros. A vantagem fiscal decorre do uso de fundos, que de outra forma seriam pagos no período em que foi efectuado o diferimento.
- Conversão – conversão de rendimentos sujeitos a taxa geral de imposto em rendimentos com regime fiscal mais favorável.
- Empréstimo – envolve o uso de fundos emprestados com o objectivo de aumentar os gastos fiscalmente aceites. A combinação do empréstimo com a isenção, conversão ou diferimento é muitas vezes denominada de arbitragem tributária. A arbitragem tributária implica incorrer em gastos dedutíveis para gerar um rendimento fiscalmente favorável, ou seja, criar uma perda fiscal superior a qualquer perda económica.

Ora, são estas características que preenchem o conceito de esquemas ou actuações, previsto no artigo 3º do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro e são estes esquemas ou actuações que este regime visa combater: *“o presente decreto-lei estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo”*. Ainda que, apenas exista obrigação de comunicação naqueles que reconduzam a uma das *facti species*, previstas no artigo 4º do DL e que serão melhor analisadas *infra*.

Com efeito, os esquemas ou actuações mais não são que abrigos fiscais (*tax shelters*), as características são idênticas e as técnicas as mesmas.

Assim, o regime da comunicação prévia surge na senda da proliferação dos abrigos fiscais e no seu combate. Esta proliferação ocorreu porque se, por um lado, aumentou a sua oferta (através de intermediários fiscais), por outro aumentou também a sua procura (por parte dos contribuintes)⁹. O mercado passou a funcionar no seu melhor ou, talvez, no seu pior: a procura cresceu e os vendedores não só responderam a este apelo como estimularam a procura.

Com a chegada dos dias dos esquemas fiscais vendidos em massa (*mass-marketed schemes*), não restou alternativa aos governos que adoptar uma postura igualmente agressiva, ainda que questionável do ponto de vista do Estado de Direito.

3 As medidas de combate ao planeamento fiscal tomadas pelos Estados

Os esquemas ou actuações fiscais passaram a constituir armas de destruição massiça: contribuem fortemente para a erosão da base tributária¹⁰, debilitam a integridade do sistema fiscal¹¹, provocam uma injusta distribuição do encargo fiscal, exploram as convenções sobre dupla tributação e distorcem a actividade económica.

Dados os efeitos devastadores desta arma, os governos, essencialmente dos países desenvolvidos, têm-se desdobrado na tentativa de apurar os melhores mecanismos, capazes de evitar a elisão da sua receita tributária. Nestes termos, podemos distinguir diferentes tipos de acções tomadas pelos governos, conforme abaixo descritas:

- Acções unilaterais – em termos genéricos, estas acções caracterizam-se por serem exclusivamente assumidas pela Administração Fiscal de um Estado e por terem um carácter retrospectivo ou prospectivo. As acções unilaterais

⁹ Em Janeiro de 2009, um programa do Centro Internacional de Política em Washington, o *Global Financial Integrity* (GFI), publicou um relatório sobre os fluxos financeiros ilícitos originários de países em vias de desenvolvimento. Neste relatório estimou-se que em 2006, os países em vias de desenvolvimento perderam um montante estimado de 858,6 biliões de USD a 1.06 triliões de USD em fluxos financeiros ilícitos. Segundo o mesmo estudo, a perda em 2002 era estimada entre 372 biliões de USD a 435 biliões de USD, o que demonstra um claro crescimento dos fluxos financeiros ilícitos de 2002 para 2006. Finalmente, o mesmo estudo refere que a existência de fluxos financeiros ilícitos na Europa também cresceu durante o período de estudo de 2002 a 2006, o que justifica a preocupação dos governos nesta matéria.

¹⁰ Para melhor entender a dimensão desta questão, citamos Charles Rossotti, ex-comissário das autoridades fiscais norte-americanas, que afirmou o seguinte: “*Poder-se-ia dar a todos os contribuintes o dobro do reembolso que normalmente recebem, se se cobrassem todos os impostos devidos*”.

¹¹ A verdade é que a utilização de esquemas ou actuações fiscais normalmente é mais acessível aos contribuintes com uma maior capacidade económica, uma vez que podem pagar aos consultores fiscais e obter vantagens fiscais mais compensatórias, colocando em causa a própria integridade do sistema fiscal.

retrospectivas têm como alvo sancionar os esquemas ou actuações fiscais já utilizados, pelo que normalmente, assentam na realização de inspecções fiscais aos contribuintes. Todavia, apesar da importância deste meio como forma de fiscalização dos contribuintes, este acarreta também diversos inconvenientes. Assim, um dos inconvenientes mais relevantes das inspecções fiscais efectuadas pelas Administrações Fiscais, trata-se da onerosidade dos recursos, tanto humanos como financeiros, dedicados à investigação e, caso necessário, à litigância. Por outro lado, a morosidade do processo de inspecção e de detecção de esquemas ou actuações fiscais leva a que, no entanto, muitos esquemas fiscais consigam passar pelas malhas do sistema ou mesmo evoluam para formas ainda desconhecidas até à conclusão da inspecção. Finalmente, descobrir um esquema fiscal, durante um processo de inspecção, é quase como encontrar uma agulha num palheiro, visto que estes esquemas são criados tendo como um dos objectivos principais manterem-se o maior tempo possível indetectados pelas Autoridades Fiscais. Saliente-se ainda que quando a Administração Fiscal detecta a utilização de um esquema fiscal por parte de um contribuinte, o pagamento dos juros e coimas pode ser compensatório face à vantagem fiscal retirada, tanto mais que o esquema fiscal pode ter sido utilizado em anos já caducados.¹² Atendendo aos inconvenientes apresentados, os governos estão a deslocar-se da tradicional aproximação reactiva (essencialmente baseada em inspecções fiscais) para uma aproximação mais proactiva, direccionada para os utilizadores e para os promotores dos esquemas ou actuações fiscais. Esta aproximação proactiva foi inicialmente adoptada nos EUA: as autoridades fiscais norte-americanas (*IRS*)¹³ conseguiram forçar as sociedades de advogados e os demais consultores fiscais a comunicar a identidade dos investidores de esquemas ou actuações fiscais, através de regimes de comunicação prévia (*advanced disclosure rules*) e passaram a seguir as empresas que prestaram aconselhamento legal nesta matéria. Posteriormente,

¹² Em Portugal, regra geral, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. A este respeito ver artigo 45º da Lei Geral Tributária.

¹³ As autoridades fiscais norte-americanas são também conhecidas por *IRS – Internal Revenue Service*.

muitos outros países adoptaram a aproximação proactiva dos EUA, nomeadamente a Austrália, o Canadá, o Reino Unido e Portugal, ainda que cada país possua as suas especificidades.

- Acções bilaterais – estas acções caracterizam-se, no essencial, e como o próprio nome indica, por serem assumidas pelas Administrações Fiscais de dois Estados, que cooperam entre si. Actualmente, os países da OCDE, que têm celebrado entre si convenções para evitar dupla tributação internacional, seguindo o modelo de convenção da OCDE, prosseguem uma política de troca de informação, sobre os esquemas ou actuações fiscais que detectam. Aliás é este o motivo pelo qual, na maioria dos casos, estes instrumentos de direito internacional incluem um artigo referente à troca de informações.¹⁴ Ao mesmo tempo tem-se intensificado o diálogo entre os países da OCDE e os centros financeiros *offshores* tendo em vista o melhoramento da transparência das operações que ocorrem nestes centros e possibilitar a troca de informações no combate ao uso abusivo de esquemas ou actuações fiscais.
- Acções multilaterais – estas acções caracterizam-se por serem assumidas pelas Administrações Fiscais de mais de dois Estados, que cooperam entre si, podendo concentrar-se em grupos regionais. Entre estes grupos destacam-se o grupo dos países membros da OCDE, o grupo das administrações fiscais da área do Pacífico, i.e., a PATA (*Pacific Area Tax Administrations*) e o centro internacional da área do planeamento fiscal, i.e., o JITSIC (*Joint International Tax Shelter Informations Centre*)¹⁵, que junta países como a Austrália, o Canadá, o Reino Unido e os EUA e que tem como objectivo identificar, desenvolver e partilhar informação em tempo real sobre transacções de planeamento fiscal consideradas abusivas e como tal apoiar e complementar as iniciativas que cada um destes países desenvolve no seu

¹⁴ O artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação internacional, consiste no artigo modelo aplicável à troca de informações. Não obstante, nas Convenções celebradas entre os Estados o número correspondente a este artigo pode variar.

¹⁵ O sucesso do JITSIC pode ser avaliado pela abertura do seu segundo escritório, pela entrada do Japão no grupo e pela ampliação das suas actividades.

próprio território¹⁶. Por sua vez, recentemente, a OCDE criou ainda um grupo para elaborar uma lista de esquemas ou actuações fiscais abusivos e trocar experiências sobre as medidas eficazes para evitar a sua propagação.

Com efeito, muito embora o Estado Português tenha desenvolvido acções unilaterais, bilaterais (convenções de dupla tributação) e multilaterais (pertença à OCDE), para combater a utilização de esquemas ou actuações fiscais abusivos é no âmbito das primeiras (unilaterais), em concreto as de carácter proactivo, que se insere o DL n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro.¹⁷

Sucedendo que, esta medida anti-abuso não surge isolada no ordenamento jurídico-fiscal português, aliás, diferentemente de alguns países que adoptam apenas uma disposição geral anti-abuso, aplicável a uma pluralidade de factos ou sujeitos passivos, ou de outros que optam por disposições especiais, Portugal adoptou uma combinação de disposições gerais e especiais anti-abuso, procurando colmatar qualquer lacuna ou leitura enviesada da lei.¹⁸

4 As medidas anti-abuso do sistema fiscal português

Em Portugal, as medidas anti-abuso enquanto disposições gerais concretizam-se na cláusula geral anti-abuso da Lei Geral Tributária (artigos 38.º e 39.º), por sua vez enquanto disposições especiais, concretizam-se através dos Códigos fiscais como sucede com o regime fiscal dos preços de transferência, das correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, da subcapitalização e dos regimes de

¹⁶ No mesmo sentido as administrações de dez países (Alemanha, Austrália, Canadá, China, Coreia do Sul, EUA, França, Índia, Japão e Reino Unido) criaram um grupo denominado *Leeds Castle*, no âmbito do qual acordaram em reunir regularmente para considerar e discutir temas globais e nacionais da administração tributária dos seus respectivos países, particularmente os desafios do cumprimento mútuo de obrigações no plano internacional. Silva, Fernando Castro e Neves, Cassiano Tiago, *Planeamento fiscal abusivo; controlo fiscal; normas anti-abuso*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º 3, 2008, p. 124.

¹⁷ O DL n.º 29/2008 entrou em vigor no dia 15/05/2008 e foi objecto de regulamentação através da Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio, que aprovou o modelo de declaração definiu o modelo para cumprimento da obrigação de comunicação o qual se encontra disponibilizado no sítio da Direcção-Geral dos Impostos para submissão por via electrónica. Adicionalmente, foram divulgadas por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 15/05/2008 orientações interpretativas com o objectivo de clarificar o novo regime de comunicação. Deste modo, não só o referido DL, mas também os referidos Portaria e Despacho representam acções unilaterais anti-abuso do sistema fiscal português.

¹⁸ Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010, pp. 120 a 125.

imputação e não dedutibilidade fiscal (artigos 63º a 67º do Código do IRC), ou através de disposições legais avulsas, como sucede com o DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro.

Com o DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro, o Estado português dotou-se então unilateralmente, através de disposições legais avulsas, de um normativo legal de combate às práticas consideradas nocivas do ponto de vista do planeamento fiscal.

Assim, este DL surgiu tendo como principal objectivo o conhecimento (prévio ou atempado) pela Administração Fiscal de esquemas de planeamento, para que esta os pudesse controlar e superar, promovendo assim, as alterações legislativas e regulamentares que considerar adequadas.

Adicionalmente, este DL permite que a Administração Fiscal recolha dados sobre esquemas ou operações de planeamento fiscal consideradas abusiva que podem ser utilizados como instrumento de divulgação pública, para efeitos de prevenção de fraude e evasão fiscais.

Neste sentido, uma vez recebidas as comunicações, as autoridades fiscais podem estudar medidas legislativas e regulamentares para alterar a lei vigente, em alternativa ou cumulativamente, organizar uma base de dados específica e proceder à divulgação do entendimento de que certo esquema ou actuação são abusivos.¹⁹

¹⁹ Loureiro, Carlos e Beja Neves, António, *Breve Comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, nº 2, 2008, pp. 117 a 150.

Capítulo II – O regime da comunicação prévia numa perspectiva internacional

1 Considerações gerais

O regime da comunicação prévia, enquanto medida anti-abuso revela-se uma novidade no sistema fiscal português pelo seu carácter eminentemente proactivo, e por se caracterizar enquanto actuação da Administração Fiscal centrada sobre os promotores (ou sobre os próprios utilizadores, no caso dos esquemas ou actuações fiscais criadas *in house* ou nos casos de transferência do ónus da comunicação) dos esquemas ou actuações fiscais.

Na adopção desta medida anti-abuso que visa o reforço da eficácia no combate à fraude e evasão fiscais, o diploma português inspirou-se nas práticas europeias e internacionais.²⁰

Desde logo, a autorização legislativa contida no artigo 98º da Lei do Orçamento de Estado para 2007 (Lei nº53-A/2006, de 29 de Dezembro)²¹ fez expressa referência às “*experiências recentes de outros países*”, como enquadramento da proposta legislativa, e o próprio preâmbulo do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro faz menção às “*medidas que têm vindo a ser desenvolvidas noutros sistemas jurídicos, designadamente nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá*”.

Neste sentido, foram os países de tradição anglo-saxónica que mais inspiraram a Lei Portuguesa, sendo Portugal, o primeiro país da Europa Continental a adoptar o regime de comunicação prévia. Actualmente, a adopção deste regime está a ser discutida na Alemanha²² e a ser analisada pela segunda vez pelas autoridades fiscais francesas²³,

²⁰ Para uma visão mais abrangente dos recentes desenvolvimentos internacionais, Spencer, D., Sharman, J.C., *International Tax Cooperation* (part1, 2 & 3), Journal of international taxation. Vol. 18, 2007, nº 12, pp. 35-49 e Bonney, S Whitehead., *From Seoul to Cape Town...and beyond: OCDE Tax intermediaries Study*, The Tax Journal, 2008, nº 918, pp. 7 e 8.

²¹ Assim, cfr. o nº1 do artigo 98º da Lei nº53-A/2006, de 29 de Dezembro “*fica o governo autorizado a estabelecer, em consonância com experiências recentes de outros países, medidas de carácter preventivo relativamente a práticas de evasão e planeamento fiscal abusivo (...)*”.

²² West, Philip R., *Antiabuse Rules and Policy: Coherence or Tower of Babel?*, Tax Notes, Vol. 118, No. 5, January 28, 2008.

²³ Em 2007, as autoridades fiscais alemãs propuseram regras que requerem comunicação e registo das acções de arbitragem tributária, acções que decorrem de benefícios decorrentes de tratamentos diferentes em diferentes jurisdições fiscais, de activos, entidades e rendimentos – ver a secção 138 (a) proposta, no Código Geral tributário. Em 2005, em França, foram propostas regras de reporte de acções de arbitragem tributária semelhantes às propostas na Alemanha. A versão preliminar para discussão onde surgiam estas regras não foi aprovada, contudo, as conferências deram origem a um novo projecto em 2006, também este reprovado.

depois do afastamento de uma versão anteriormente proposta. Também Israel, um país não pertencente à OCDE, colocou em prática um regime obrigatório de comunicação pelos contribuintes de técnicas de planeamento fiscal abusivo.

Não obstante, a experiência recente do Reino Unido foi, sem dúvida, a que mais inspirou a legislação portuguesa. Aliás, fácil é encontrar, no DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro, bem como no Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n° 14592/2008 de 27 de Maio, semelhanças com a Lei Britânica.

Assim, nesta breve análise de direito comparado cingir-nos-emos à experiência recente do Reino Unido, por ser aquela que mais relevância assumiu para o diploma português.

2 Experiência recente do Reino Unido

2.1 Intervenção legislativa

O regime da comunicação prévia, no Reino Unido, foi introduzido pelo *Finance Act* de 2004, que entrou em vigor em 1 de Agosto do mesmo ano.

Inicialmente, o *Finance Act* aplicava-se apenas a operações ou transacções referentes a rendimentos de trabalho dependente ou de IVA que tivessem como principal ou como um dos principais objectivos, a obtenção de vantagens fiscais.²⁴ Mas rapidamente alargou o seu âmbito.

Deste modo, em 2005 o regime da comunicação prévia passou a incluir as transacções e as operações relacionadas com imposto de selo sobre a propriedade, desde que estivesse em causa propriedades comerciais com um valor de mercado superior a 5 milhões de libras. Saliente-se que no que respeita ao imposto de selo, curiosamente, existe uma “lista branca” de transacções/operações em que mesmo que o limite mínimo de 5 milhões de libras seja ultrapassado não há dever de comunicação

Em Agosto de 2006, o regime alargou-se ainda mais, passando a abranger todos os impostos sobre o rendimento.

Por fim, em Maio de 2007, passou a abranger os esquemas relativos às contribuições efectuadas à Segurança Social, cujas regras aplicáveis são idênticas às dos impostos

²⁴ Em sede de IVA, a comunicação está limitada a duas categorias: os esquemas de abuso de IVA listados e os esquemas que caem nos parâmetros previamente criados.

sobre o rendimento. Neste sentido, as comunicações relativas a impostos e às contribuições de segurança social são efectuadas no mesmo formulário, ainda que as respectivas vantagens fiscais tenham que ser devidamente explicadas.²⁵

De acordo com o *Finance Act*, o promotor de um esquema, de uma operação ou de uma transacção fiscal deverá efectuar uma comunicação prévia sempre que as mesmas:

- Permitam ou é expectável que permitam que um contribuinte obtenha uma vantagem fiscal;
- A vantagem fiscal é, ou é expectável que seja, o principal benefício ou um dos principais benefícios do esquema, e
- Preençam algum dos parâmetros (*hallmarks*) prescritos nos regulamentos.

Sendo certo, que por parâmetros (*hallmarks*) prescritos nos regulamentos que originam a obrigação de comunicação prévia, se entende:

- Transacções que sejam confidenciais e fora do alcance de um concorrente;
- Transacções que sejam confidenciais e fora do alcance das autoridades fiscais;
- Transacções nas quais um determinado rendimento poderia razoavelmente ser obtido;
- Transacções que envolvam produtos financeiros;
- Transacções que correspondam a produtos standardizados;
- Transacções que envolvam prejuízos fiscais;²⁶
- Transacções que envolvam determinadas operações de *leasing*.

Regra geral, nas situações em que é exigida comunicação prévia, esta deve ser efectuada pelo “promotor” do abrigo fiscal, no prazo de 5 dias, a contar do momento em que o mesmo foi disponibilizado. Não obstante a regra e ónus da comunicação ser normalmente do promotor, existem determinados casos em que deverá ser o utilizador a efectuar a comunicação, em concreto, quando:

- O promotor estiver sediado fora do Reino Unido;
- O promotor estiver protegido pelo segredo profissional; ou

²⁵ A este respeito ver <http://www.hmrc.gov.uk/aiu/summary-disclosure-rules.htm>, com acesso em 25/07/2010.

²⁶ Saliente-se que este parâmetro não é aplicável às operações/transacções ou esquemas referentes a Segurança Social.

- Quando o próprio utilizador cria internamente os seus próprios esquemas ou actuações fiscais, também conhecidos por esquemas *in house*.

Face ao exposto, resulta evidente a inspiração do regime Português no Britânico, ainda que com algumas pequenas diferenças: o regime Britânico determina a comunicação de esquemas ou actuações que envolvem contribuições à Segurança Social, ao contrário do regime Português, bem como determina mais alguns parâmetros que os previstos no artigo 4º do DL 29/2008 de 25 de Fevereiro.

2.2 Intervenção administrativa

A Administração Fiscal Britânica, denominada por *Her Majesty Revenue & Customs (HMRC)*, com o objectivo de manter-se actualizada face as mutações constantes das formas de planeamento fiscal, disponibiliza ao promotor, que efectua a comunicação prévia, uma referência de oito números para o esquema comunicado.

Posteriormente, o promotor deverá disponibilizar a referência a cada um dos clientes que utiliza o esquema, sendo que os utilizadores deverão incluir este número na sua declaração de rendimentos ou num formulário específico (AAG4).

Além do regime da comunicação prévia, as autoridades fiscais Britânicas têm assumido uma estratégia cada vez mais aguerrida face ao planeamento fiscal abusivo. De facto, as autoridades fiscais têm tentado persuadir os clientes a não adoptarem esquemas evasivos, através das seguintes medidas:

- Dando conhecimento aos clientes da aproximação das autoridades fiscais à evasão fiscal;
- Optimizando a resposta operacional à evasão; e,
- Reduzindo as vantagens económicas decorrente da evasão de forma a torná-las menos atractivas.

Neste sentido, a Administração Fiscal tem procurado que os custos, dificuldades e riscos esperados da utilização de esquemas ou actuações fiscais abusivos ultrapassem em muito os potenciais ganhos, desmotivando os seus promotores e utilizadores.

Entre as medidas adoptadas, as autoridades fiscais criaram também uma lista de características de operações/transacções ou esquemas, denominada de lista de “sinalizações”, que tal como o nome indica sinaliza as operações/transacções que

poderão ser questionadas e consideradas abusivas pela Administração Fiscal. Esta lista baseia-se em operações/transacções com as quais a Administração Fiscal e os tribunais se depararam no passado.

Outra das medidas assumidas pela Administração Fiscal Britânica, à semelhança do que sucedeu nos EUA e no Canadá, é a constituição de um grupo de combate à evasão fiscal, denominado por “Anti-Avoidance Group” (AAG). Este grupo além de oferecer uma orientação sobre os factores que indicam evasão fiscal e para os quais as autoridades fiscais terão especial atenção, lidera a implementação da estratégia contra a evasão fiscal, contando com o apoio das Autoridades Fiscais do Tesouro. Adicionalmente, este grupo Britânico integra outros grupos internacionais, tais como o JITSIC e a OCDE com o objectivo de debelar o planeamento fiscal abusivo.

Por fim, importa ainda referir que a entrada em vigor do regime de comunicação prévia no Reino Unido foi complementada com a introdução de regras específicas que visam negar benefícios fiscais em algumas transacções que envolvam arbitragem fiscal.

Capítulo III – O regime fiscal do regime da comunicação prévia

1 Considerações gerais

O DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro tem como objecto os deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que têm como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao planeamento fiscal abusivo.^{27, 28}

Neste contexto, é determinado um campo de aplicação respeitante “aos esquemas ou actuações de planeamento fiscal em que estejam implicadas vantagens fiscais”. Sendo que o conceito de vantagem fiscal é concretizado na alínea d) do artigo 3° do referido DL e é transversal às leis inspiradoras do regime português.²⁹

Importa referir que o conceito de vantagem fiscal limita o seu âmbito de aplicação ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e Imposto de Selo (IS), ou seja, aos impostos cuja receita é definitivamente mais significativa.

Não obstante, este regime exclui uma receita do Estado superior à receita proporcionada pelo IVA³⁰, que é a receita gerada pelas contribuições para a Segurança Social. De facto, e conforme referido relativamente à experiência recente do Reino

²⁷ Cf. artigo 1° do DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro.

²⁸ Conforme foi já referido o DL em análise tem uma forte inspiração anglo-saxónica, o que se reflecte desde logo na semelhança de redacção que tem com o *Finance Act de 2004*, em vigor no Reino Unido. A este respeito vejam-se as semelhanças entre o artigo 1° do DL e o parágrafo 306 da parte 7 do *Finance Act* “*meaning of notifiable arrangements*” and “*notifiable proposal*”: in this part (1) In this Part “*notifiable arrangements*” means any arrangements which— (a) fall within any description prescribed by the Treasury by regulations, (b) enable, or might be expected to enable, any person to obtain an advantage in relation to any tax that is so prescribed in relation to arrangements of that description, and (c) are such that the main benefit, or one of the main benefits, that might be expected to arise from the arrangements is the obtaining of that advantage. (2) In this Part “*notifiable proposal*” means a proposal for arrangements which, if entered into, would be notifiable arrangements (whether the proposal relates to a particular person or to any person who may seek to take advantage of it).” Muitos outros artigos do *Finance Act* são igualmente idênticos ao diploma Português do regime da comunicação prévia.

²⁹ De acordo com a *Canada Tax Avoidance legislation*, parte XVI, parágrafo 245 “*“tax benefit” means a reduction, avoidance or deferral of tax or other amount payable under this Act (...)*”, sendo idêntica à definição dada no parágrafo 318 (1) do *Finance Act de 2004* do Reino Unido.

³⁰ Note-se que, o IVA representa o imposto que mais receita proporciona ao Estado, alias conforme os dados proporcionados pelo *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Ministério das Finanças*, p. 116, 2008. Em 2007, o Estado português auferiu 14.338,8 milhões de euros de IVA e 19.052,4 milhões de euros em contribuições para a Segurança Social.

Unido, neste país as contribuições para a segurança social, dado o avultado montante que envolvem, estão também sujeitas ao regime de comunicação prévia. Além de que, o risco de evasão, numa lógica de gestão de risco e para o qual alerta a OCDE, é tanto maior quanto os montantes de evasão forem superiores.³¹

No que respeita aos esquemas ou actuações de planeamento fiscal abrangidos pelo DL em apreço são designados, pelo mesmo, os seguintes:

- Impliquem a participação de entidades sujeitas a um regime fiscal privilegiado;^{32,33,34}
- Impliquem a participação de entidades total ou parcialmente isentas;
- Envolvam operações financeiras ou sobre seguros, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros;
- Impliquem a utilização de prejuízos fiscais;
- Qualquer outro esquema que, não correspondendo a nenhuma das situações, seja proposto ou conduzido com cláusula de exclusão ou limitação de responsabilidade do promotor.

³¹ OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, 2008, pp. 23 a 26.

³² Considerando-se como tal a entidade cujo território de residência conste de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, conhecida por “lista negra” (cf. Portaria nº 150/2004 de 13 de Fevereiro) quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse residente em território português.

³³ O facto de a entidade se encontrar num local referido na “lista negra” dos paraísos fiscais, não significa de imediato a existência de desvios de preços. Não obstante, o contribuinte terá de provar que não existem razões substantivas para o preço não ser um preço de mercado ou até provar que o preço praticado é um preço de mercado.

³⁴ Na al. h) do nº 4 do artigo 63º e no nº 6 do artigo 67º, ambos do CIRC, referentes ao regime de preços de transferência e de subcapitalização respectivamente, o legislador considera que uma entidade está sujeita a um “regime fiscal claramente mais favorável” quando reside em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro de Estado e das Finanças. Neste caso, o legislador não esclarece se se inclui só as jurisdições enunciadas na lista de paraísos fiscais ou se tem de se atender também ao teste da tributação efectiva que se aplica quando o imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido em Portugal. Por sua vez, no nº 2 do artigo 65º do CIRC e na al. a) do nº 4 do DL 29/2008 de 25 de Fevereiro, referentes ao regime dos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado e aos esquemas ou actuações sujeitos a comunicação prévia, respectivamente, o legislador utiliza as expressões “regime fiscal claramente mais favorável” e “regime fiscal privilegiado” para referir-se a entidades abrangidas pelo critério da lista ou pelo critério da tributação efectiva. Como se verifica não existe rigor do legislador nestas disposições normativas colocando-se então a questão de saber se se deverá interpretar sempre literalmente a lei ou proceder a uma interpretação sistemática, que assente no duplo critério.

Sendo que, curiosamente, ao contrário do que sucede na legislação Norte-Americana ou Britânica, o âmbito deste diploma não abrange os esquemas ou actuações sujeitos a uma cláusula de confidencialidade.

A obrigação de comunicação prévia recai sobre os promotores, que correspondem a qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua actividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário ou no cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros.³⁵

Assim, de modo não taxativo, os promotores são tipificados como instituições financeiras, revisores oficiais de contas, advogados, solicitadores e técnicos oficiais de contas e outras entidades que prestem serviços de contabilidade.

As obrigações presentes no DL em apreço, relativamente a um esquema ou actuação de planeamento fiscal, são aplicáveis aos promotores que tenham participado, ou colaborado na respectiva concepção, ou proposto, ou acompanhado a sua preparação, adopção ou implementação.

Não envolve, contudo, a actuação como promotor, tendo em vista a salvaguarda do segredo profissional, o aconselhamento sobre esquemas ou actuações por advogados ou solicitadores, *“no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial, incluindo o aconselhamento relativo à maneira de propor ou evitar um processo, quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo, bem como no âmbito dos demais actos próprios dos advogados”*^{36,37}; bem como o aconselhamento efectuado por revisores oficiais de contas no âmbito das suas funções de interesse público de revisão legal das contas.

Não obstante, sempre que o esquema ou actuação de planeamento fiscal não tenha sido objecto de proposta, acompanhamento por um promotor (os denominados esquemas *in house*), o promotor não seja residente ou não esteja estabelecido em território português, compete ao próprio utilizador proceder à sua comunicação.

³⁵ Cf. artigo 5º do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro.

³⁶ Cf. artigo 6º do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro.

³⁷ A Lei nº 49/2004, de 24 de Agosto determina os actos próprios de advogados e solicitadores.

Neste caso, o dever de comunicação prévia transfere-se do promotor para o próprio utilizador do esquema ou actuação, à medida do que sucede no Reino Unido, com a diferença de que neste país, caso o promotor esteja protegido pelo segredo profissional, esta transferência do sujeito responsável pela comunicação prévia verifica-se do mesmo modo, o que representa um regime bem mais gravoso.

O presente DL assenta então em três deveres, a ser cumpridos pelo promotor (ou excepcionalmente, pelo utilizador): (i) o dever de comunicação, (ii) o dever de informação e o (iii) dever de esclarecimento, previstos respectivamente nos artigos 7º, 8º e 9º.

No que respeita ao dever de comunicação às autoridades fiscais, este deverá ter lugar nos vinte dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação tenha sido proposto pela primeira vez. Caso os mesmos tenham sido propostos por outra entidade, o promotor que intervenha na implementação deve fazer a comunicação nos vinte dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação tenha passado a ser acompanhado pelo mesmo, excepto se o proponente comprovar já ter efectuado a comunicação.³⁸

Contudo, cumpre salientar a existência de uma norma de direito transitório, que prevê a aplicação do regime a promotores, excluindo *a contrario* os utilizadores, que prestem apoio, assessoria ou aconselhamento no âmbito fiscal a esquemas “em curso de realização” à data da entrada em vigor do diploma.³⁹

O dever de comunicação possui uma natureza abstracta, pois não compreende qualquer indicação nominativa ou identificativa dos clientes ou interessados aos quais tenha sido proposto o esquema de planeamento fiscal ou que o tenham adoptado.

De facto, o presente diploma, opta por uma postura em que o objectivo primordial é conhecer os esquemas ou actuações fiscais de carácter abusivo utilizados pelos contribuintes, deixando para segundo plano a identificação do utilizador. Assim, tudo indica que o objectivo da lei é sobretudo dissuasor, o que pode passar pela intervenção legislativa subsequente à comunicação, ou mesmo, pela divulgação pública dos esquemas.

³⁸ Cf. artigo 7º do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro.

³⁹ Neste caso, os deveres de comunicação teriam de ser cumpridos no prazo de dois meses contados desde a entrada em vigor da Portaria nº 364-A/2008, de 14 de Maio, i.e, até 15/07/2008.

Do conteúdo do dever de informação faz parte a descrição pormenorizada do esquema ou actuação de planeamento fiscal, a indicação da base legal subjacente ao planeamento e a identificação do promotor fiscal.

Pelo que, a Portaria nº 364-A/2008 de 14 de Maio aprova o modelo da declaração para comunicação e informação dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal e respectivas instruções de preenchimento.⁴⁰

Por fim, existe também um dever de esclarecimento caso o Director-Geral dos Impostos solicite mais informação sobre a descrição pormenorizada do esquema ou da actuação de planeamento fiscal, bem como a indicação do número de vezes em que foi proposto ou adoptado e do número de clientes abrangidos.

Na verdade, este dever de esclarecimento permite determinar se o esquema fiscal criado está ou não estandardizado, ou como designado noutros sistemas jurídicos se o esquema fiscal assume ou não o carácter de *mass-marketed*.

O DL em análise dedica ainda, um capítulo à tipificação das contra-ordenações e à fixação das coimas correspondentes. Para referência, note-se que a falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo legalmente fixado faz incorrer os promotores faltosos em coimas entre €5.000 e €100.000 ou de €1.000 a €50.000 e, no caso de utilizadores que omitam os deveres estabelecidos, de €500 a €80.000 ou de €250 a €40.000, em ambos os casos consoante se trate de pessoas colectivas ou de pessoas singulares.

Em conjunto, com o regime sancionatório descrito, podem ainda ser aplicadas sanções acessórias previstas no Regime Geral das Infracções Tributárias, como a perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que não seja de forma automática, ou a inibição de os obter e a publicação da decisão condenatória a expensas do agente de infracção.

2 As principais questões suscitadas pelas novas regras

O regime da comunicação prévia, introduzido pelo DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro, suscita as mais diversas questões. Razão pela qual, as autoridades fiscais decidiram divulgar um Despacho do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), com orientações interpretativas para enfrentar com sucesso os

⁴⁰ O modelo de declaração (modelo 5) é disponibilizado no sítio de internet www.dgci-min-financas.pt e deve ser submetido via internet. Constitui prova da entrega da declaração o recibo gerado automaticamente e transmitido para o endereço de correio electrónico do transmitente.

esquemas e actuações de planeamento fiscal que representem práticas inaceitáveis de minimização de encargos fiscais.

Ora, não obstante a publicação do referido Despacho, a verdade é que gravitam muitas outras questões há volta do regime da comunicação prévia.

Deste modo, iremos ater-nos às abaixo indicadas, que entendemos ainda subsistir:

- Configuração do esquema ou actuação tendentes à criação de vantagens fiscais;
- Esquemas que implicam participação de entidades total ou parcialmente isentas;
- Sentido da cláusula de exclusão ou limitação de responsabilidade; e,
- Definição de esquemas em curso de realização.

2.1 Configuração do esquema ou actuação tendentes à criação de vantagens fiscais

De acordo com o artigo 3º do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro, é considerada vantagem fiscal a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou actuação.

Contudo, para que um esquema ou actuação se encontre abrangido pelo âmbito do diploma, prevê o mesmo preceito a necessidade de aqueles determinarem, *de modo exclusivo ou predominante*, a obtenção de uma vantagem fiscal.⁴¹

Ora, torna-se então evidente a existência de uma restrição: nem todos os esquemas ou actuações que implicam a existência de vantagens fiscais devem ser comunicados, mas apenas os que determinem *de modo exclusivo ou predominante* a obtenção de vantagens fiscais.

Deste modo coloca-se de imediato a questão de saber o que se entende por “*de modo exclusivo ou predominante*”.

Ao empregar esta expressão, tudo indica que foi propósito do legislador limitar os esquemas ou actuações a ser comunicados ao abrigo do DL nº 29/2008, àqueles que têm como principal razão de ser (ou razão predominante) as motivações fiscais, evitando

⁴¹ Loureiro, Carlos e Beja Neves, António, *Breve Comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, nº2, 2008, pp. 141 e 142.

assim as comunicações em massa de esquemas ou actuações que têm como principal razão de ser (ou razão predominante) motivações económicas, ou outras.

Deste modo, exclui-se do dever de comunicação prévia os casos em que as vantagens fiscais são secundárias e apenas se produzem acessoriamente, evitando o desvio da Administração Fiscal do objecto primordial de combate ao planeamento fiscal abusivo.

Ora, se não é difícil determinar se um esquema ou actuação a ser comunicado tem como objectivo *exclusivo* a obtenção de uma vantagem fiscal, já não é tão claro determinar se um esquema ou actuação tem como objectivo *predominante* a obtenção da mesma.

Sucede que o legislador ao pretender excluir os esquemas em que a vantagem fiscal é secundária ou apenas se produz através de efeitos acessórios, criou uma zona cinzenta de indeterminação, em que é questionável se a actuação tem um objectivo predominantemente fiscal ou se o objectivo fiscal da actuação é meramente secundário ou acessoriamente fiscal.⁴²

Assim, surge a problemática de saber como deverá proceder um grupo que adquira uma empresa e cujos administradores equacionam o melhor cenário para a reestruturação, tendo em consideração os gastos fiscais, nomeadamente e a título de exemplo, se a mesma deverá ocorrer através de uma venda de quotas seguida de uma fusão, de uma venda de quotas seguida de uma liquidação, de uma venda de quotas, seguida de uma transferência de activos e posterior liquidação, ou ainda da transferência de activos, seguida de venda de quotas e posterior fusão, ou de uma outra qualquer

⁴² A este propósito refira-se o artigo 52º do CIRC, respeitante à dedução de prejuízos fiscais, e cujo nº 8 prevê que a dedução dos mesmos deixa de ser aplicável quando se verificar à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto transmissão de prejuízos fiscais. Não obstante, prevê o nº 9 deste artigo, que o Ministro das Finanças pode autorizar, em casos especiais de reconhecido interesse económico e, mediante requerimento a apresentar na Direcção-Geral dos Impostos, antes da ocorrência das alterações referidas no nº 8 do artigo 52º do CIRC, que não seja aplicável a limitação aí prevista. Deste modo, o legislador cria um mecanismo de salvaguarda, permitindo que uma vez justificado o interesse económico da operação, ainda que existam indícios de planeamento fiscal, os mesmos sejam superados. Assim, entendemos que os esquemas ou actuações que envolvam a utilização de prejuízos fiscais, quando envolvam o referido requerimento ao Ministro das Finanças do nº 9 do artigo 52º, não carecem de ser comunicados à Administração Fiscal nos termos da al. d) do nº 4 do DL nº 29/2008, visto que o referido requerimento deverá já envolver a descrição do esquema ou actuação a ser realizado. Deste modo, evitar-se-ia um duplo esforço burocrático por parte da Administração Fiscal e por parte do promotor/utilizador.

forma. Numa reestruturação, podem impor-se diversos cenários, e é natural que os administradores procurem o mais eficiente do ponto de vista fiscal.

Neste caso, em que os administradores escolhem o cenário que se lhes afigura mais eficiente, em termos de evitar tributações desnecessárias, considerando que do ponto de vista económico a escolha do cenário é indiferente, existe dever de comunicação prévia? Existirá um objectivo *predominantemente* fiscal, ainda que a reestruturação resulte de motivos económicos?

Neste caso, parece-nos que não, desde logo porque a poupança que decorre da opção de evitar tributações desnecessárias, assume o carácter de planeamento fiscal legítimo, que se traduz num comportamento juridicamente irrelevante, e não o carácter de planeamento fiscal abusivo, que é combatido pelo DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro⁴³.

Todavia, nem sempre é clara a linha que marca a fronteira entre as actuações realizadas por motivos económicos e outras, também legítimas, realizadas por motivos *predominantemente* fiscais, porque as esferas envolvidas não são estanques.

Efectivamente, é possível encontrar reestruturações em que o objectivo inicial é essencialmente económico e, posteriormente, o objectivo fiscal torna-se mais relevante, podendo assumir ou não um carácter *predominante*. Por outro lado, numa reestruturação é possível adoptar-se uma determinada actuação entre outras, nos termos da lei, porquanto mais vantajosa do ponto de vista fiscal, e no entanto, ter sempre como base as questões económico-financeiras.

Assim, nestes dois casos verifica-se que a linha de fronteira entre as actuações que determinem de modo predominante a obtenção de uma vantagem fiscal, não é clara.

Deste modo, a indeterminação do conceito “*predominante*”, deixa um espaço de discricionariedade, podendo ter dois efeitos divergentes: por um lado, em determinados promotores poderá provocar um excesso de zelo, o que os conduzirá à comunicação prévia de todas as situações dúbias e tendo como consequência comunicações massivas, por outro lado, noutros promotores poderá ser encontrado aqui um expediente, para sempre que questionados pela Administração Fiscal, argumentarem o carácter

⁴³ Para mais desenvolvimento cf. Revista Confidencial de Impostos, *Breve reflexão sobre a delimitação da fronteira entre evasão fiscal, planeamento fiscal abusivo e planeamento fiscal lícito*, <http://www.impostos.net>, com acesso a 30 de Dezembro de 2009 e Saldanha Sanches, J.L., *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006.

indeterminado do conceito, cuja definição depende um pouco da sensibilidade do agente da Administração Fiscal ou do promotor.

Contudo, como salienta António Fernandes de Oliveira⁴⁴ no caso de existir uma dúvida razoável sobre se uma determinada actuação preenche ou não os pressupostos da previsão normativa, o potencial destinatário da norma deverá poder considerar que a mesma não se aplica. E a Administração Fiscal, verificada que esteja a razoabilidade da dúvida, deverá ser a primeira a reconhecer a legitimidade desta decisão (com isso devolvendo ao órgão legislativo a responsabilidade de esclarecer se existe ou não na situação em causa, obrigação de comunicação, cujo incumprimento deva ser punido com coima legalmente prevista).

2.2 Esquemas que implicam participação de entidades total ou parcialmente isentas

Uma outra questão que o diploma suscita prende-se com a interpretação do artigo 4º nº1 al. b) relativamente às implicações decorrentes da participação de entidade total ou parcialmente isenta.

Desde logo configura-se o caso das entidades sediadas na Zona Franca da Madeira (adiante designada por ZFM), que actuam ao abrigo do “antigo regime”⁴⁵ e que beneficiam de um regime fiscal isento de impostos. Nesta situação em que o regime da ZFM foi sancionado pelo legislador e que representa a utilização de uma figura jurídica consagrada na legislação, em concreto, nos artigos 33º a 36º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que potencialmente atribui vantagens fiscais aos sujeitos passivos, será exigível a obrigação de comunicação prévia?

Saliente-se que, mesmo que uma empresa não tenha obtido uma licença até 31 de Dezembro de 2000, poderá sempre actuar ao abrigo do “antigo regime”, caso adquira uma *shelf company*. A *shelf company* consiste numa empresa que não tem qualquer actividade, pois, apesar de a licença ter sido obtida, a mesma ainda não foi constituída –

⁴⁴ Fernandes de Oliveira, António, *A legitimidade do planeamento fiscal – as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009, p. 184.

⁴⁵ Por “antigo regime” entenda-se o regime fiscal das sociedades a operar na ZFM ao abrigo de licença obtida antes de 31 de Dezembro de 2000, previsto nos artigos 33º e 34º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). As condições desta licença mantêm-se até 31 de Dezembro de 2011, altura em que o antigo regime transitará para o “novo regime”, aprovado pela União Europeia, até ao final de 2020.

metaforicamente a empresa foi colocada numa prateleira. Deste modo, a empresa poderá ser vendida a quem desejar iniciar a actividade, sem ter que seguir todos os procedimentos para criar uma nova empresa, e beneficiando do regime fiscal em que foi criada.

Ora, se é verdade, que o regime da ZFM é uma figura consagrada na legislação, também é verdade que as entidades licenciadas ao abrigo do “antigo regime”, que beneficiam deste regime de isenção de tributação devido à utilização de *shelf companies*, actuam de forma ilegítima, abusando das formas jurídicas de modo a obter vantagens fiscais.

In casu, não restam dúvidas que as “*shelf companies*” são utilizadas como meio de planeamento fiscal abusivo e como tal todos os esquemas que envolvam o designado “antigo regime” deverão ser comunicados, para que seja possível um controlo efectivo por parte da Administração Fiscal dos esquemas envolvendo a ZFM.

Saliente-se ainda, que não só o “antigo regime”, ao abrigo do qual existem entidades isentas, suscita dúvidas quanto ao âmbito do DL em análise, também as entidades ao abrigo do “novo regime”⁴⁶ levantam a questão de saber se deverão ser comunicados todos os esquemas ou actuações que as envolvam.⁴⁷

Este regime está previsto nos artigos 35º e 36º do EBF e representa uma perda de competitividade fiscal face ao “antigo regime”, principalmente pela transição de um regime de isenção de tributação das entidades sedeadas na ZFM, para um regime de tributação, ainda que a taxas reduzidas de 3% a 5% IRC e pela criação de *plafonds* limitativos dos benefícios.

Ora, coloca-se a problemática de saber se os esquemas ou actuações que envolvam entidades licenciadas ao abrigo do “novo regime” deverão ou não, ser comunicados ao abrigo do artigo 4º do DL em análise.

⁴⁶ Por entidades ao abrigo do “novo regime” entende-se as entidades que se licenciem para operar na ZFM no período entre 1 de Janeiro de 2007 e 31 de Dezembro de 2013.

⁴⁷ Entre o “antigo regime” e o “novo regime” existe também o designado “regime intercalar”, vigente para as empresas que adoptaram a sua licença no período de 2003 até 2007. O “regime intercalar” representa uma perda de competitividade em termos fiscais face ao antigo regime, visto que passou a excluir do benefício fiscal os serviços financeiros e os serviços intra-grupo, bem como alterou as suas condições introduzindo taxas de tributação em sede de IRC e fazendo depender a sua concessão da criação de postos de trabalho. Para uma dimensão mais abrangente desta matéria vd. Palma, Clotilde Celorico, *Novo regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira – características fundamentais*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas nº 99, Junho de 2008.

Neste caso, é nosso entendimento que deverá ser efectuada comunicação ao abrigo da alínea a) e não da alínea b) do nº 4 do diploma em apreço.

De facto, esta al. a) do nº 4 considera abrangido pelo DL os esquemas ou actuações que *“impliquem a participação de entidade sujeitas a um regime fiscal privilegiado, considerando-se como tal a entidade cujo território de residência [tenha um imposto] efectivo pago [que seja] igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português”*.

De facto, a ZFM, conforme referido, tem taxas de IRC de 3% a 5%⁴⁸, o que é significativamente inferior a 60% do imposto efectivo que seria devido se a entidade fosse residente em Portugal continental, considerando que a taxa actual de IRC é de 25%⁴⁹.

Ora, se em relação ao requisito do imposto pago na ZFM ser igual ou inferior a 60% do que seria devido se a entidade fosse residente em território português não restam dúvidas, porém não podemos olvidar que al. a) do nº 4 se refere a entidades não residentes em território português, sendo que a ZFM é residente em Portugal.

Neste sentido, adoptamos uma interpretação extensiva da al. a) do nº 1 do artigo 4º, de forma a abarcar as entidades residentes com um regime fiscal privilegiado, porquanto o mesmo entendimento é seguido no artigo 66º do CIRC – que embora aplicável a não residentes como indica a sua epígrafe, dispõe de um mecanismo para abranger as entidades residentes na ZFM –.⁵⁰

⁴⁸ A taxa de IRC é progressiva, aplicando-se da seguinte forma: 3% no anos de 2007 a 2009, 4% de 2010 a 2012 e 5% de 2013 a 2020.

⁴⁹ A taxa de 25% é indicada *grossa modo*, visto que não tem em consideração a derrama dos municípios, a derrama estadual, o volume de negócios da empresa, bem ainda se a mesma se encontra sedeadada nas ilhas ou em Portugal continental. Todas estas condicionantes podem fazer variar a taxa de IRC e, consequentemente, a sua taxa efectiva.

⁵⁰ O artigo 66º do Código do IRC consagra o regime de imputação de lucros de sociedades residentes em países ou territórios com regimes fiscais privilegiados. Assim, este preceito pretende estabelecer restrições relativamente à dedutibilidade fiscal dos pagamentos efectuados às respectivas sociedades. Este artigo trata-se de uma disposição especial anti-abuso que tem como objectivo o combate à evasão fiscal de forma a evitar que sejam desviados rendimentos para território de baixa tributação. Este mecanismo permite a antecipação de tributação em Portugal dos lucros gerados em territórios submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável. Ora, tendo em conta que as sociedades da ZFM são residentes em Portugal e o artigo 66º do CIRC apenas se aplica a sociedades não residentes, este artigo não lhe é directamente aplicável. Não obstante, estipula o nº 8 deste normativo que quando um sócio residente em território português esteja sujeito a um regime especial de tributação, como sucede com as entidades licenciadas a operar na ZFM, a imputação que lhe seria efectuada deveria ser feita directamente *“ (...) às primeiras entidades, que se encontrem na cadeia de participação, residentes nesse território e sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação efectiva no capital da sociedade não residente (...)”*. Coloca-se então a questão de saber a que entidades se aplicam este preceito legal. De acordo com o preâmbulo do DL nº366/98 de 23 de Novembro que introduziu o actual

De resto, é neste sentido que vai a recente publicação realizada ao abrigo do artigo 15º do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro, ao considerar um esquema que envolve a ZFM como implicando a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado.⁵¹

Questiona-se também, em sede de IVA, se deverá existir comunicação prévia, quando as entidades estejam abrangidas pelo regime especial de isenção de imposto, decorrente do volume de negócios desenvolvidos.

Considerando que o limite de volume de negócios para gozar do regime especial de isenção de imposto é de 10.000 Euros, entendemos que só deverá cair no âmbito do DL, no caso de preencher o seu objecto, isto é, no caso de se estar perante um esquema ou actuação que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais.

Face ao exposto, entendemos que o objecto do diploma deverá ser tido como último critério de razão, para determinar se um esquema ou actuação, abrangido pelo artigo 4º do diploma, deve ou não ser comunicado. Só através deste filtro se imprime um carácter de razoabilidade às comunicações prévias à Administração Fiscal e se impede as comunicações em massa.

nº 8 do artigo 66º do Código do IRC, este normativo legal parece apenas visar os sócios portugueses que detenham empresas residentes na ZFM e licenciadas no Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM) que, por sua vez, detenham participações em entidade não residentes. Neste sentido, o seu objectivo parece ser prevenir a imputação de rendimentos ao nível das empresas portuguesas licenciadas para operar no CINM, que desta forma, se estiverem ao abrigo da “antigo regime”, poderiam ser isentas de qualquer rendimento recebido de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável. Por sua vez, atendendo à interpretação do DL *supra*, parece ser possível não haver imputação de rendimentos provenientes de entidades não residentes desde que não existam empresas residentes em Portugal, sujeitas ao regime geral de tributação na cadeia das participações. Nesta hipótese, se uma entidade não residente for detida por uma entidade licenciada para operar no CINM e se esta última, por sua vez, for detida por uma entidade não residente em Portugal, não deverá existir qualquer imputação de lucros em Portugal ao nível da empresa licenciada para operar no CINM. Caso seja esta a interpretação seguida, se por um lado se verifica que o artigo 66º do CIRC impõe restrições aos sócios portugueses que detenham participações que ultrapassem o limite estatuído no seu nº1 e obtenham rendimentos de entidade sujeitas a um regime claramente mais favorável, via ZFM, por outro lado, relativamente aos sócios estrangeiros que utilizam a ZFM como veículo de distribuição de rendimentos de entidades sujeitas a um regime claramente mais favorável, nomeadamente de *offshores*, nada se questiona. Saliente-se porém, que a Administração Fiscal não se pronunciou ainda sobre a interpretação do nº 8 do artigo 66, não existindo, até ao momento, decisões ou “*rulings*” sobre esta matéria. A interpretação deste artigo trata-se portanto, de uma questão em aberto, tal como a interpretação da al. a) do nº 4 do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro.

⁵¹ A este respeito ver a divulgação nº 5, publicada ao abrigo do art. 15º do DL em análise, em que foi reportado como abusivo um esquema que implica a prestação de garantias através de sucursal exterior constituída na ZFM. Portal das Finanças, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL_2908PFA.pdf, com acesso em 23 de Agosto de 2010.

O mesmo entendimento deverá ser aplicável, em sede do mesmo imposto, às instituições financeiras, em geral, ou às entidades que se dediquem à prática de operações imobiliárias, enquadradas pelas autoridades fiscais como sujeitos passivos mistos, atendendo às operações parcialmente isentas que desenvolvem.

Por fim, entendemos que este critério foi acautelado pelo despacho do SEAF de 15 de Maio de 2008, que através de um quadro de filtros determina em termos sintéticos, se um esquema ou actuação está ou não sujeito às obrigações de informação estabelecidas pelo DL em análise.⁵²

2.3 Sentido da cláusula de exclusão ou limitação de responsabilidade

De acordo com o nº 2 do artigo 4º do DL objecto de estudo, estão sempre sujeitos ao dever de comunicação os esquemas de planeamento fiscal, que sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação de responsabilidade em benefício do respectivo promotor.

Contudo, muito embora o diploma obrigue à comunicação de cláusulas de exclusão ou limitação de responsabilidade, a mesma exigência não é colocada em relação às cláusulas de confidencialidade em benefício do promotor, o que, evidentemente, causa alguma estranheza.

De facto, um dos indicadores do carácter abusivo de um esquema é a existência de uma cláusula de confidencialidade, que mais não seja por poder ser um indicador do interesse em ocultar uma actuação ou esquema, porventura ilícitos.

Por este motivo, as actuações ou esquemas, propostos ou adoptados, que incluam uma cláusula de confidencialidade, nos sistemas que serviram de inspiração ao modelo Português, em concreto o dos EUA e o do Reino Unido, implicam o dever de comunicação prévia.

⁵² De acordo com o despacho do Gabinete do SEAF de 15/05/2008, está sujeito ao dever de comunicação se passar pelos seguintes filtros: (i) o esquema diz respeito a imposto sobre o rendimento, sobre a despesa ou sobre o património, (ii) o esquema determina, ou espera-se que determina, a obtenção de uma vantagem fiscal, (iii) a vantagem fiscal constitui a finalidade, exclusiva ou predominante, do esquema, (iv) o esquema reconduz-se a uma das situações do nº 1 do artigo 4º do DL em análise ou é proposto com cláusula de exclusão ou limitação da responsabilidade.

Assim, não se vislumbra o motivo que justifique o facto do regime Português excluir a cláusula de confidencialidade dos esquemas ou actuações abrangidos pelo DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro, em concreto, o seu artigo 4º.

Tanto mais que, o anteprojecto do diploma em apreço, previa para o nº 2 do artigo 4 que estariam sujeitos ao regime da comunicação prévia os esquemas de planeamento fiscal “*que sejam propostos com cláusula de confidencialidade (...)*”.

No entanto, o legislador, em nossa opinião infelizmente, optou apenas pela adopção da cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade como último crivo pelo qual devem passar os esquemas ou actuações que devem ser comunicados à Administração Fiscal (isto se o esquema ou actuação não preencher nenhum dos filtros anteriores identificados no já aludido despacho do SEAF de 15 de Maio de 2008).

De facto, esta opção do legislador permite que um promotor que ofereça a um cliente um determinado esquema de planeamento, ainda que o mesmo conduza, exclusiva ou predominantemente, à obtenção de vantagens fiscais, apenas implicará a obrigação de comunicar previamente, se os mesmos se enquadrarem nas alíneas do nº 1 do artigo 4º ou se estiverem sujeitos a uma cláusula de limitação ou exclusão de responsabilidade.

Por outro lado, na interpretação da cláusula geral de responsabilidade, como um filtro que vai determinar o dever de comunicação prévia, entendemos que a mesma deve ser efectuada num sentido estrito, ou seja, no sentido de pretender limitar a responsabilidade decorrente da proposta ou adopção de um esquema ou actuação, e não num sentido demasiado lato, como sucede quando a cláusula geral de responsabilidade visa apenas a regulação da relação entre o cliente e o promotor. Caso não se adopte uma interpretação mais restrita, incorre-se no risco de sair do objecto do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro.

Neste sentido, como bem realça António Fernandes de Oliveira⁵³, entender que um conselho ou proposta de actuação de uma consultora ou outra entidade deve ficar sob suspeita sem mais qualificações, só porque é acompanhada de cláusula de exclusão ou de limitação de responsabilidade é despropositadamente exagerado. Assim, quando uma cláusula é proposta, genericamente, independentemente do trabalho a realizar, não é

⁵³ Fernandes de Oliveira, António, *A legitimidade do planeamento fiscal – as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, pág. 185.

razoável que tal sorte de cláusula seja erigida em indício de actuação potencialmente sujeita a comunicação às autoridades fiscais.

Efectivamente, a cláusula geral de responsabilidade, muitas vezes, visa apenas salvaguardar eventuais consequências inerentes ao risco técnico da actividade profissional do promotor e não uma salvaguarda face ao caso concreto, ou face a possibilidade de alguma ilicitude na actuação ou esquema proposto. De facto, não podemos esquecer que nem sempre o promotor consegue limitar a sua responsabilidade profissional, pessoal e ilimitada, imposta por lei a algumas das profissões abrangidas pelo DL em análise.

2.4 Definição de esquemas em curso de realização

O artigo 21º do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro prevê uma disposição transitória que determina o dever de comunicar e informar (mas não o dever de esclarecimento) de esquemas de planeamento fiscal em curso de realização à data de entrada em vigor do diploma.

Sucedem que, esta disposição levanta dúvidas quanto ao seu âmbito, desde logo se existe o dever de comunicar relativamente a realidades definidas há vários anos e que ainda produzem os seus efeitos, sem intervenção do promotor, ou se abrange apenas esquemas ou actuações que estão a ser objecto de análise ou implementação no momento presente.

Em nosso entendimento, parece-nos que apenas devem ser comunicados os esquemas ou actuações, que estejam, actualmente, em curso de implementação. Caso contrário, poderíamos ver-nos confrontados com situações, em que o esquema ou actuação tivesse sido realizado já há mais de 5, 10 ou 15 anos e o próprio promotor, a quem incumbe, em regra, o dever de comunicação, não ter qualquer vínculo contratual com o utilizador.

Neste caso, seria um ónus, demasiado pesado a recair sobre o promotor, que, em última instância, poderia já nem ter a profissão de consultor fiscal.

Por outro lado, não temos o mesmo entendimento caso o promotor proceda à actualização do esquema ou actuação com vista à sua adaptação a novas realidades, uma

vez que, neste caso, nem se coloca em questão a existência de um vínculo contratual existente entre o promotor e o contribuinte, porque o mesmo existe sempre.

Aliás, o próprio despacho do Gabinete do SEAF de 15 de Maio de 2008 refere que *“os promotores que prestem apoio, assessoria ou aconselhamento no âmbito fiscal quanto à implementação de esquemas de planeamento fiscal em curso de realização à data da entrada em vigor deste DL (...)”* têm o dever de comunicar.

Face ao exposto e à interpretação do referido despacho resulta, que entre o promotor e o contribuinte deverá existir uma relação de apoio, assessoria ou aconselhamento, para que seja obrigatório o dever de comunicação.

Capítulo IV – Das vantagens e das fragilidades do regime da comunicação prévia

1 Considerações Gerais

Após uma breve análise do regime da comunicação prévia, introduzido em Portugal pelo DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro e das questões que o mesmo suscita, importa reflectir sobre as principais vantagens que o mesmo proporciona e as principais fragilidades que revela.

Em síntese, entendemos como principais vantagens do regime da comunicação prévia, as seguintes:

- Disponibilização de informação privilegiada à Administração Fiscal;
- Regulação externa de sectores de actividade (consultoria fiscal);
- Efeito dissuasor do planeamento fiscal agressivo; e,
- Reforço da transparência da actividade tributária.

Por outro lado, o regime da comunicação prévia, também tem as suas fragilidades, das quais destacamos as que se seguem:

- Cria custos administrativos de cumprimento para os agentes económicos;
- Cria um novo tipo de regulação que se sobrepõe aos modelos já existentes;
- A amplitude do regime põe em causa o planeamento fiscal não agressivo (ou legítimo) e os objectivos dos regimes excepcionais ou especiais de tributação legalmente consagrada;
- Cria um obstáculo ao investimento estrangeiro; e,⁵⁴
- Não identificação do utilizador do esquema ou actuação fiscalmente agressiva.

Isto posto, passaremos *infra* à análise crítica da introdução deste diploma no ordenamento jurídico fiscal português.

1.1 Vantagens decorrente da introdução do regime da comunicação prévia

O principal objectivo do legislador ao criar o regime da comunicação prévia foi o reforço da eficácia no combate à fraude e evasão fiscais, aliás conforme consta do preâmbulo do DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro.

⁵⁴ Almeida, Samuel Fernandes de, *Limites ao planeamento fiscal*, <http://www.mirandalawfirm.com>, apresentações, 2009.

Deste modo, uma das vantagens proporcionadas por este regime foi, sem dúvida, disponibilizar à Administração Fiscal informação privilegiada sobre os esquemas propostos ou sobre as actuações praticadas, o que poderá torná-la mais eficaz em termos inspectivos.

Por outro lado, permite a adequação e actualização do legislador face aos esquemas constantemente criados pelos promotores/utilizadores de esquemas fiscais.

Em segundo lugar, o regime da comunicação prévia permite uma regulação externa de certos sectores de actividade, mormente da consultadoria fiscal. De facto, com este regime é efectuado um controlo mais apertado dos consultores fiscais, cujas engenharias fiscais têm agora que ser comunicadas, expondo assim, eventuais actividades ilícitas.

Em terceiro lugar, o regime da comunicação prévia possui um efeito dissuasor do planeamento fiscal agressivo, porquanto levantado o segredo associado aos esquemas ou actuações propostos pelos promotores, os mesmos esquemas ou actuações deixam de ser procurados.

Por um lado, porque a Administração Fiscal passa a controlá-los e pode mesmo sancioná-los através da cláusula geral anti-abuso e não só, e por outro, porque o próprio legislador pode impedir a sua aplicação através de adequados mecanismos legislativos aplicáveis a casos concretos.

Deste modo, naturalmente, promotores e utilizadores perdem a motivação para destinar esforços à criação e utilização de esquemas ou actuações para a obtenção de vantagens fiscais.

Por fim, saliente-se a importância que o regime da comunicação prévia representa no reforço da transparência da actividade tributária, pois só com o combate ao planeamento fiscal agressivo, se contribui para a integridade do sistema fiscal, permitindo uma mais justa distribuição da carga fiscal pelos contribuintes e evitando a erosão da base tributável do Estado.

De facto, o contribuinte suportando-se de uma análise económica, não pode chegar à conclusão que é compensatório evadir-se, ou seja, que a sanção aplicável no caso de ser descoberto pela Administração Fiscal é inferior ao montante já poupado devido à evasão fiscal.

Por sua vez, o contribuinte, também não pode chegar à conclusão que a carga fiscal é injustamente distribuída, considerando que os contribuintes com mais disponibilidade

financeira são aqueles que me menos contribuem em termos de imposto, pois tal constatação além de subverter todo o ordenamento fiscal ainda levaria ao convite para a evasão fiscal do pequeno contribuinte.

Nestes casos, a integridade do sistema fiscal estaria seriamente comprometida. O sistema fiscal deve conseguir cobrar os impostos efectivamente devidos, pois a sua cobrança poderá contribuir para a atenuação da redução de equidade associada à perda da progressividade e ao afastamento do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a evasão e sobretudo, o planeamento fiscal agressivo é, em geral, mais significativo em contribuintes com elevados rendimentos (*high net worth individuals*).⁵⁵

1.2 Fragilidades do regime da comunicação prévia

Através de uma apreciação crítica, verificamos que o regime da comunicação prévia previsto no DL nº 29/2008, além das vantagens que suscita e que foram acima enunciadas, apresenta também algumas fragilidades que passamos a enunciar.

1.2.1 Cria custos administrativos de cumprimento para os agentes económicos

Desde logo, o regime da comunicação prévia, tal como todas as obrigações declarativas exigidas pela lei fiscal cria custos administrativos de cumprimento para os agentes económicos, transferindo o ónus da Administração Fiscal para o contribuinte.

Na verdade, além de todas as obrigações declarativas que os contribuintes têm de preparar, acresce ainda o ónus do promotor/contribuinte ter de comunicar, através do modelo 5, os esquemas ou actuações abrangidos pelo diploma.

De facto, o custo dos impostos não inclui apenas os montantes tributários a entregar, mas também o tempo despendido pelos contribuintes com os assuntos fiscais, as despesas com a bibliografia necessária, equipamentos, *software* informático e consultores fiscais. Sendo certo que, no caso das empresas acresce ainda os vencimentos pagos ao pessoal da área fiscal.

Há quem entenda que, os custos de consultoria fiscal com planeamento fiscal, ainda que legítimo, são gastos voluntários, e como tal não devem ser tidos em conta como

⁵⁵ Ministério das Finanças e da Administração Pública, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, 2009.

gastos dos impostos ou, ainda mais grave, que não devem ser tidos como gastos fiscalmente aceites.

Ora, entendemos que, porventura, esta postura é muito radical, isto porque, muitas vezes os contribuintes vêm-se forçados a ter este tipo de custos, em consequência, do Estado criar uma pluralidade e uma complexidade de regimes alternativos com consequências fiscais diferenciadas, para os quais os contribuintes não estão preparados.

Assim, e como actualmente sucede no sistema fiscal português, os gastos administrativos com a comunicação prévia e com a consultoria sobre planeamento fiscal legítimo devem ser considerados como gastos dos impostos, e obviamente, como gastos fiscalmente aceites.⁵⁶

Finalmente, não podemos deixar de salientar que os custos de cumprimento das obrigações fiscais são regressivos, consoante aumentem os lucros ou o volume de negócios de uma empresa. Ora, daqui decorre que os custos administrativos do regime da comunicação prévia, também não são proporcionais.⁵⁷

1.2.2 Cria um novo tipo de regulação que se sobrepõe aos modelos já existentes

O regime da comunicação prévia, consubstancia um regime especial, que acaba por se sobrepor a um modelo já existente, em concreto, o regime da cláusula geral anti-

⁵⁶ Nesta dualidade, mais uma vez se perfila a diferenciação entre planeamento fiscal lícito e planeamento fiscal agressivo, na admissão ou não dos gastos com planeamento serem aceites do ponto de vista fiscal, ainda que em termos contabilísticos ambos os gastos sejam sempre aceites.

⁵⁷ Dados para a UE indicam que em 2004 o gasto do cumprimento do imposto sobre os lucros das pequenas e médias empresas (PME) da UE, em percentagem do imposto pago, é de 30,90%. Nas empresas de grande dimensão o valor do indicador é de apenas 1,9% (1º indicador). Por sua vez, o gasto de cumprimento em percentagem do volume de negócios nas PME da UE é de 2,6% e nas grandes empresas, apenas de 0,02% (2º indicador). Daqui se conclui que existe uma regressividade nos gastos de cumprimento e que estes gastos são muito relevantes para as PME. Em 2008, o estudo de Lopes - vd. Lopes, Cidália Maria da Mota, *Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento de tributação do rendimento*, Almedina, Coimbra, 2008 - para o sistema fiscal português permitiu concluir que também em Portugal o gasto de cumprimento das obrigações fiscais é regressivo para as empresas. O cálculo do segundo indicador referenciado *supra* revela que os gastos de cumprimento representam 5,27% do volume de negócios das empresas portuguesas com facturação inferior a 2 milhões de euros e apenas 0,89% do volume de negócios das empresas com facturação entre 2 milhões e 10 milhões de euros, 0,35% do volume de negócios das empresas com facturação entre 10 e 50 milhões de euros e 0,05% do volume de negócios das empresas com facturação superior a 50 milhões de euros. Daqui resulta que as microempresas, em média, apresentam gastos com o cumprimento das suas obrigações fiscais, muitas vezes, superior à remuneração sem risco de um investimento de igual montante ao da sua facturação total de um ano e muito frequentemente superiores aos resultados do exercício.

abuso, prevista no artigo 38º da Lei Geral Tributária, introduzida no nosso sistema fiscal em 1998^{58,59}.

De facto, o regime da comunicação prévia, tem como objecto o combate ao planeamento fiscal abusivo, especializando assim, um dos ramos já abrangidos pela referida cláusula geral.

Na verdade, nos países que adoptaram a cláusula geral anti-abuso quer através da lei fiscal quer através das doutrinas judiciais e que adoptaram simultaneamente disposições especiais anti-abuso, tem-se colocado a questão da sobreposição dos regimes, havendo quem defenda que um regime especial não deixa espaço para a aplicação de cláusula geral.

Aliás, esta questão foi recentemente levantada na Alemanha.

O primeiro entendimento foi que a aplicação da cláusula geral anti-abuso não impedia a aplicação de regimes especiais anti-abuso. Contudo, no final de 1999 e inícios do ano 2000, o *bundesfinanzhof* (BFH), ou seja, o tribunal tributário federal, recusou-se a aplicar a cláusula geral anti-abuso⁶⁰ em áreas reguladas por disposições especiais, em concreto por *CFC rules*⁶¹ e *dividend stripping rules*.

Para enquadrar esta decisão do BFH, cumpre esclarecer que a medida especial anti-abuso para evitar *dividend stripping* continha uma excepção à sua aplicação, nos casos de transacções em bolsa, isto porque, como as acções normalmente são ao portador, não era possível identificar os operantes.

⁵⁸ Importa reconhecer como marcantes para a introdução da Cláusula Geral Anti-Abuso, as posições dos Professores Saldanha Sanches e Casalta Nabais, que acentuaram a exigência de mecanismos eficazes de combate à elisão fiscal. Essas opiniões constam, respectivamente, do *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, e da tese de doutoramento *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, 1998. Todavia, conforme salienta Gustavo Lopes Courinha, in *A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário*, Almedina, 2004, não são conhecidos quaisquer estudos ou trabalhos preparatórios tendentes especificamente à aprovação da Cláusula Geral Anti-Abuso, o que não pode deixar de se criticar, em face da relevância de tal norma; tal falha torna-se mais grave, se atentarmos em especial à experiência de outros países, o mais significativo dos quais, o Reino Unido.

⁵⁹ A adopção da cláusula geral anti-abuso varia consoante os países e as suas tradições. Na Holanda, por exemplo, a doutrina da cláusula geral anti-abuso é aplicável, ainda que sem gozar propriamente de uma base legal. Noutros países como em Portugal, na Suécia, em 1995, na Bélgica em 1993, no Brasil em 2001, na Finlândia e em Espanha em 1995, a cláusula geral anti-abuso foi introduzida na Lei. Já nos EUA esta figura existe desenvolvida por diversas doutrinas judiciais. Por fim, muitos outros países, não conhecem esta figura na Lei, na doutrina ou ainda na jurisprudência.

⁶⁰ Na Alemanha, encontramos a cláusula geral anti-abuso no parágrafo 42 ou § 42 do código fiscal que dispõe o seguinte: “*As leis fiscais não podem ser evitadas através do abuso de oportunidades construídas a partir de construções legais. Onde este abuso for encontrado, a consequência fiscal deve ser tal como a que resultaria de uma construção legal apropriada às circunstâncias económicas*”.

⁶¹ Vd. BFH decisão de 19 de Janeiro de 2000, BStB1 2001 II 222.

Acontece que, num dos casos de *dividend stripping*, em transacção conduzida em bolsa, foi possível, excepcionalmente, identificar os operantes. Face a esta situação o BFH tomou a seguinte posição: recusou-se a aceitar que a falta de anonimato deveria precluir a excepção aplicável às transacções em bolsas, bem como recusou-se a aplicar a cláusula geral anti-abuso, uma vez que a questão era regulada por uma disposição especial anti-abuso.

Sucedendo que, esta decisão não foi muito bem acolhida pelo legislador que entendeu que o BFH foi longe demais ao considerar que a cláusula geral anti-abuso não se aplicava quando estivesse no âmbito de uma disposição especial anti-abuso e rapidamente procedeu à correcção da cláusula geral anti-abuso para reverter esta decisão.⁶²

Pelo que, na Alemanha, passou a aceitar-se a sobreposição do regime da cláusula geral anti-abuso no âmbito de uma disposição especial.

Apesar da adopção de disposições específicas anti-abuso, como o regime da comunicação prévia, ser compreensível (o governo apercebe-se de um abuso e procura eliminá-lo com uma disposição especial), muitas vezes representa apenas uma solução parcial para o problema, dado que os planeadores fiscais podem encontrar, como encontram, transacções que não estão cobertas por esta regra. Estas disposições específicas porém, tendem a contribuir para a complexidade das leis fiscais, e para um ciclo de contínuo refinamento de tais regras, uma vez que o legislador procura neutralizar os planeadores fiscais, que por sua vez tentam sempre ir um passo à frente do legislador.

Todavia, algumas disposições especiais anti-abuso, como o regime da comunicação prévia, podem obter mais eficácia que as disposições gerais, além de terem a vantagem de disponibilizar mais segurança jurídica.⁶³

Por fim, entendemos que a cláusula geral anti-abuso deve ser vista não como uma sobreposição, mas como um complemento do regime da comunicação prévia, que o dota de eficácia e colmata as suas lacunas.

⁶² Um novo parágrafo (2) foi adicionado em 2001, dispondo o seguinte: “O parágrafo 1 é aplicável (em todas as situações em que) a sua aplicabilidade não é expressamente precluída pela lei”.

⁶³ Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, 2003, pp. 195-197.

1.2.3 Amplitude do regime põe em causa o planeamento fiscal não agressivo (ou legítimo) e os objectivos dos regimes excepcionais ou especiais de tributação legalmente consagrada

O regime da comunicação prévia põe em causa o planeamento fiscal não agressivo, ou legítimo, e os objectivos dos regimes excepcionais ou especiais de tributação legalmente consagrados.

Na verdade, conforme foi já referido, existem zonas cinzentas, em que a distinção entre planeamento fiscal legítimo e planeamento fiscal agressivo, não é muito clara. Ora, estas situações podem mesmo levar o promotor/utilizador a efectuar comunicações relativas a um planeamento fiscal legítimo, e como tal sobrecarregar a Administração Fiscal, com a análise de mais situações, que aquelas que o diploma pretende abranger, bem como, em última instância pode pôr em causa regimes excepcionais ou especiais de tributação legalmente aceites que o legislador pretendeu consagrar.

Tal pode suceder com o regime da ZFM, que apesar de legalmente consagrado no Estatuto dos Benefícios Fiscais, corresponderá sempre a uma zona cinzenta, caso seja envolvido numa actuação proposta.

Por fim, o regime da comunicação prévia pode ainda levar ao retraimento da utilização de figuras proporcionadas pela lei de planeamento fiscal legítimo e que foram criadas pelo legislador com vista a conceder benefícios fiscais desejados, por terem por contrapartida, vantagens económicas ou outras para o Estado.

1.2.4 Obstáculo ao investimento estrangeiro

Uma outra debilidade associada ao regime da comunicação prévia prende-se com o obstáculo que pode representar ao investimento estrangeiro, tanto mais que, na Europa, até ao momento, apenas o Reino Unido tem um regime idêntico.

De facto, não podemos deixar de considerar que a existência deste regime, desincentiva as entidades que pretendam investir no território português, na medida em que será sempre um ponto negativo a considerar, pelas pesadas sanções que acarreta, mas também pelas inspecções que dele possam decorrer.

Por outro lado, o Estado Português não pode olvidar que se encontra inserido na União Europeia e que não pode impedir o exercício dos direitos de livre circulação por entidades que procurem níveis de tributação inferiores em outros Estados Membros^{64,65}, ou então que procurem investir noutros Estados-membros que não disponham de disposições especiais anti-abuso, como sucede com o regime da comunicação prévia.

De facto, é incontornável que um investidor estrangeiro tenha em conta na análise a efectuar dos países onde investir, as obrigações declarativas que lhe são impostas, as limitações em termos de planeamento fiscal, os riscos de ser questionado pela Administração Fiscal e as sanções aplicáveis em caso de incumprimento. Pelo que, este risco de desinvestimento estrangeiro deverá ser sempre valorado pelo Estado quando adopta medidas anti-abuso.

1.2.5 Não identificação do utilizador do esquema ou actuação fiscal

Comparando o DL em apreço, com os diplomas que lhe serviram de inspiração, nomeadamente o regime de comunicação prévia Britânico, chegamos à conclusão que o diploma Português ganharia em termos de eficácia, se atribuísse, à medida do que sucede no Reino Unido, um número por cada esquema comunicado pelo promotor, e posteriormente esse mesmo número fosse obrigatoriamente declarado pelo utilizador na sua declaração de rendimentos (modelo 3 ou modelo 22), com vista a promover o exercício da acção de inspecção tributária.

A título de exemplo, refira-se que nos EUA os promotores de esquemas ou actuações de planeamento fiscal têm de manter uma lista de investidores em planeamento fiscal, que deverá ser disponibilizado ao IRS.⁶⁶

Só assim se conseguiria garantir que os esquemas comunicados pelos promotores seriam efectivamente controlados pela Administração Tributária, uma vez que sem a

⁶⁴ O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias confirmou também expressamente que é bastante legítimo que considerações de carácter fiscal desempenhem um papel sobre onde estabelecer uma subsidiária. O objectivo de minimizar a carga fiscal é, em si, uma consideração válida, desde que as disposições adoptadas com vista à sua realização não levem a transferência de lucros artificiais – *vd* Acórdão *Cadbury Schweppes* (C-196/04) e *Eurowings*, (C- 294/97). Verifica-se uma legitimação do planeamento fiscal, por contraponto à mera elisão fiscal.

⁶⁵ Comissão das Comunidades Europeias, *A aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação directa – na UE e em relação a países terceiros*, <http://eur-lex.europa.eu/>, 2007.

⁶⁶ I.R.C. § 6112. Note-se que, o IRS para coordenar esforços chegou mesmo ao ponto de criar um departamento especializado apenas na análise de esquemas fiscais (*Office of Tax Shelter Analysis*)

atribuição do referido número na declaração de rendimentos entregue pelo utilizador, a Administração Tributária poderá nunca conhecer que entidade utilizou a actuação ou esquema comunicado, gorando assim, o objectivo do combate ao planeamento fiscal abusivo, na sua perspectiva reactiva.

2 Balanço sobre o desempenho do regime da comunicação prévia

Dois anos após a entrada em vigor do DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro, apenas podemos efectuar um balanço de âmbito limitado sob o sucesso do mesmo no combate ao planeamento fiscal abusivo, devido à escassez de informação.

Desde logo, apercebemo-nos que aquando a entrada em vigor do diploma, o mesmo não obteve o sucesso almejado, uma vez que apenas foi efectuado um número pouco significativo de comunicações. De facto, segundo o balanço feito pelo Ministério das Finanças em Novembro de 2008 foram 21 as comunicações sobre esquemas de planeamento fiscal, das quais 9 da iniciativa dos utilizadores e 11 da iniciativa dos promotores. A maioria das situações (60%) dizia respeito a casos em que as empresas participavam em *offshores*. Em termos de impostos, as vantagens conseguidas com os esquemas de planeamento referiam-se, na sua maioria aos impostos sobre o rendimento – IRC e IRS – (18 esquemas), sendo os restantes respeitantes ao imposto de selo (3 esquemas).⁶⁷

Não obstante, segundo o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais a resistência dos agentes económicos no cumprimento das obrigações declarativas tem diminuído.⁶⁸

Recentemente, foi pela primeira vez publicada a divulgação dos esquemas ou actuações do planeamento fiscal que a Administração Fiscal reputa de abusivos, tendo por inspiração as boas práticas de alguns países que nos precederam, designadamente os EUA, o Canadá e o Reino Unido, e as recomendações realizadas pela OCDE.

⁶⁷ Ministério das Finanças e da Administração Pública, *Relatório de Combate à Fraude e Evasão fiscais de 2008*, 2009, pp. 22 e 23.

⁶⁸ Segundo, garantia dada pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, na Assembleia da República, durante o debate do Relatório de Combate à Fraude e Evasão fiscais de 2008, em 2009, "*já entraram mais comunicações de planeamento fiscal abusivo do que no ano passado*". O responsável não adiantou os números totais anuais nem o tipo de esquema que está em causa, mas avançou que, só num dia, deram entrada 16 comunicações - quase tantas como as registadas entre Maio e Novembro do ano de 2008. *Vd. Sousa, Paulo Cravina de, Denúncias de esquemas de planeamento fiscal disparam*, Diário Económico, 18/05/2009.

De facto esta iniciativa, veio funcionar como alerta/aviso destinado aos promotores, aos utilizadores e aos contribuintes em geral, reduzindo assim a discricionariedade na determinação dos planeamentos considerados abusivos e veio confirmar o carácter proactivo do regime.^{69,70}

Esta divulgação surge na senda do cumprimento do disposto no artigo 15 ° do DL nº 29/2008 de 25 de Fevereiro e constitui uma atitude da Administração Fiscal, que deve ser aplaudida, por dois motivos: por um lado porque promove a prevenção do contribuinte face aos riscos do planeamento fiscal, em concreto, em relação aos esquemas já colocados em causa pela Administração Fiscal, por outro lado porque, assim, o diploma assume também uma função dissuasora, pois após a divulgação dos esquemas ou actuações consideradas abusiva o contribuinte vai sentir-se certamente menos tentado a assumi-las, tanto mais que sabe que acaso seja descoberto, não existe espaço para discricionariedade.

⁶⁹ Ministério das Finanças e da Administração Pública, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, 2009.

⁷⁰ Portal das Finanças, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL_2908PFA.pdf, com acesso em 23 de Agosto de 2010.

Capítulo V – O regime fiscal do regime da comunicação prévia e o sigilo profissional

1 Considerações gerais

O DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro, no seu artigo 6º, estipula uma delimitação do regime da comunicação prévia relativamente a promotores protegidos pelo segredo profissional, em concreto, os advogados ou solicitadores, bem como os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas, em determinadas circunstâncias.

No que respeita aos advogados e solicitadores, a delimitação aplica-se, em síntese, no contexto da consulta jurídica ou no âmbito de um processo judicial, bem como nos demais actos próprios dos advogados e solicitadores.

Por sua vez, no que respeita aos revisores oficiais de contas, isoladamente, ou em sociedade, no âmbito e para os efeitos das respectivas funções de interesse público de revisão legal de contas.

A respeito desta delimitação cabe considerar que um advogado ou solicitador se encontra sujeito às obrigações da comunicação prévia quando, por sua iniciativa e independentemente de qualquer relação específica com um cliente, procede à criação ou configuração de um esquema de planeamento fiscal para, posteriormente, o comunicar, oferecer ou comercializar junto de outros promotores ou de clientes, sob pena de aplicação de coima.

O mesmo se verificando com os revisores oficiais de contas quando estejam em causa a realização de serviços relacionados com a auditoria às contas ou, muito especialmente, com o exercício de consultadoria⁷¹.

Contudo, o dever de segredo a que estejam obrigadas estas entidades não as desobriga do cumprimento das obrigações prevista no DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro, sendo que as informações prestadas no cumprimento destes deveres não constituem dever de confidencialidade, nem implicam para quem as preste responsabilidade de qualquer tipo.⁷²

Acontece que, à medida do que aconteceu no estrangeiro, esta matéria levanta muita celeuma, desde logo relativamente ao conflito de interesses entre dois deveres

⁷¹ cf. artigo 72º do DL n° 487/99 de 16 de Novembro.

⁷² cf. artigo 11º e 12º do DL n° 29/2008 de 25 de Fevereiro.

aparentemente opostos, por um lado o dever de comunicação e, por outro, o dever de segredo. Por sua vez, o debate ganha especial relevância quando promovidas as diligências necessárias à audição das organizações profissionais visadas por este DL, em concreto, a ordem dos advogados⁷³.

De facto, sem ir mais longe são diversas as críticas apontadas pela Ordem dos Advogados no seu parecer nº 27/07 da Ordem dos Advogados relativamente ao anteprojecto do diploma em apreço, em concreto, as que se seguem:

- o Governo ao definir o âmbito das operações sujeitas à comunicação obrigatória, optou por moldes tais que, na prática, implicaram um dever de reporte de todas e quaisquer situações de aproveitamento, lícito e ilícito, legítimo ou ilegítimo, das soluções fiscalmente menos onerosas;

- o conteúdo do dever de comunicação inclui informação de tal maneira extensa e pormenorizada que o seu cumprimento implica um acréscimo irrealista de tarefas administrativas e burocráticas que nem em casos de planeamento fiscal abusivo ou de evasão fiscal, porventura, se justificaria;

- o *disclosure* obrigatório de todo um *know-how* específico na área de planeamento fiscal (lícito), permitindo à Administração Tributária um conhecimento actualizado das fragilidades da Lei fiscal que tinha, de outra forma, a obrigação de obter;

- nos casos em que compete ao sujeito passivo o cumprimento do dever de comunicação, o diploma parece desajustado, por não ser lógico o contribuinte-planeador promover delações fiscais de si próprio;

- as sanções propostas para o incumprimento dos deveres estabelecidos no diploma encontram-se explanadas em função da natureza do incumpridor e parecem excessivas.

Em suma, neste parecer é criticada a pouca maturação do diploma, por entender-se padecer dos defeitos de uma Administração legiferante, que desconhece, ou obnubila, as experiências mais recentes nesta matéria de outros países (como a do Reino Unido).

Mais, entende a Ordem que o diploma não cura dos custos inerentes à criação de obrigações legais acessórias, que são exageradas e imprecisas e que se abstém de

⁷³ Apesar do destaque efectuado neste trabalho relativamente ao direito de audição da Ordem dos Advogados, por relativamente a esta entidades estar em conflito o dever de sigilo profissional, foram também exercidas as diligências necessárias à audição da Câmara dos Solicitadores, da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, da Associação Portuguesa de Bancos, da Associação Portuguesa de Seguradores, do Banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal e da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, bem como da Comissão Nacional da Protecção de Dados, conforme consta do preâmbulo do referido DL.

determinar, com precisão e rigor exigíveis, as operações qualificáveis como abusivas e, por isso, sujeitas ao novo dever de informação desta exigência. Críticas essas aliás, que foram por nós identificadas, ao longo deste estudo.

Entende a Ordem que este diploma vem ainda afastar, determinante, mas desadequadamente, o segredo profissional, em atenção, exclusivamente, aos seus fins próprios, assim se revelando, muito provavelmente, violador da adequação e da necessidade, inerentes ao princípio constitucional da proporcionalidade.⁷⁴

Com efeito, a Ordem defende como é sua função, o dever legal de segredo a que o advogado se encontra sujeito no interesse do cliente que o procura, e cujo cumprimento este tem todo o direito de exigir.

Daí que, a consagrar-se como indício de actuação potencialmente sujeita a comunicação, o facto de na proposta constar um cláusula de confidencialidade, esta categoria profissional que, por dever de ofício e por princípio não tem permissão para divulgar a informação respeitante a quem se lhe exponha para procurar o seu conselho, não pode aceitar de ânimo leve este regime.⁷⁵ De facto, sem este dever básico de segredo não haveria advocacia e sem advocacia o direito à defesa, constitucionalmente consagrado no artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.⁷⁶

⁷⁴ Parecer 27/07, *Pareceres do Gabinete de Estudos*, http://www.oa.pt/Conteudos/Pareceres/lista_pareceres.aspx?idc=57113&idsc=27684, com acesso em 25/07/2010.

⁷⁵ Fernandes de Oliveira, António, *A legitimidade do planeamento fiscal – as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora 2009, pp. 185 e 186.

⁷⁶ A este respeito ver artigo 87º do Estatuto da Ordem dos Advogados.

Conclusão

Por fim, terminamos o nosso estudo com a mordaz afirmação do Professor Michael Graetz sobre a descrição do que é um esquema fiscal (*tax shelter*): “*a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid*”.⁷⁷

Isto porque, se desmembramos esta consideração sintetizamos o que está no âmago deste trabalho, o que é analisado, o que é problematizado, o que está em causa e, essencialmente, o que é combatido.

De facto, este trabalho analisa o regime da comunicação prévia e aborda toda a problemática gerada em torno da introdução do mesmo, no nosso sistema jurídico.

Deste modo, analisámos o contexto de que o regime da comunicação prévia emerge, as características e as técnicas dos esquemas e actuações que pretende combater, bem como as medidas adoptadas pelos Estados e pelo Governo Português no combate ao planeamento fiscal abusivo.

Teceram-se ainda considerações gerais sobre o regime da comunicação prévia, analisando criticamente o DL n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro, e identificaram-se as principais questões suscitadas pelas suas regras.

Na senda da problemática gerada em torno da introdução do regime da comunicação prévia analisaram-se as vantagens e desvantagens do mesmo, de forma a avaliar a relação custo/benefício que este regime representa para o sistema fiscal português.

Nesta tese efectuámos ainda um balanço actual sobre o desempenho desta medida especial anti-abuso, com o objectivo determinar se o combate ao planeamento fiscal abusivo justifica ou não uma disposição especial anti-abuso que, em última instância, poderá também ela ser considerada abusiva, por violação da necessidade e adequação inerentes ao princípio da proporcionalidade.

Assim, ao longo deste trabalho, procurámos dar uma perspectiva do que é o planeamento fiscal, o seu enquadramento histórico e as suas técnicas, analisámos o problema que representa para os Estados o planeamento fiscal abusivo, o contexto em que surge e as suas consequências devastadoras, problematizámos a introdução do regime da comunicação prévia, numa perspectiva comparada e no sistema fiscal

⁷⁷ Donald L. Korb, *Schemes, Shelters and abusive transactions*, Tax Analyst, December 2005, p. 874.

português, esmiuçámos as vantagens e as debilidades do regime, avaliando criticamente os benefícios e as falhas do diploma, e por fim, apreciámos o seu relacionamento com o segredo profissional.

Sentimos o trabalho como concluído, pelo menos por enquanto, porém não podemos deixar de tecer uma última consideração: se é verdade que o regime da comunicação prévia, apresenta as mais diversas debilidades, muito por causa do legislador português, que vão desde falhas notórias de rigor e precisão, à falta de razoabilidade e ponderação, e que foram aqui, deveras, analisadas, a verdade é que este regime, recebendo as devidas correcções, representará um mecanismo de grande utilidade para a Administração Fiscal no combate ao planeamento fiscal abusivo que, só assumindo uma posição igualmente agressiva, poderá, pelo menos para já, tentar repor a integridade do sistema fiscal, a justa distribuição do encargo tributário e a pureza da actividade económica.

Bibliografia

- Adams, For Good and Evil: *The impact of taxes on the course of civilization*, London and New York: Madison Books, 1994.
- Almeida, Samuel Fernandes de, *Limites ao planeamento fiscal*, <http://www.mirandalawfirm.com>, apresentações, 2009.
- Bonney, S Whitehead., *From Seoul to Cape Town...and beyond: OCDE Tax intermediaries Study*, The Tax Journal, 2008, nº. 918.
- Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, 1998.
- Comissão das Comunidades Europeias, *A aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação directa – na UE e em relação a países terceiros*, <http://eur-lex.europa.eu/>, 2007.
- Courinha, Gustavo Lopes, *A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário*, Almedina, 2004.
- De la Feria, Rita, *Evolução do conceito de abuso de direito no âmbito do direito fiscal comunitário*, Faculdade de Direito de Lisboa, 2008
- Donald L. Korb, Schemes, *Shelters and abusive transactions*, Tax Analyst, December 2005.
- Graetz and Schenk, *Federal Income Taxation, Principles and Policies*, 2000.
- Klein, Bankman e Shaviro, *Federal Income Taxation* (12th edition), Gaithersburg and New York: Aspen law and business, 2000.
- Fernandes de Oliveira, António, *A legitimidade do planeamento fiscal – as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009.
- Lopes, Cidália Maria da Mota, *Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento de tributação do rendimento*, Almedina, Coimbra, 2008.
- Loureiro, Carlos e Beja Neves, António, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, nº2, 2008.
- Ministério das Finanças, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, 2008.

- Ministério das Finanças e da Administração Pública, *Relatório do Grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, 2009.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública, *Relatório de Combate à Fraude e Evasão fiscais de 2008*, 2009.
- OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, 2008.
- Owens, Jeffrey, *Abusive tax shelters: weapons of tax destruction?*, Tax Notes International, 5 de Dezembro, 2005.
- Palma, Clotilde Celorico, *Novo regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira – características fundamentais*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas nº 99, Junho de 2008.
- Revista Confidencial de Impostos, *Breve reflexão sobre a delimitação da fronteira entre evasão fiscal, planeamento fiscal abusivo e planeamento fiscal lícito*, <http://www.impostos.net>, com acesso a 30 de Dezembro de 2009.
- Saldanha Sanches, J.L., *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007.
- Saldanha Sanches, J.L., *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006.
- Silva, Fernando Castro e Neves, Cassiano Tiago, *Planeamento fiscal abusivo; controlo fiscal; normas anti-abuso*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, nº3, 2008.
- Sousa, Paulo Cravina de, *Denúncias de esquemas de planeamento fiscal disparam*, Diário Económico, 18/05/2009.
- Spencer, D., Sharman, J.C., *International Tax Cooperation* (part1, 2 &3), Journal of international taxation. Vol. 18 (2007), nº 12.
- Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010.
- Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, 2003.
- Website: <http://www.ato.gov.au/>; <http://www.impostos.net>; <http://www.hmrc.gov.uk/>; <http://www.oa.pt>; <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>; <http://www.oecd.org>
- West, Philip R., *Antiabuse Rules and Policy: Coherence or Tower of Babel?*, Tax Notes, Vol. 118, No. 5, January 28, 2008.