

O combate ao planeamento fiscal abusivo nas reestruturações empresariais



José Maria Pires
Coordenador Científico da Pós-Graduação em
Fiscalidade Avançada ISG

As cláusulas antiabuso são dos instrumentos jurídicos mais importantes no combate ao planeamento fiscal abusivo e têm vindo a ser aperfeiçoadas recentemente. Elas são de dois tipos – uma cláusula geral e várias cláusulas especiais. Estas últimas são adotadas em domínios do direito fiscal onde as possibilidades de planeamento abusivo são maiores e onde o legislador pretende maior eficácia nesse combate, como é o caso das operações de reestruturação empresarial, de que é exemplo, pelos dados conhecidos, o caso da venda das barragens da EDP.

Em termos simples, a aplicação da cláusula geral, em Portugal, depende da verificação dos três requisitos seguintes:

- 1 - O abuso quanto à forma jurídica, que consiste na formalização, pelos agentes económicos, dos seus negócios mediante atos ou contratos diferentes daqueles que tipicamente a lei estabelece. Trata-se de uma divergência entre a forma jurídica adotada e a substância e a racionalidade dos negócios. Por exemplo, quando uma sociedade distribui dividendos mediante a emissão de ações que entrega aos seus acionistas, que a seguir as vendem obtendo mais-valias, alterando assim a natureza dos rendimentos.
- 2 - O propósito da obtenção de uma vantagem fiscal, que se traduz na finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal, por exemplo um benefício fiscal. Nesses casos, o propósito dos negócios jurídicos não é apenas a formalização de atos económicos para lhe conferir eficácia jurídica, mas a obtenção de uma vantagem fiscal. Quando o objetivo de um negócio não se sustenta numa racionalidade económica, que é substituída, total ou parcialmente, por uma racionalidade fiscal, estamos perante uma utilização abusiva dos direitos tributários. Por exemplo, quando os benefícios fiscais, que são meios instrumentais subordinados à realização de fins extrafiscais, se convertem, eles próprios, num fim em si mesmo, que é a obtenção de uma vantagem fiscal, o seu exercício pode ser abusivo. A lei não exige que esse seja o único propósito, nem o principal, bastando que seja um dos principais. Do mesmo modo, a lei não exige que se trate de evasão fiscal, mas apenas de uma vantagem fiscal, nem exige que essa vantagem se efetive, bastando que tenha sido um dos propósitos da estrutura jurídica.
- 3 - O desvio quanto à finalidade da lei, consiste na frustração dos fins de um benefício fiscal ou da própria lei fiscal. Todas as normas fiscais são instrumentos para a prossecução de uma finalidade ou um interesse. Por exemplo, os benefícios fiscais destinam-se sempre a prosseguir um objetivo extrafiscal (combater a pobreza, promover a cultura mediante o mecenato, promover a poupança, ou o aumento da competitividade e produtividade das empresas, no caso das reestruturações, etc.). Quando se força a aplicação desses benefícios fiscais para fins diferentes ou em negócios que não proporcionam esses resultados para a sociedade, essa aplicação é abusiva, porque ela frustra os seus fins próprios. Só existe ilicitude quando estes três requisitos se

preenchem cumulativamente e só a sua verificação habilita as administrações fiscais a aplicarem a cláusula geral antiabuso. A lei é assim exigente porque o princípio geral é o da liberdade de os contribuintes gerirem da forma mais eficiente as suas relações jurídico-tributárias e de prosseguirem a maior economia fiscal possível.

A aplicação da cláusula geral, prevista no n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, não obriga a administração tributária a identificar qualquer infração tipificada na lei, bastando que se cumpram estes três requisitos. Por isso, essa aplicação não é nenhuma sanção, penal ou administrativa, mas dela resulta a desqualificação do negócio configurado pelas partes e a aplicação das normas fiscais tipicamente aplicáveis à substância económica do negócio.

Nas operações de reestruturação empresarial (como aparentemente aconteceu no conhecido caso da venda das barragens da EDP), existem duas cláusulas especiais antiabuso, a primeira aplicável aos benefícios fiscais e a segunda ao regime do IRC (n.º 6 do artigo 60.º do EBF e no n.º 10 do artigo 73.º do Código do IRC). Esta especificação reflete um cuidado mais intenso do legislador no combate ao planeamento fiscal neste domínio específico, que é também confirmado pelo facto de as condições da sua aplicação serem muito mais simples. Assim, a lei não exige que se verifiquem os requisitos 1 e 3. Exige apenas que a operação tenha sido montada com o propósito da obtenção de uma vantagem fiscal (requisito 2). Porém, mesmo aqui, a lei é muito mais aberta e requer apenas que o objetivo principal, ou um dos objetivos principais da operação realizada, tenha sido o de obter uma vantagem fiscal.

Ou seja, basta que se demonstre o propósito da vantagem fiscal como relevante para a realização da operação. Esse pressuposto deve apreciar-se objetivamente, porque a lei densifica a forma de o fazer.

Além disso, a lei estabelece uma presunção da verificação desse propósito. Nos casos em que as operações não tenham sido realizadas por razões económicas e não reflitam substância económica, tais como o reforço da competitividade ou da estrutura produtiva das empresas, a lei considera estarmos perante uma aplicação abusiva. Nestas situações, a aplicação da cláusula especial antiabuso é uma consequência necessária.

A cláusula especial antiabuso do IRC para a reestruturação de empresas tem duas diferenças muito importantes relativamente à do EBF:

- Pressupõe que o objetivo seja o de evasão fiscal, o que é mais exigente que o pressuposto do objetivo da obtenção de vantagem fiscal;

- Alarga a presunção também às situações em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime do IRC, o que é mais abrangente que o EBF.

Verificado esse pressuposto, é aplicada a lei e liquidado o imposto sem a consideração das vantagens fiscais obtidas e a lei estabelece uma sanção pecuniária obrigatória, correspondente a 15% do imposto em falta, que só se aplica no caso do artigo 60.º do EBF.

Este cuidado do legislador no que respeita às reestruturações empresariais, em especial no regime do EBF, justifica-se porque até 2017 a lei estabelecia um controlo administrativo prévio a estas operações e um reconhecimento administrativo dos benefícios fiscais. Desde então, esse controlo não existe, mas a lei passou a ser mais exigente quanto aos pressupostos e também quanto à ação das administrações fiscais.