

# IV

## CONGRESSO DOS TOC uma nova atitude

14 e 15 de setembro



**OTOC**  
ORDEM DOS TÉCNICOS  
OFICIAIS DE CONTAS

# O Técnico Oficial de Contas e as Normas Anti Abuso

Paulo Jorge Seabra dos Anjos

# Sumário

1. Introdução

2. Enquadramento conjuntural das normas anti abuso

3. Enquadramento legal das normas anti abuso

4. O TOC e o planeamento fiscal

5. Jurisprudência

6. Caso Prático

7. Conclusões

# 1. Introdução

## 1.2. Objetivos

Enquadramento conjuntural e legal das normas anti abuso na ótica do TOC

Análise da jurisprudência

Caso prático

## 2. Enquadramento Conjuntural das Normas Anti Abuso

2.1.

- Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014
- (elaborado pelo Ministério das Finanças - Outubro de 2011)

2.2.

- Conclusões e recomendações do Relatório da OECD *“Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure”*
- (Organization For Economic Co-Operation And Development – Fevereiro de 2011)

## 2.1. Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014

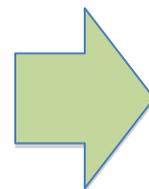
- É identificado no Ponto 3.1.6. do Plano o que segue:

*“A cláusula geral antiabuso tem tido uma utilização limitada pela administração tributária, nomeadamente por causa de constrangimentos legais relativos ao seu âmbito e prazo de aplicação”.*

## 2.1. Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014

- Face a estes limites o plano define flexibilizar a utilização das normas anti abuso, conforme segue:

*“Alterar o artigo 63º do CPPT para consagrar expressamente que este procedimento tributário se reporta exclusivamente à aplicação da cláusula geral anti abuso, eliminando o prazo específico para a sua aplicação e clarificando em que momento deve ser autorizado pelo dirigente máximo (...).”*



**A Lei do OE de 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30-12, introduziu nova redação desta norma.**

## 2.1. Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014

- Foi prevista nova medida, ainda não legislada:

*“aplicar o regime de preços de transferência, em sede de IVA, quando existem operações entre entidades relacionadas sujeitas a diferentes regimes de direito à dedução, de forma a evitar créditos de imposto e pedidos de reembolsos abusivos”*

## 2.1. Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014

- Finalmente foi definido sobre a atuação no âmbito operacional pela Autoridade Tributária as seguintes medidas:

*63. Efectuar um inventário com a tipologia dos actos ou negócios que tenham sido objecto de aplicação da cláusula geral antiabuso.*

*64. Intensificar a utilização do regime legal da cláusula geral antiabuso.*

*65. Identificar os promotores de actividades de planeamento fiscal abusivo e respectivos clientes*

## 2.1. Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014

*66. Investigar os movimentos financeiros com instituições de crédito em países ou regiões com tributação mais favorável para identificação deste tipo de estruturas fiduciárias.*

*67. Intensificar a utilização dos instrumentos legais previstos na legislação fiscal relacionados com as operações efectuadas com países com regimes de tributação privilegiada.*

## 2.2. Conclusões e recomendações do Relatório da

**OECD**

*“ Tackling Aggressive Tax Planning Thought Improved Transparency and Disclosure ”*

Reconhece a importância das normas legislativas anti abuso para limitar o risco de proliferação dos esquemas de planeamento fiscal;

Define a importância de informação atempada e compreensível sobre planeamento fiscal agressivo nos países da OECD;

Apenas com informação atempada, compreensível e direccionada é possível às autoridades tomarem iniciativas de persuasão adequadas.

## 2.2. Conclusões e recomendações do Relatório da OECD

*“ Tackling Aggressive Tax Planning Thought Improved Transparency and Disclosure ”*

*Fornece uma visão sobre as iniciativas legislativas sobre a temática nos países membros;*

*Diversos países, nos quais se inclui Portugal introduziram disposições complementares de reporte com o objectivo de melhorar a sua capacidade de detetar esquemas de planeamento fiscal.*

### 3. Enquadramento Legal das Normas Anti Abuso

O que são normas anti abuso ?

*Quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a Autoridade Tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.*

# 3. Enquadramento Legal das Normas Anti Abuso

## Cláusula Geral Anti Abuso [n.º 2 Art. 38º da LGT]

*São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”*

# 3. Enquadramento Legal das Normas Anti Abuso

Exemplos de cláusulas anti abuso na legislação fiscal

*Preços de Transferência [Artigo 63º do CIRC]*

*Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado [Artigo 65º do CIRC]*

*Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [Artigo 66º do CIRC]*

*Subcapitalização (endividamento excessivo vs juros suportados) [Artigo 67º do CIRC]*

*Dedutibilidade em 50% da diferença negativa entre as mais valias e as menos valias de partes de capital [Nº 3, do Artigo 45 do CIRC]*

# 3. Enquadramento Legal das Normas Anti Abuso

Exemplos de cláusulas anti abuso na legislação fiscal

*Restrições ao regime do reinvestimento [Artigo 48º do CIRC]*

*Restrições ao reporte e dedução de prejuízos fiscais [Artigo 52º do CIRC]*

*Critério da Tributação Efetiva Para Eliminação da Dupla Tributação Económica [Artigo 51º do CIRC]*

*Grupos Fiscais (RETGS) e Derrama Estadual [Artigos 69º e 87º-A do CIRC]*

*Valor de aquisição de imóvel a título gratuito [N.º 3 do Artigo 45º do CIRS]*

*Simulação de negócios jurídicos [Artigo 39º n.º 1 da LGT]*

# 3. Enquadramento Legal das Normas Anti Abuso

## Requisitos de aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA)

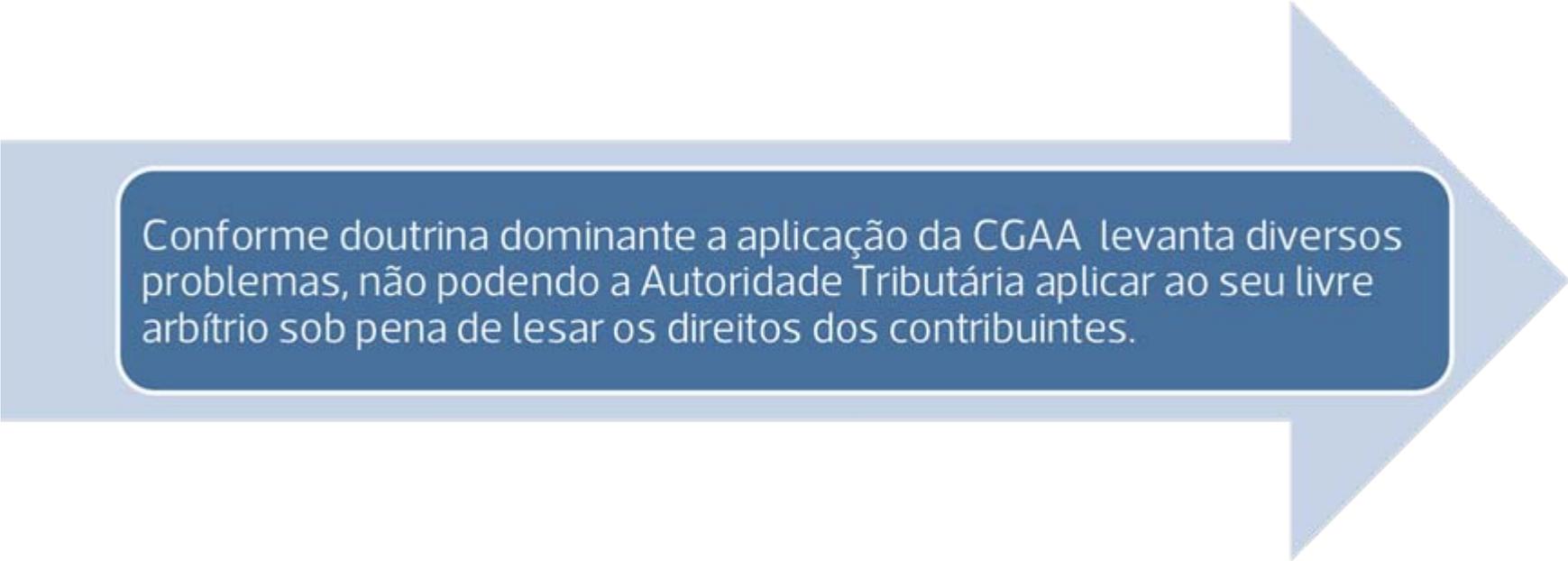
O N.º 3 do Art. 63º do CPPT, na redação atual, exige que a fundamentação da AT para aplicar esta disposição contenha os seguintes elementos:



*“a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;  
b) A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos  
em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.”*

# 3. Enquadramento Legal das Normas Anti Abuso

Requisitos de aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA)



Conforme doutrina dominante a aplicação da CGAA levanta diversos problemas, não podendo a Autoridade Tributária aplicar ao seu livre arbítrio sob pena de lesar os direitos dos contribuintes.

# 3. Enquadramento Legal das Normas Anti Abuso

## Requisitos de aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA)

*“do princípio de Estado Fiscal deriva a liberdade de as empresas escolherem as formas de actuação menos onerosas possíveis do ponto de vista fiscal. E numa tal liberdade integram-se também as possibilidades de praticar actos ou celebrar negócios jurídicos com o principal ou mesmo único objectivo de reduzir ou eliminar impostos, conquanto que esta opção não seja veiculada através da utilização de meios ou instrumentos insólitos ou de todo inadequados ao objectivo ou objectivos económicos pretendidos.”*

Casalta Nabais, Direito Fiscal, 4ª Edição, Almedina, p. 227

# 4. O TOC e o Planeamento Fiscal

Portaria n.º 492-A/2008

*Refere-se à Declaração Electrónica Modelo 5, para comunicar à Autoridade Tributária os esquemas de planeamento fiscal propostos a clientes ou adoptados por contribuintes.*

*A comunicação é obrigatória a partir de 15 de Maio de 2008.*

*Estão abrangidos por esta declaração todas as operações propostas pelos designados promotores, com o objectivo de reduzir a tributação em sede de IRS, IRC, IVA, IMI, IMT e Selo, nos quais se incluem os TOC's.*

# 4. O TOC e o Planeamento Fiscal

## Divulgação no sítio da AT de esquemas e atuações

(conforme artigo 15º do Decreto Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro)

D1 - Utilização de uma sociedade gestora de participação sociais (SGPS) como veículo para a integração de activos no património de uma sociedade residente em território português

D2 - Criação artificial de menos-valias no âmbito do apuramento dos resultados da partilha de uma sociedade

D3 - Aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica aos lucros distribuídos por sociedade residente em país terceiro mediante a interposição de uma sociedade residente em Estado membro da União Europeia (UE) originando dupla não tributação de lucros distribuídos

D4 - Criação de uma estrutura de financiamento intra-grupo recorrendo a veículos constituídos para o efeito

# 4. O TOC e o Planeamento Fiscal

## Divulgação no sítio da AT de esquemas e atuações

(conforme artigo 15º do Decreto Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro)

D5 – Prestação de garantias através de sucursal financeira exterior constituída na ZFM

D6 – Aproveitamento dos benefícios da Directiva 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho, em matéria de retenções na fonte sobre *royalties*

D7 - Venda de bens seguida da celebração de contrato de locação com o vendedor

D8 – Operação de aumento de capital de uma sociedade residente realizada previamente à alienação de partes sociais para reduzir a tributação das mais-valias

# 4. O TOC e o Planeamento Fiscal

## Divulgação no sítio da AT de esquemas e atuações

(conforme artigo 15º do Decreto Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro)

D9 - Cedência de ramo de actividade para aproveitar a dedução de prejuízos fiscais

D10 - Aproveitamento abusivo de convenção para evitar a dupla tributação

D11 - Encargos de financiamento de uma operação de aquisição das partes de capital de uma sociedade suportados pela entidade adquirida

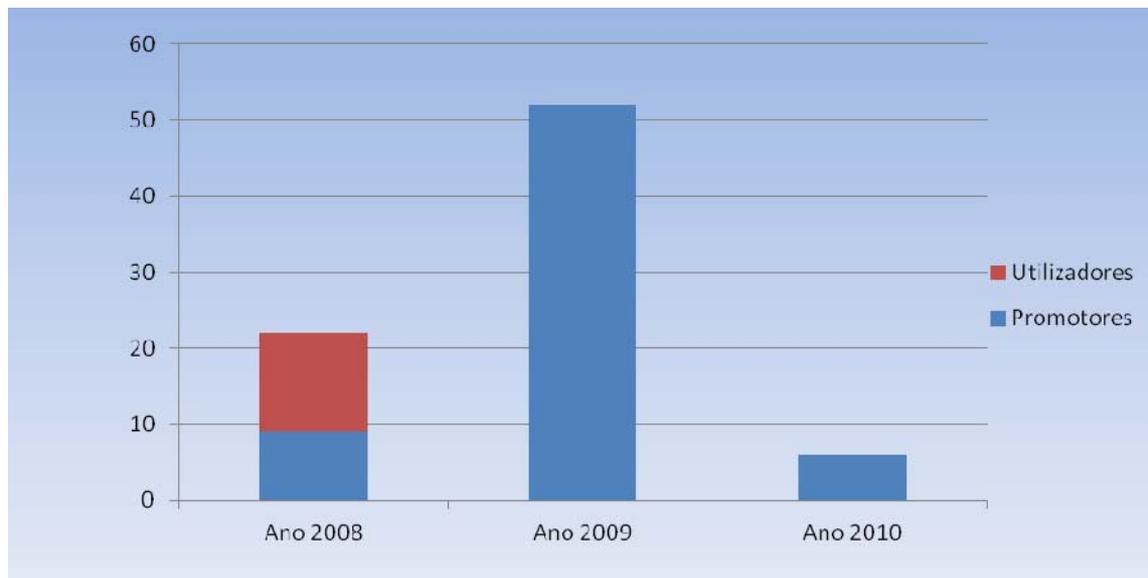
D12 - Operação de titularização de créditos futuros

D13 - Utilização abusiva da figura da doação

# 4. O TOC e o Planeamento Fiscal

## Relatório de Combate à Fraude e Evasão de 2010 e o Planeamento Fiscal

O número de comunicações de Planeamento entre 2008 e 2010 é o seguinte:



Fonte: Relatório do Combate à Fraude e Evasão/2010.

## 4. O TOC e o Planeamento Fiscal

Relatório de Combate à Fraude e Evasão de 2010 e o Planeamento Fiscal

Tipologia de esquema de planeamento fiscal e as comunicações efectuadas à Autoridade Tributária:

<u>TIPOLOGIA</u>	<u>Ano</u> <u>2010</u>	<u>Total ( 2008 a 2010</u> <u>)</u>
Utilização de entidades sujeitas a regimes especiais e “offshores”	6	29
Utilização de prejuízos fiscais	0	24
Participação de entidade total ou parcialmente isenta	0	21
Operações financeiras ou sobre seguros	0	10
Esquema com exclusão de responsabilidade do promotor	0	3

# 5. Jurisprudência

Comunicação da Comissão Europeia de Dez 2007

- Aplicação das normas anti abuso na área da tributação direta

Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE)

- Orientações sobre os critérios para detetar práticas abusivas

Tribunais Administrativos e Fiscais Portugueses

- Liberdade de gestão fiscal das empresas vs princípio da neutralidade fiscal (Acórdão do TCA do Sul de 2011)

## 6. Caso Prático

Exclusão da tributação das mais valias, conforme al. a), n.º 2 art. 10º CIRS

Dados:

Em 2004.10.10: Manuel Couto adquire uma quota de € 45.000, representativa de 45% do capital da sociedade "XPTO" pelo valor nominal.

Em 2006.01.27: Manuel Couto adquire uma outra quota de € 10.000, pelo seu valor nominal, ficando detentor de duas quotas, representativas de 55% do Capital da sociedade "XPTO".

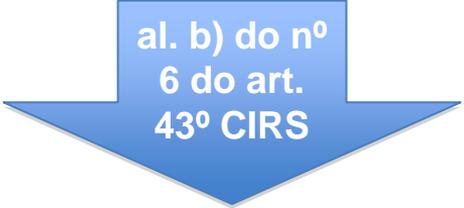
Em 2009-11-08: os cinco sócios da "XPTO" transformam a sociedade por quotas em sociedade anónima, com um capital de € 100.000, representado por 100.000 ações.

Em 2009-11-19: Manuel Couto alienou 45.000 ações das que detinha na "XPTO" por 350.000,00 €, resultando uma mais valia de € 305.000 (€ 350.000 – € 45.000).

## 6. Caso Prático

Exclusão da tributação das mais valias, conforme al. a), n.º 2 art. 10º CIRS

Manuel Couto, na sua declaração Modelo 3 do exercício 2009, declara a mais-valia obtida no Anexo G1 – mais-valias não tributadas, no quadro 4 – alienação onerosa de ações detidas durante mais de 12 meses, excluindo a mais-valia obtida, por enquadramento da operação na alínea a) do n.º 2 do art.º 10º do CIRS.



al. b) do n.º  
6 do art.  
43º CIRS

*“A data de aquisição de ações resultantes da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima é a data de aquisição das quotas que lhes deram origem.”*

## 6. Caso Prático

Exclusão da tributação das mais-valias, conforme al. a), n.º 2 art. 10º CIRS

Manuel Couto, apoiando-se na “Transformação” das suas quotas em ações, considerou a não tributação das mais valias, conforme art. 10º nº 2 al. a) do CIRS.

### Questão

Poderá a AT, dentro do período de caducidade do direito à liquidação, por via da aplicação das normas anti abuso, desconsiderar a operação de “transformação” e tributar as mais-valias geradas?

# 7. Conclusões

O planeamento fiscal, materializado na liberdade de gestão fiscal das empresas, atende à racionalidade económica de minimização dos impostos

À AT, através das normas anti abuso, cabe assegurar o princípio da neutralidade fiscal das operações

No universo das normas anti abuso o grau de discricionariedade da AT é elevado.

Para obstar este condicionalismo o contribuinte dispõe do direito a informações vinculativas.

Neste temática o papel do TOC assume especial relevância.

# Obrigado.

Paulo Jorge Seabra dos Anjos

Técnico Oficial de Contas

Especialista em Impostos Sobre o Rendimento



**OTOC**  
ORDEM DOS TÉCNICOS  
OFICIAIS DE CONTAS