

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

0. Nota prévia:

O presente texto serviu de base à intervenção¹ no Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal, relativa ao tema Fraudes Tributárias e Evasão Fiscal – Planeamento Fiscal e Planeamento da Investigação Fiscal, organizado pelo Centro de Estudos Judiciários, que teve lugar no dia 22 de Junho de 2012.

1. Sumário:

O planeamento fiscal é legítimo na medida em que respeite a lei e não procure violar o seu espírito pondo em causa outros princípios constitucionais.

De modo a combater o planeamento fiscal abusivo o legislador português introduziu no nosso ordenamento jurídico diversas normas quer de âmbito geral quer de aplicação específica.

Ao longo da exposição apresentar-se-ão diversos exemplos de esquemas de planeamento fiscal fazendo-se referência a tópicos a considerar na sua avaliação.

2. Estrutura da apresentação:

I – Planeamento fiscal (abusivo)

II – Instrumentos legais de combate ao PFA:

III – Exemplos de esquemas de PFA e Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados

¹ As opiniões expressas são efetuadas a título pessoal, não refletindo necessariamente a posição da instituição em que desempenho funções.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

I – Planeamento fiscal (abusivo)

No dia a dia é normal ouvirmos falar de planeamento fiscal, desde o simples “Saiba como poupar no IRS – aproveite ao máximo as deduções fiscais” até a “Revisão de procedimentos e realização de estudos na área de preços de transferência com prováveis poupanças fiscais”. É natural que os contribuintes procurem reduzir ao mínimo o pagamento de impostos, escolhendo as opções que forem para ele fiscalmente menos onerosas dentro de dos princípios de uma boa gestão empresarial e pessoal que tenha por objectivo diminuir ao mínimo as despesas evitáveis.

Seguindo a metodologia de NUNO SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, dependendo das condutas e comportamentos adoptados assim poderão ser classificadas tais atitudes, por exemplo:

- i. Adoptando um comportamento *INTRA-LEGEM* – quando o sujeito passivo utiliza um instrumento legal de entre aqueles que o legislador colocou à sua disposição que melhor se adequa. Este comportamento poderá ser omissivo (p.ex. abstenção de incidência) ou comissivo (p.ex. utilização de benefícios fiscais).
É o caso das normas de isenção, deduções específicas e deduções à colecta em sede de IRS, etc.
- ii. Adoptando um comportamento *CONTRA-LEGEM* (Tax Evasion) – quando o sujeito passivo pratica actos ilícitos. Situações de evasão fiscal nos quais se inserem os crimes e as contra-ordenações fiscais.
- iii. Adoptando um comportamento *EXTRA-LEGEM* (Tax Avoidance) – quando os sujeitos passivos praticam actos ou negócios jurídicos lícitos, através dos quais obtêm um resultado económico que seria normal, mas que permitem evitar o nascimento da obrigação fiscal ou em que esta aparece de modo menos oneroso.

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

A diferenciação entre a liberdade de escolha dos contribuintes e a elisão fiscal não é fácil podendo passar por considerar que no caso da elisão, embora a conduta seja admitida por lei o resultado obtido não o é.

Conforme nos diz o Prof. Saldanha Sanches, “O resultado reprovado pela ordem jurídica quando a escolha do contrato ou dos contratos foi feito por razões fiscais é a redução indevida da obrigação tributária: temos um comportamento privado que, mediante a manipulação dolosa das formas contratuais, consegue frustrar a correcta distribuição jurídica dos encargos tributários, tal como se encontrava formulado no programa da norma de previsão.”

A nível internacional, planeamento fiscal agressivo pode ser descrito como qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo. O comportamento consiste em contornar a lei fiscal, sem expressamente a infringir, não violando um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não desejado pelo legislador, por visar um objectivo oposto aos valores que o estruturam.

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

II – Instrumentos legais de combate ao PFA:

O combate ao planeamento fiscal abusivo tem sido efetuado com recurso a diversos instrumentos legais, apresentando-se no quadro abaixo alguns exemplos:

CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO		
Previsão	Objetivo	Breve Descrição
N.º 2 do artigo 38.º da LGT com procedimento de liquidação próprio previsto no artigo 63.º do CPPT	Evitar a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal, razões exclusivamente fiscais ou essencialmente fiscais, ou evitar/impedir a escolha não da forma contratual mais eficiente, mas da forma que proporciona uma economia fiscal.	São ineficazes no âmbito tributário os negócios ou actos quando estes: - <u>Sejam essencialmente ou principalmente dirigidos à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos ou à obtenção de vantagens fiscais</u> - demonstrável nomeadamente pela ausência de razões comerciais legítimas face a um negócio sombra ou seja a falta de racionalidade económica da operação leva a que a sua realização apenas possa ter como explicação a obtenção de uma vantagem fiscal; - <u>E por meios artificiosos ou fraudulentos</u> - usando vias indirectas e adversa a fim de obter resultados fiscais favoráveis, recorrendo a actos ou negócios em si inúteis ou desnecessários face à inexistência de motivos económicos ou financeiros que os justifiquem; - <u>E com abuso das formas jurídicas</u> - as formas ou negócios escolhidos são insólitos e inadequados, por nomeadamente não terem, no todo ou em certos passos inseridos, uma razão económica que justifique a sua utilização para além de procurar iludir o sistema tributário.

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

CLÁUSULA ANTI-ABUSO ESPECÍFICAS DOMÉSTICAS		
Previsão	Objetivo	Breve Descrição
Preços de transferência em IRC - artigo 63.º do Código do IRC	Evitar que através da manipulação do preço praticado nas operações entre entidades relacionadas sejam transferidos lucros entre elas.	<p>De acordo com o princípio de plena concorrências previsto quer no número 1 do artigo 63.º do Código do IRC, quer no número 1 do artigo 9.º da generalidade das Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal, as condições praticadas nas operações vinculadas não devem divergir das que seriam praticadas entre entidades independentes em operações comparáveis.</p> <p>Cabe aos contribuintes demonstrar a aderência ao Princípio de Plena Concorrência, devendo para o efeito preparar um conjunto de documentação tendo em vista efetuar essa demonstração (vide Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro).</p> <p>Qualquer ajustamento efetuado pela Administração Fiscal deve ter por referência os requisitos de fundamentação previstos no número 3 do artigo 77.º da LGT.</p>
Preços de transferência em sede de IVA - n.º 10 do artigo 16.º do Código do IVA	Evitar a distorções em sede de IVA através da manipulação do preço de transferência em operações entre entidades relacionadas sujeitas a diferentes regimes de direito à dedução.	Nas operações entre entidades relacionadas em que uma delas não tenha direito integral à dedução do IVA, derroga-se a regra geral do valor tributável corresponder ao valor da contraprestação obtida, sendo considerado o valor normal.

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

Previsão	Objetivo	Breve Descrição
Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado – artigos 65.º e 88.º do Código do IRC	Evitar a dedutibilidade como gasto dos pagamentos efetuados a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado.	<p>Para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado não são dedutíveis excepto se o contribuinte provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.</p> <p>Para efeitos de comprovação não basta ao contribuinte apresentar a fatura e eventuais contratos associados.</p> <p>Quando não seja feita a comprovação os valores pagos estão ainda sujeitos a tributação autónoma.</p>
Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado – artigo 66.º do Código do IRC	Visa contrariar a acumulação, por residentes, de resultados em sociedades por si controladas, situadas em território que lhes concede um regime fiscal privilegiado.	Os lucros ou rendimentos, em regra rendimentos passivos, obtidos por entidades não residentes submetidas um regime fiscal claramente mais favorável são imputados ao sujeito passivo residente que detenha direta ou indiretamente 25% das partes de capital, direitos de voto ou outros direitos sobre os rendimentos (10% se mais de 50% dos direitos forem detidos por sujeitos passivos residentes em Portugal).
Subcapitalização – artigo 67.º do Código do IRC	Evitar a transferência de lucros através de juros relativos a financiamentos concedidos por entidades relacionadas.	<p>Não são dedutíveis no apuramento do lucro tributável os juros relativos à parte do financiamento, obtido junto de entidades relacionadas, que seja considerado excessivo.</p> <p>De acordo com a norma considera-se que existe endividamento excessivo quando o financiamento excede o dobro do valor correspondente da participação no capital próprio do sujeito passivo devedor.</p>

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

Previsão	Objetivo	Breve Descrição
Suprimentos – N.º 3 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo	Evitar o aproveitamento da isenção quando o credor seja entidade situada em território sujeito a regime fiscal privilegiado.	A isenção prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo, relativa aos empréstimos com características de suprimentos, não se aplica quando o credor seja entidade situada em território sujeito a regime fiscal privilegiado.

NORMAS ANTIABUSO PREVISTAS NAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Previsão	Objetivo	Breve Descrição
Beneficiário efetivo dos rendimentos	Evitar o aproveitamento abusivo das convenções para evitar a dupla tributação (CDTs)	As reduções de taxa previstas nas CDTs apenas são aplicáveis ao beneficiário efetivo do rendimento, bem como nos casos a que este seja residente no outro Estado signatário da CDT.

**FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL**

III – Exemplos de esquemas de PFA e Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados:

Iremos de seguida apresentar alguns esquemas que podem constituir esquemas de planeamento fiscal, bem como alguns tópicos a considerar na avaliação dos mesmos.

A – Parqueamento de ativos/passivos:

i. Descrição:

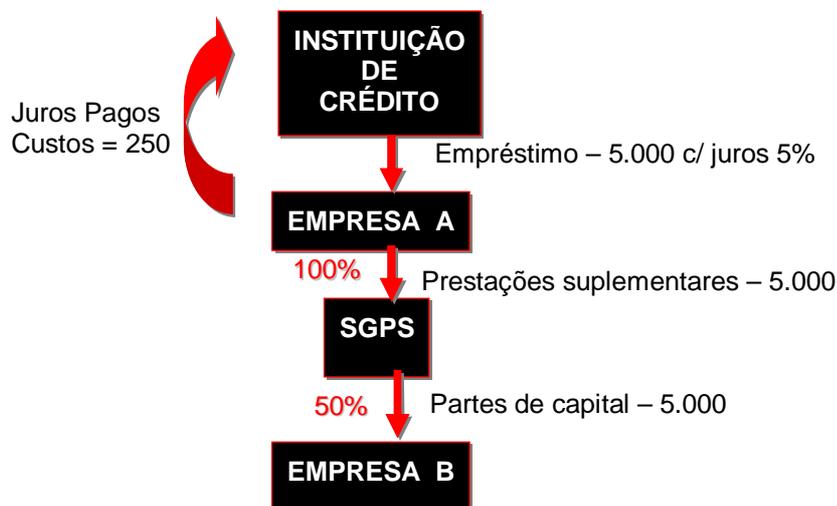
O Grupo A pretende adquirir 50% do capital da empresa B. Para o efeito, será a sociedade SGPS a adquirir as partes de capital, de modo a aproveitar o regime previsto no artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). No entanto, necessita de financiamento para fazer face a tal investimento, sendo que os juros suportados não são dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável (cfr. n.º2 do artigo 32.º do EBF).

Assim, será a empresa A a obter o financiamento junto de uma instituição de crédito, que por sua vez o canalizará para a SGPS através de prestações suplementares.

Com esta estrutura o grupo pretende localizar o ativo e os rendimentos na SGPS, de modo a aproveitar o regime previsto no artigo 32.º do EBF, e o passivo e os gastos com o financiamento na Empresa A de modo a obviar à limitação na dedutibilidade dos gastos com juros prevista no mesmo normativo.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

Esquemáticamente temos:



ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação da operação importa ter em consideração, que pese embora os objetivos subjacentes à estrutura apresentada, os gastos relativos a juros suportados com o financiamento aplicado na concessão das prestações suplementares não serão dedutíveis na empresa A. Tal, na esteira de vasta jurisprudência², resulta da aplicação do artigo 23.º do Código do IRC.

B – Transformação da natureza económica de determinadas operações com objetivos exclusivamente fiscais:

i. Descrição:

As empresas A, B e C são parte integrante de um grupo económico.

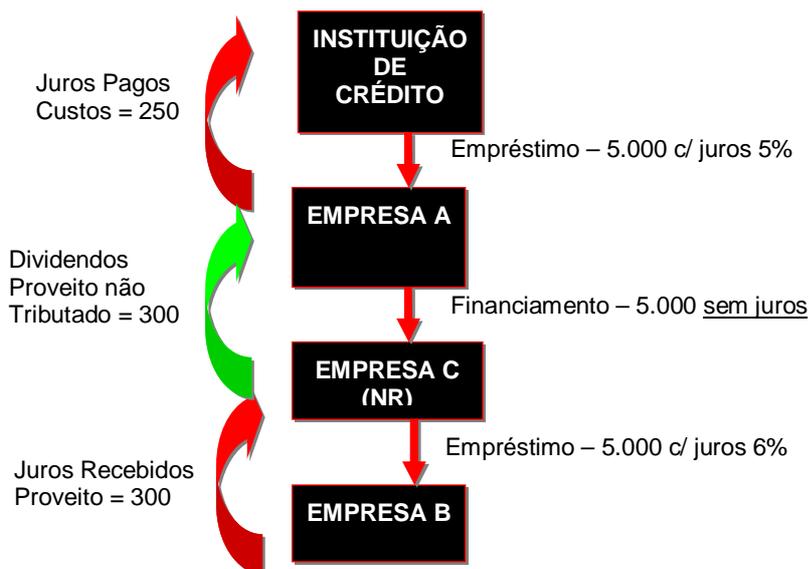
Conforme abaixo apresentado graficamente, a empresa A concede um financiamento não remunerado à empresa C, que por sua vez empresta à empresa B obtendo uma remuneração de 6%.

² Vide, entre outros, Acórdão do STA, de 12 de Julho de 2006 (Proc. 186/06).

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

A empresa C, obtém um lucro, resultante dos juros obtidos, que distribui à empresa A. Esta não inclui os referidos dividendos no seu lucro tributável nos termos do artigo 46.º (actual artigo 51.º) do Código do IRC.

Esquemáticamente, temos:



ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação da operação importa ajuizar quer da motivação económica para a estrutura da operação, quer da existência de negócio sombra. Relativamente à aplicação da cláusula geral antiabuso a estruturas semelhantes à apresentada veja-se a apreciação que tem sido feita pelo TCAS (Acórdãos do TCAS, Processos 04255/10 e 05104/11).

C – Transações entre empresas do grupo:

i. Descrição:

A empresa A é participada em 60% pela empresa B, pelo que entre ambas existem relações especiais nos termos do número 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

A empresa A residente em Portugal vende à empresa B um conjunto de bens pelo valor de 100. No entanto, se as operações fossem realizadas entre entidades independentes o preço praticado seria 120.

Assim, existiu uma transferência de lucros de A para B no valor de 20.

Graficamente temos:



ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação deste tipo de operações importa, nomeadamente:

- Identificar as condições praticadas na operação vinculada
- Ajuizar da demonstração efetuada pelo sujeito passivo no seu Dossier de Preços de Transferência
- Concluir se as condições que seriam praticadas entre entidades independentes

D – Utilização abusiva de Convenções para Evitar a Dupla Tributação:

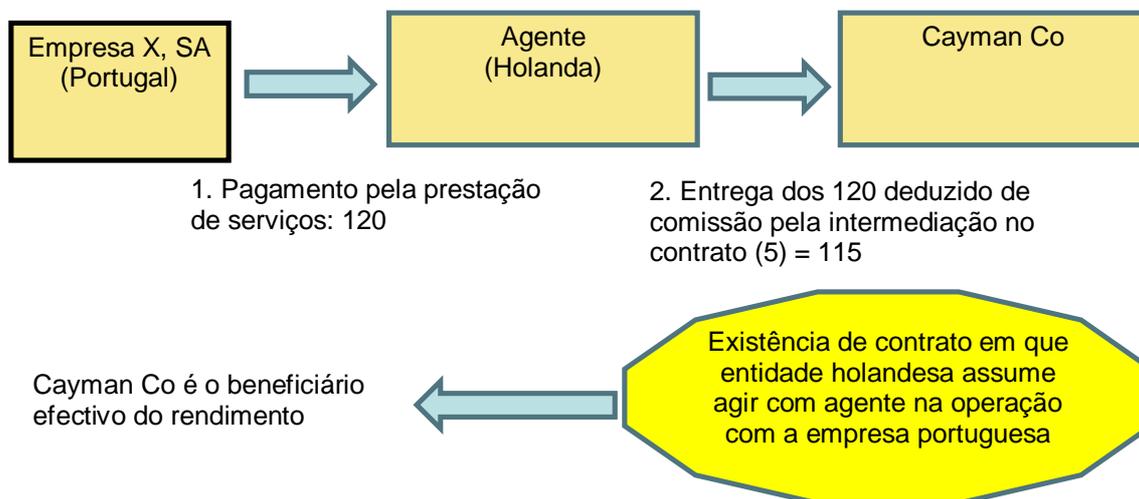
i. Descrição:

Uma empresa portuguesa X, procedeu ao pagamento a título de prestação de serviços de 120 u.m. Aquando do pagamento a entidade devedora não efetuou qualquer retenção na fonte de imposto invocando o artigo 7.º da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino dos Países Baixos.

No entanto, veio-se a descutinar que a entidade holandesa não era o beneficiário efetivo do rendimento pois tinha agido como agente de uma entidade residente nas Ilhas de Cayman.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

Esquemáticamente e sinteticamente temos:



ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação deste tipo de operações importa, nomeadamente:

- Identificar os pagamentos efetuados por entidades portuguesas relativamente a rendimentos que beneficiaram da aplicação de Convenções para evitar a dupla tributação.
- Avaliar se o credor é o efetivo beneficiário dos rendimentos, nomeadamente através de eventual troca de informação entre Administrações Fiscais.

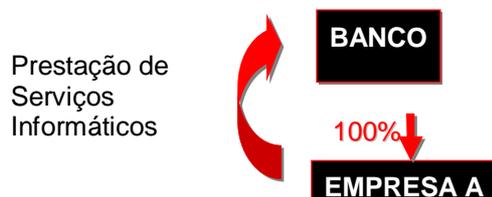
E – Operações vinculadas envolvendo uma entidade sem direito a dedução integral do IVA:

i. Descrição:

O Banco B, detém em 100% a empresa A. Esta presta ao Banco serviços informáticos. Assim, entre o Banco B e a empresa A, existem relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

Esquemáticamente temos:



Considerando que o Banco, uma vez que realiza um conjunto de operações ativas abrangidas pela isenção prevista no n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA, não tem direito à dedução integral do IVA suportado a montante, poderá através da manipulação do preço de transferência reduzir o valor da prestação de serviços. Deste modo, o valor de IVA liquidado por A e conseqüentemente o valor suportado pelo Banco é inferior ao que se verificaria se o preço praticado fosse o que seria praticado em operações comparáveis realizadas por entidades independentes.

ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação deste tipo de operações importa:

- Avaliar o direito à dedução de IVA por parte da entidade adquirente;
- Avaliar se o preço praticado na transação corresponde ao preço que seria praticado entre entidades independentes.

**FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL**

Algumas referências bibliográficas:

- Courinha, Gustavo, *“A Cláusula geral anti-abuso no direito tributário – contributos para a sua compreensão”*, Almedina, 2004, Coimbra
- Sanches, J.L. Saldanha, *“Os limites do Planeamento Fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional”*, Editora Coimbra, 2006, Coimbra
- Oliveira, A. Fernandes, *“A Legitimidade do Planeamento Fiscal – as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse”*, Editora Coimbra, 2009, Coimbra
- Finnerty, Chris; Merks, Paulus; Petriccione, Mario e Russo, Raffaele, *“Fundamentals of International Tax Planning”*, IBFD, 2007, Amesterdão
- Acórdãos do TCAS, Processos n.º 04255/10 e 05104/11