



Felizmente há 112, antes de 113!

**Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a
“armada” de normas anti abuso em matéria
tributária, caso estivesse consciente que a qualquer
momento ela o pode “abalroar”**

**UMA EXCURSÃO DA J+LEGAL SOBRE A NÉMESIS DA LEGALIDADE: A
PROLIFERAÇÃO DAS CLÁUSULAS ANTI-ABUSO FISCAL**

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

Índice

Introdução	3
Mas, qual é mesmo o tema?	3
A ser verdade, como é que tudo isso se tornou possível?	5
Ainda assim, isso é tudo muito abstrato, há exemplos?	6
E há quem desista, indevidamente?	9
E acontece só em Portugal?	11
Mas Portugal não permite clarificar, previamente, essas dúvidas?	15
E um sistema tão complexo não cria conflitos intransponíveis?	17
Acho que já percebi, haverá esperança?	18
Contactos	19

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar”

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

Introdução

Um título convenientemente parafraseado da “apoteose trágica” de Luís de Sttau Monteiro que decorre nos inícios do Séc. XIX, na qual a frase “felizmente há luar” é repetida por duas vezes: uma, com uma alusão à prevenção geral (graças ao luar, a execução de Gomes Freire será visível por todos os “súbditos” de Beresford), outra, na voz da mulher do executado, Matilde, como referência à esperança de que às trevas se suceda o dia. Tudo, afinal, novamente tão atual no início do segundo século posterior ao do desenrolar da trama (o nosso).

Vem isto a propósito do insustentável crescimento da ambiguidade das leis tributárias, do larguíssimo campo de discricionariedade do agente do credor tributário (aquele, a AT, este o Estado) e da incontestada redução, à sua mais ínfima expressão, das mais básicas liberdades e garantias, tudo às mãos do inexorável, mas insustentável, crescimento da(s) dívida(s) pública(s).

Mas, qual é mesmo o tema?

Já lá vamos. Em nome dos direitos individuais, no “dia do adeus” forçado pelo RGPD, recebemos dezenas de súplicas pungentes para que autorizássemos continuar a receber nos nossos endereços de email, muitas vezes criados, apenas, para receber “lixo” eletrónico, os contactos das marcas que lograssem escapar aos nossos programas *anti-spam*.

Não obstante todo esse cuidado do legislador, paradoxalmente, e verificadas certas condições:

- a) Se trocar opiniões com o seu contabilista ou consultor (e mesmo, na opinião de muitos, o seu advogado... mas, aparentemente, não com os poderes públicos) sobre opções legítimas (*i.e.*, previstas na lei) de minimizar impostos, aquele terá de informar o fisco da sua identidade e das ideias que analisaram;

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

- b) Se doar ações aos seus filhos, a AT poderá entender que deve ser tributado pela mais-valias que teria auferido se as tivesse vendido, ao invés de as ter doado;
- c) Quando uma encomenda está em circulação na estrada com destino a sua casa, o fisco sabe desse transporte;
- d) Como sabia já da sua compra;
- e) Assim como da origem dos fundos que usou para a realizar;
- f) Como sabe ainda (quase) tudo sobre o seu património (aliás, as ações que possa ter doado são já totalmente nominativas, se as tivesse adquirido não poderia exercer quaisquer direitos antes de comunicar a aquisição ao fisco e, se fossem quotas, além do registo de titularidade na Conservatória do Registo Comercial, teria de confirmar junto do RCBE que não tinha mentido ou contado uma meia-verdade à CRC sobre essa sua titularidade).

Ou seja, para garantir a boa cobrança dos cada vez mais elevados e mais numerosos impostos - muito naturalmente e como disse Oliver Wendell Holmes, o “preço que pagamos pela civilização”, e que queremos pagar, mas também a consequência das insustentáveis dívidas públicas criadas por desmandos alheios:

- a) Criou-se uma parafernália de normas de fiscalização (muitas, exageradamente intrusivas);
- b) De cruzamento (algumas, atentatórias da reserva da vida privada) e de prestação (frequentemente onerosas e, não raras vezes, verdadeiramente delatórias) de informações;
- c) Bem como critérios cada vez mais fluídos de interpretação das normas fiscais (colocando em crise os princípios da legalidade e da reserva de lei);
- d) Ou de desconsideração da forma pela qual os agentes económicos conformam os seus negócios (com menorização da autonomia privada e da liberdade de contratar);
- e) A par de uma criminalização (de direito, ou meramente fática) de condutas, outrora, do campo da mera ordenação social (ou seja, sem censura ética que justifique uma relevância penal) ou da simples interpretação da lei e, portanto, absolutamente lícitas;

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

- f) Tudo, com um pano de fundo em que as obrigações fiscais coativas que se pretendem impor aos agentes económicos (cidadãos) resultam já da moral e não do direito positivado, interpretado e aplicado com um mínimo de objetividade e rigor, postulados essenciais da segurança e certeza jurídicas (ou seja, da vida em sociedade aberta).

A ser verdade, como é que tudo isso se tornou possível?

A fluidez dos fatores de produção que permitiu a globalização, possibilitou igualmente a flexibilidade dos factos tributários (o que determina o nascimento de um concreto dever de pagar certa quantia a título de imposto) e, por isso, dos elementos de conexão (quem é o efetivo credor, o beneficiário, dessa quantia). Ou seja, a liberdade de movimentos veio acompanhada da capacidade de opção, pela positiva e pela negativa (daí a expressão “votar com os pés”, pôr-se em marcha), dos locais onde consumir, investir, obter rendimentos ou deter património (a origem dos tais factos tributários). Ou por outras palavras ainda, onde pagar (ou pagar menos, ou mesmo não pagar) impostos (em função do tal elemento de conexão).

E claro, essa faculdade de opção abriu potencialidades infinitas à concorrência fiscal entre credores tributários (Estados, regiões, municípios – sim, leu bem, municípios, e por isso concorrência fiscal entre vários credores e não apenas concorrência fiscal internacional).

Ora, tal como a concorrência empresarial pode ser leal ou desleal, virtuosa ou funesta, também a concorrência fiscal pode ser prejudicial (basear-se menos na realidade e mais no secretismo ou na capacidade de ocultação, na aparência, portanto) ou absolutamente desejável, por incluir um elemento exógeno de racionalidade no sistema.

O ataque às Torres Gémeas marca, neste contexto, um ponto de viragem. O secretismo, a opacidade, deixaram de ser tolerados, com a inquestionável justificação da luta contra o terror. E no ardor da luta, ninguém quer perder tempo com minudências: se sigilo ou reserva não se

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

confundem com secretismo e opacidade, andam lá perto e mais vale não correr riscos desnecessários... afinal, não se foi a um deserto destruir um tão evidente e ostensivo, quanto extenso, arsenal de armas químicas e não se criou um estado de exceção num enclave em Cuba?

Mas logo a seguir, as subseqüentes crises do *sub prime*, das dívidas soberanas e, depois, económica criaram dívidas públicas que implicaram um aumento sem precedentes, não apenas das taxas de tributação (quanto se paga), como também das bases de tributação (sobre o que se paga). Sendo o imposto algo que nos é imposto (nunca um significante foi tão próximo do seu significado), o corpo de *enforcement* (garantia do cumprimento) tinha, naturalmente, de ser aumentado e a concorrência entre credores tributários, e fornecedores de bens públicos, reduzida.

Por isso, num quadro tão mediático como o da grande depressão e concomitante enorme pressão fiscal, ampliado por *papers* (Panamá) e *leaks* (*Swiss* e *Luxembourg*), com poder e criatividade crescente por parte dos GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon, ou mesmo Starbucks ou Vodafone para nos ligarmos um pouco mais à economia física), tudo sob a batuta americana, à qual até a Suíça sacrificou a sua Constituição (basta lembrar o caso UBS) e não obstante os EUA manterem a arte de serem mais recetores do que emissores no grande jogo da troca de informações internacional, não admira que tenha surgido um amplo consenso a propósito de uma política fiscal cada vez mais intrusiva (justificada pela garantia de pagamento da “fair share” devida por cada membro da coletividade pelo custo civilizacional).

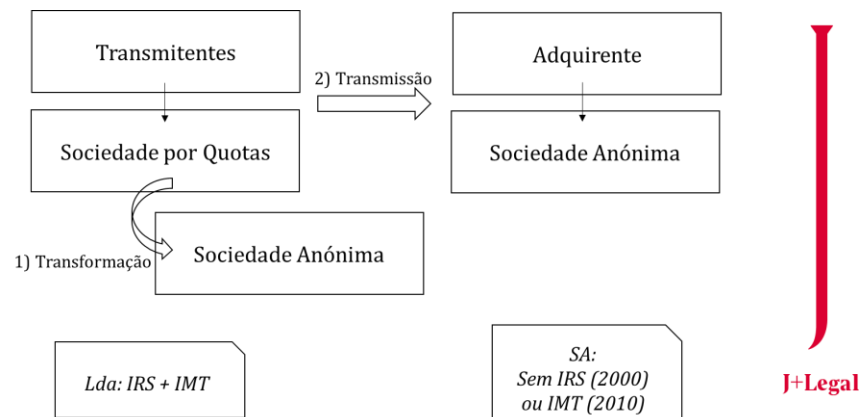
Ainda assim, isso é tudo muito abstrato, há exemplos?

Concordo que tudo isto parece tão irrelevante quanto horripelantemente esotérico e abstrato. Mas espere só um pouco mais e leia estes exemplos. Acredito que tudo se tornará mais concreto.

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar”

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

Imagine que a sua família possui uma antiga sociedade agrícola, a qual já só detém uma quinta, agora inativa, e que pretende vender a totalidade daquela sociedade. Antes da venda, os sócios decidem transformar a sociedade agrícola de sociedade por quotas em sociedade anónima. Pense agora que estamos na primeira década do milénio e os ganhos com as transmissões destas ações, contrariamente aos derivados da transmissão das quotas, escapam ao IRS. Agora considere que estamos na segunda década do milénio e que a aquisição de uma sociedade anónima, contrariamente à compra de uma sociedade por quotas, não está sujeita ao IMT. Pode o fisco desconsiderar a transformação e tributar a venda e/ou a compra como se de quotas se tratassem e não de ações? Demonstrando que o propósito da transformação, ou o que não é de somenos, um dos seus principais propósitos, consistiu na obtenção de uma vantagem fiscal, em sentido lato, o que no mundo fiscal se traduz em obviar, reduzir ou diferir no tempo impostos (no exemplo, evitar IRS e/ou IMT), o fisco foi crescentemente entendendo que sim.



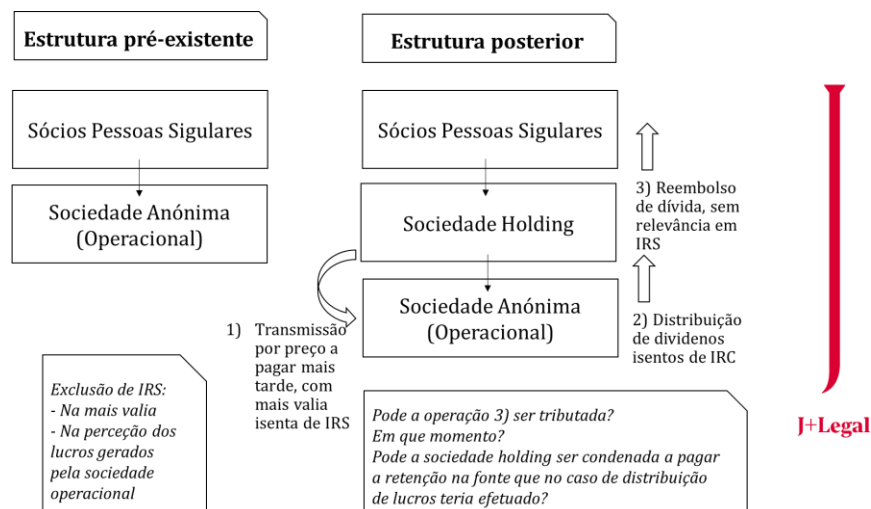
Muitas vezes o fisco não foi acompanhado nesse entendimento pelos tribunais, argumentando, por exemplo, que se há factos socialmente típicos (como a transformação em sociedade anónima para obviar ao IMT) e o legislador não reage (como só o veio a fazer muito mais tarde e, ainda assim, mais com o fito de alargar a base de incidência do que o de corrigir um manifesto “vazio” legal), então é porque não pretende mesmo tributar esse facto (uma “lacuna consciente do legislador”, portanto), não devendo o intérprete, administração ou julgador substituir-se à decisão (por omissão) do legislador, único legítimo representante dos cidadãos (aqueles que

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar”

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

decidem aceitar uma amputação patrimonial, auto consentida, como preço que querem pagar pela capacidade de vida em comum).

Mas é aquela discussão com o fisco uma luta que quer mesmo travar? Um risco que pretende correr? Ou se fosse sócio daquela sociedade iria considerar que estava a jogar à roleta russa, submetido a entendimentos tão imprevisíveis, quanto subjetivos e com garantia já prestada? E se em vez de pretender vender, tivesse antes intenção de comprar? Pensaria duas vezes no colete de forças em que se iria meter e preferiria a tranquilidade de um depósito bancário, ou a segurança de uma outra sociedade, sedeada e proprietária de uma quinta num regime fiscal mais previsível?



Quer um outro exemplo de como a aplicação da legislação fiscal pode refrear o investimento (e com isso o empreendedorismo, a criação de valor e emprego e o elevador social)? Em casos concretos, os Tribunais consideraram já que a “interposição” tida por abusiva de uma sociedade *holding*, pelo alegado propósito de obviar à tributação dos lucros distribuídos por sociedades, a sociedade “interposta” deveria ser condenada a pagar (com juros e coimas) a retenção na fonte a que teria procedido se o pagamento por si feito aos sócios fosse de qualificar como dividendos e não como pagamento de dívida decorrente da compra de partes de capital social).

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

E isto, não obstante:

- a) Não ter capacidade para ajuizar da existência ou inexistência de “abuso”;
- b) Não ter dados para quantificar a suposta mais-valia pretérita, por desconhecer o custo de aquisição de quem lhe transmitiu as partes de capital - é que tributar a totalidade do reembolso da dívida que decorre do valor de venda, corresponde a alargar e a antecipar (abusivamente?) a tributação, de outro modo inexistente, e não a neutralizar um suposto abuso com obtenção de vantagem fiscal indevida (a sociedade transmitida sempre poderia, por exemplo, reduzir o seu capital social, caso em que o custo de aquisição reavido não corresponderia a um ganho tributável);
- c) E não ter tido qualquer ganho com a operação.

E, no entanto, foi o que ocorreu já, o que significa que:

- a) Assim foi entendido em várias ações inspetivas;
- b) Esse entendimento foi confirmado por superiores hierárquicos na cadeia de comando da Administração Pública;
- c) O poder judicial sancionou esse entendimento.

O que ilustra bem como pode ser difícil ser empresário...

E há quem desista, indevidamente?

Ainda assim, poderia pensar-se:

- a) Serem raros os erros na aplicação destas normas de larguíssimo espectro e, por isso, de enorme discricionabilidade e subjetividade na apreciação da factualidade subjacente; e
- b) O poder judicial é independente, julga sem alçada e, por isso, há garantias de uma decisão final inatacável.

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

Bem, se é certo que há sempre recurso, também é certo que a matéria de facto, relevantíssima, não é passível de discussão no Supremo Tribunal Administrativo.

Depois, as liquidações adicionais de impostos, decorrentes, portanto, de correções consideradas devidas pelo fisco, gozam do privilégio do *solve et repete*. O que quer isso dizer? Muito simples, que “paga primeiro e reclama depois”. E se não houver dinheiro? Bom, como sempre, isso é um problema. Aí terá de obter uma garantia bancária (com custos bancários e de selo (sim, mais impostos!) e que contam como passivo para os *plafonds* de crédito).

Somam-se, claro, os custos inerentes ao processo, os efeitos da falta de foco na sua atividade (seja um particular ou uma empresa, afinal a fonte do seu rendimento, ou em sentido mais técnico, da sua capacidade contributiva), e a lentidão e demora processual, ainda que recorra à arbitragem (onde, se tiver acesso a recurso, volta a perder a vantagem da celeridade processual).

Mas serão apenas estes os temas a considerar, caso se pretenda contestar uma liquidação de imposto considerada iníqua? Infelizmente não. Há ainda que ter em conta o recente mediatismo fiscal e, portanto, a grande probabilidade da “sua” questão ser discutida nos espaços público, mediático e, mesmo, político.

Ou seja, mesmo que venha a ganhar já perdeu, e de imediato.

Mas mesmo que mantenha o firme propósito de obter uma composição justa do litígio, mediante decisão de terceiro imparcial (a justiça é cega sendo, por isso, representada de olhos vendados), poderá ocorrer que o fisco tenha uma surpresa para si: a qualificação da sua conduta como fraude fiscal. É que, nesse caso, tudo quanto se disse sobre a um novo patamar. Enfrenta um processo-crime e, dado o aumento da moldura penal (amplitude das penas possíveis, mínima e máxima) no decurso da década precedente, o risco de insubstituível prisão efetiva é real. Neste contexto, se o agente tributário lhe comentasse que em caso de pagamento

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar”

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

voluntário da futura liquidação antes do final da ação de inspeção (*avant la lettre*, portanto), “deixaria cair” essa eventual questão fiscal, não procedendo à participação crime que de outro modo seria inevitável, o que faria? Deixo-o a pensar, na certeza de que concordará que a “velha” indiscriminada reversão da execução fiscal contra gerentes, muitos anos depois dos factos, era afinal uma “brincadeira de crianças”.



E acontece só em Portugal?

Obviamente, não. Tal como a pressão da dívida pública é global, a pressão fiscal também o é. Exemplo disso é o lançamento do programa BEPS, ocorrido nas cimeiras do G-20 ocorridas na Rússia em 2013, sob a liderança de Barak Obama. Mas no jogo da atração de investimento e de emprego, alguns Estados são mais eficazes (os já referidos Estados Unidos e, apesar do referido acima, a própria Suíça, mas sobretudo o Luxemburgo, a Irlanda e Singapura), alguns bem mais

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

ingénuos (Bélgica, Holanda e, sobretudo, nós próprios) e outros, como o Reino Unido, Hong-Kong, Malta ou Chipre (para nos ficarmos pelo mundo anglo-saxónico) ainda uma incógnita.

Neste campo a União Europeia é um excelente exemplo da substituição das narrativas fiscais dominantes. Após um espírito libertário reformista em que era proibido proibir, para efetiva implementação de um verdadeiro “mercado interno” de todos os fatores de produção, empresas e capital incluídos, imperativos pragmáticos da *realpolitik* (Maquiavel fiscal, ou a arte de depenar o ganso de modo a obter o máximo de penas com o menor número de bicadas (ou grasnido) possível, como Jean-Baptiste Colbert definiu a atividade de cobrar impostos), levaram à inversão daquela macrotendência.

Assim, o Tribunal de Justiça da União Europeia encontrou-se na vanguarda, contra os Estados, e para grande surpresa destes, da proclamação da impossibilidade de discriminação negativa em matéria fiscal de pessoas (Acórdão Lasteyrie du Saillant, a propósito da alteração de residência), ou de capitais (Acórdão Lankhorst-Hohorst, a propósito das regras de subcapitalização em caso de empréstimos), quer mediante violações encapotadas às liberdades fundamentais (Acórdão Centro Equestre da Lezíria Grande), quer a mero direito derivado, como as Diretivas, entretanto judicialmente tornadas, a mais das vezes, diretamente aplicáveis (Acórdão Epon – o qual veio a ditar a abolição do imposto sobre sucessões e doações cobrado por avença; assim como o Acórdão Modelo ditou o fim dos encargos notariais calculados sobre o valor do ato).

Posteriormente, de modo até então inimaginável e, quiçá, algo irrefletido, o Tribunal de Justiça veio mesmo a impor a Estados sem capacidade para tributarem lucros auferidos por empresas neles não residentes, a aceitação da dedução das perdas apuradas por essas entidades noutros Estados, caso aquelas perdas não pudessem ser já deduzidas no Estado da residência (Acórdão Marks and Spencer – de alguma forma a simetria, mas também a antítese, do Acórdão Cadbury), transferindo assim para o Estado da sociedade mãe o ónus do *down side* de quinhonar das perdas empresariais “finais”, sem qualquer correspondente na partilha do *upside* dos lucros precedentes, reservado para o Estado de residência da subsidiária.

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

E naquele quadro de alteração de narrativas jurisprudenciais e num contexto mais vasto de alterações económicas e sociais, de mundividência, dir-se-ia, a evolução da aceitabilidade europeia das normas nacionais anti-abuso (inexoravelmente discriminatórias) é, a um tempo, justificável e ilustradora:

- a) A aceitação, de modo muito limitado, do escrutínio restrito a “esquemas puramente artificiais”, constante do Acórdão Cadbury Schweppes a propósito das normas britânicas CFC (imputação, para efeitos de tributação, de lucros não distribuídos) aplicáveis ao centro irlandês de gestão financeira do grupo (sim, a Irlanda tem uma política consistente, ao invés de Portugal), em que um mínimo de “substância” obsta à existência de abuso (altura em que o Direito Europeu funciona como escudo contra ónus domésticos);
- b) É seguida pela sinalização de que benefícios económicos modestos, acompanhados de uma vantagem fiscal significativa, podem ser um indício de abuso (Acórdão Foggia, do qual decorre ainda que conceitos constantes do célebre art. 60º do EBF, já lá vamos, têm de ser interpretados no quadro do direito e *acquis communautaire*, ainda que respeitantes a casos meramente domésticos);
- c) Ao que se segue a jurisprudência recente dos *Danish Cases*, a qual aceita normas nacionais restritivas das quatro liberdades fundamentais, caso o recurso ao direito derivado tenha a obtenção de uma vantagem fiscal (ainda se recorda do conceito?) como um dos principais propósitos das opções (de gestão) tomadas pelo agente (num caso similar ao da “interposição” de entidades acima referido, mas agora com uma escala internacional);
- d) Ainda que um Acórdão ainda mais recente fique aquém dos *Danish Cases* e mais próximo da jurisprudência Lankhorst e dê, por isso, algum alento sobre uma possível ponderação de valores e de interesses em conflito mais equilibrada, por parte do Tribunal de Justiça (Acórdão Lexel).

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar”

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal



E também a Comissão navega nas mesmas águas: ao foco no mercado interno (Diretivas Sociedades Mãe – Filhas em matéria de dividendos, ou Afiliadas em matéria de juros e de *royalties*, bem como em matéria de fusões), seguem-se Diretivas bem mais focadas na restrição dessas liberdades fundamentais, em nome do combate ao abuso (às alegadas “dupla não tributação” e capacidade dos agentes económicos “escolherem o nível de tributação” a que pretendem ficar sujeitos) e da defesa das bases tributárias (*Anti Avoidance Tax Directives* - ATAD I e ATAD II – e sexta alteração diretiva de cooperação administrativa em matéria tributária – (DAC 6: Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011) – rapidamente transpostas por excesso, sobretudo esta última e como é normal, pelo legislador nacional).

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti-abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

Mas Portugal não permite clarificar, previamente, essas dúvidas?

As normas mais preocupantes, as normas anti-abuso em sentido lato, que negam direitos básicos como a dedução de custos, tornam inoponíveis perante o fisco factos e atos jurídicos válidos, invertem o ónus da prova para o sujeito passivo, ou impedem o acesso a benefícios, dividem-se em dois grandes tipos de normas:

- a) As cláusulas específicas anti-abuso (*SAAR*, na gíria anglo-saxónica), tais como a imputação de lucros não distribuídos (as regras *CFC* referidas acima), a não dedução de juros (as regras de subcapitalização, ou *thin cap rules*, também já referidas), o regime de preços de transferência, a inaplicabilidade dos regimes de neutralidade fiscal ou de acesso ao art. 60º do EBF – sim, já lá vamos, por isso não desista da leitura);
- b) E a cláusula geral anti-abuso (*GAAR*, na gíria anglo-saxónica), constante do art. 38º, n. 2 da LGT e reservada para os casos em que inexista uma *SAAR* aplicável, graças à qual é possível, simplificando um pouco, desconsiderar, apenas para efeitos fiscais, mas não outros, por exemplo civis, a opção do sujeito passivo na escolha do facto ou ato jurídico (válido), caso o propósito inclua, de modo relevante, a obtenção de uma vantagem fiscal (ainda se recorda do conceito e dos exemplos da transformação e da interposição de sociedades?).

Ora, o art. 65º do CPPT diz-nos que caso solicite um pedido de informação vinculativa ao fisco, com divulgação de todos os dados relevantes e este não responder num prazo de 150 dias, fica precludida a aplicação da *GAAR*. O que vale por dizer que fica a dúvida sobre a neutralização das *SAAR*, algo que o legislador deveria esclarecer rapidamente e pela positiva (sendo, porém, inquestionável que o contribuinte fica exonerado de coimas, juros e de outros acréscimos legais sempre que no silêncio da AT, atue com base numa interpretação plausível e de boa-fé do direito - art. 65º do CPPT).

Naturalmente que isso tem efeitos práticos relevantíssimos. Ainda se lembra do caso *Foggia*? Pois bem. Uma das normas mais estruturais do sistema fiscal (o art. 60º do EBF, sucessor do

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

não menos célebre Dec. Lei 404/90 – sim, leu bem, sucessor de um regime vindo do início da década de 90 do milénio precedente (!) ou, até, do final da década de 80 (conforme tenha celebrado a passagem do milénio em 2000 ou 2001 e corrigido o, então, gravíssimo *bug*) e ele próprio (o famoso 404/90), por sua vez sucessor de norma precedente similar, - sofreu, recentemente, uma alteração cirúrgica e aparentemente benévola, mas, bem vistas as coisas, profundamente prejudicial (não, não me refiro àquela, a do Orçamento para 2020, em que possa estar a pensar e por isso leia ainda mais um pouco).

Refiro-me, outrossim, a uma alteração mais antiga ao n. 6 e que retirou a, até aí, necessária autorização prévia para acesso ao benefício do art. 60º. Leu bem, retirou. E não, isso não é uma vantagem. É sim um presente envenenado. Pense comigo: procede à reestruturação do seu grupo empresarial, no pressuposto de que auferir de isenção de IMT (e de Selo) decorrente daquele artigo e, concretizada a operação, o fisco vem dizer-lhe que não, que não há motivos válidos para acesso ao benefício. Só que agora é tarde, o facto tributário (sim, o conceito está explicado mais acima) está consumado e não lhe será fácil invocar erro nos pressupostos (ou seja, já está na “boca do lobo”), nem recorrer à jurisprudência *Foggia*, pela inexistência de ato administrativo prévio e, assim, a discricionariedade administrativa pode ser total. Mas, ainda assim, esta alteração significa uma redução de custos de contexto? Provavelmente não, pois é até provável que a comunicação prévia da operação tenha de ser feita no quadro da lei nacional que transpôs a DAC 6 (na qual o legislador aproveitou para aplicar a mesma disciplina às operações meramente domésticas) ou na legislação revogada e que continha regime de comunicação próxima (mas sem identificação do sujeito passivo). E como se reduziriam os custos de contexto, com adequada repartição de ónus, no quadro de leal cooperação entre administração e administrados? Simples: com uma presunção inilidível (final) de aprovação do benefício, em caso de silêncio da AT decorridos mais de 90 dias (ou, vá lá, de 120 dias) contados da apresentação do pedido.

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

E um sistema tão complexo não cria conflitos intransponíveis?

Naturalmente. Quanto maior a complexidade, maior a dificuldade de interpretação e de aplicação uniforme, a probabilidade de erro, ou a capacidade para desvirtuar voluntariamente a (justa) aplicação da lei.

Um exemplo simples: a lista negra nacional de “paraísos fiscais” é das mais extensas a nível mundial e inclui Estados relevantíssimos para as relações com a África ou Ásia, o *private equity* e o resseguro e que integram o Espaço Económico Europeu, ou com os quais celebramos acordos para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento (ou de troca de informações em matéria fiscal) e que, portanto, nos obrigamos a não discriminar negativamente, não obstante o façamos.

Ou a tentativa de imposição da DAC 6 à *outrance*, mesmo com atropelo do sigilo profissional dos advogados e, aparentemente, até agora, sem qualquer sobressalto cívico relevante (num caldinho de cultura que lembra a história da panela, da água em aquecimento crescente até à fervura e do incauto sapo).

E quando se lança sobre os gestores um fator novo de decisão (um dever moral, não concretizado, mas suscetível de aplicação coativa por recurso aos instrumentos de persuasão do Estado), os gestores, que têm um dever fiduciário para com a entidade gerida e seus *stakeholders*, a começar pelos sócios, são confrontados com um dilema que só pode ter uma resposta óbvia: o pagamento de imposto em montante para além do legalmente exigido, é uma liberalidade que não cabe no escopo societário, mas cuja inobservância poder trazer consigo uma penalização que tolhe de modo intolerável a capacidade de decisão (o tal princípio base da iniciativa privada, na modalidade de liberdade de contratar, ou seja, de livremente conformar os factos jurídicos no quadro a legalidade).

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti-abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar”

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

Acho que já percebi, haverá esperança?

A confirmar-se haver apenas 113 casos de aplicação de normas anti-abuso, mas entre cláusulas gerais e específicas penso existirem muito mais processos, contra o “luar” da prevenção geral decorrente da nova moralidade fiscal (o que quer que seja uma moralidade que não encontre reflexo na lei), pode haver, felizmente, o eventual “luar” de um dígito precedente.

Que como a saia verde de Mafalda represente metaforicamente uma jurisprudência ponderada no cercear de direitos fundamentais, incluindo a liberdade contratual, e na restrição do alcance do princípio da legalidade. A par de inflexões na sobrevalorização dos interesses da maximização da receita fiscal, como ocorreu recentemente no Acórdão Lexel. E, sobretudo, a esperança num assomo cívico que suscite um debate público exigindo uma aplicação mais ponderada do arsenal de dissuasão fiscal, um procedimento administrativo e um processo judicial com maior igualdade de armas, a não rendição aos interesses do *compliance* e da dicotomia problemas / soluções (como as novas aplicações informáticas para cumprir as novas obrigações de reporte). Metáfora corporizada no significante “112”, como código da necessidade de uma linha segura de defesa do sujeito passivo (mais um caso, tal como imposto, de grande alinhamento entre significado e significante) – bem vistas as coisas, o efeito útil do número nacional de emergência, 112.

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

Contactos



Jaime Carvalho Esteves

Sócio da Área de Tax

jce@jlegal.pt

Algumas perguntas que teria querido fazer sobre a “armada” de normas anti abuso em matéria tributária, caso estivesse consciente que a qualquer momento ela o pode “abalroar

Uma Excursão da J+Legal sobre a Némesis da Legalidade: a Proliferação das Cláusulas Anti-Abuso Fiscal

Corporate
M&A Capital
Market
Banking
Law and Tax
Labour Li
tigation R
eal Estate

J+Legal