



***Treaty Shopping* – as relações comerciais e a
usurpação de direitos contratuais**

Marisa Ramos Gomes

Versão Final

**Dissertação Mestrado
Mestrado em Contabilidade e Finanças**

Porto, 2019

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO



***Treaty Shopping* – as relações comerciais e a
usurpação de direitos contratuais**

Marisa Ramos Gomes

Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças sobre a orientação do Doutor José Campos Amorim.

Porto, 2019

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

Resumo

A evasão fiscal é uma constante preocupação dos Estados. Uma redução na tributação fiscal ou a existência do fim da dupla tributação entre Estados pode beneficiar qualquer relação comercial competitiva.

A utilização abusiva das CDT – *Treaty Shopping* - é feita através das lacunas da lei – a imoralidade é exposta na sociedade, estando este ato imoral a tornar-se numa “banalidade” recorrente, embora ilícita à luz da lei. Essa utilização indevida acontece no exato momento em que uma empresa toma o propósito de tirar vantagem fiscal que não está prevista. As CDT são tratados fiscais bilaterais que em jurisdições concretas permitem uma harmonização nas negociações internacionais entre países que mantêm acordos, no sentido de eliminar a dupla tributação. O tema *treaty shopping* pode, pontualmente, gerar alguma dúvida (hipoteticamente, num determinado caso e dada a existência de tratados entre esses dois Estados), como refere Sousa (2012, p.8) poder-se-á verificar a dificuldade em perceber “se estamos perante um esquema” para “obtenção de uma vantagem fiscal, sendo que essa confirmação dependerá, em muitos casos, da sensibilidade do agente. Esta situação poderá colocar-se por exemplo quando se está perante uma operação de reestruturação empresarial, em que determinado grupo, sem perder de vista as essenciais questões económico-financeiras, começa a operação na procura da solução que permita obter maiores ganhos fiscais.”

O presente estudo trata o tema da utilização abusiva das CDT, tirando partido de lacunas da lei, através da usurpação de direitos, que ocorre do abuso de legalidades e benefícios concedidos, causando benefícios indevidos, lesando um dado Estado no que concerne ao seu direito normal de tributação.

Palavras chave: *Treaty Shopping*, Esquemas de Evasão e *Treaty Shopping*, Planeamento Fiscal Abusivo, CDT.

Abstract

Tax evasion is a constant concern of states. A reduction in taxation or the end of double taxation between states can benefit any competitive business relationship.

The misuse of the conventions - Treaty Shopping - is done through the loopholes of the law - immorality is exposed in society, and this immoral act is becoming a recurring banality, although unlawful under the law. This misuse happens at the very moment when a company takes on the purpose of taking advantage of an unforeseen tax advantage. Conventions are bilateral tax treaties that in specific jurisdictions allow for harmonization in international negotiations between countries with agreements to eliminate double taxation. The treaty shopping theme may, occasionally, give rise to some doubt (hypothetically, in a given case and given the existence of treaties between these two states), as stated by Sousa (2012, p.8) it can be verified the difficulty in understanding “ if we are dealing with a scheme ”for“ obtaining a tax advantage, and this confirmation will in many cases depend on the sensitivity of the agent. This situation could arise for example when it comes to a corporate restructuring operation, where a group, without losing sight of the essential economic and financial issues, begins the operation in search of the solution that will enable the company to achieve greater tax gains. ”

The present study addresses the theme of misuse of conventions, taking advantage of loopholes in the law through the usurpation of rights, which occurs from abuse of legalities and benefits granted, causing undue benefits, harming a given state with respect to its normal law. of taxation.

Keywords: *Treaty Shopping*, Evasion Schemes and Treaty Shopping, Abusive Tax Planning, CDT.

Agradecimentos

Agradeço a todos quanto contribuíram na elaboração desta tese, direta e indiretamente:

Ao meu orientador, pela sua disponibilidade e acessibilidade na partilha de conhecimentos;

Aos meus pais e irmão, pelo esforço e pela paciência;

Aos meus avós, pela harmonia;

Ao meu namorado pela compreensão;

Aos meus amigos, pelo companheirismo;

Aos demais conhecidos, pelas palavras de encorajamento.

Índice Geral

Resumo.....	iii
Abstract	iv
Agradecimentos	v
Índice Geral	vi
Índice de Figuras.....	viii
I. CAPÍTULO - Introdução.....	1
1.1 Enquadramento Geral	2
1.2 Objetivos e motivação na escolha do tema	4
II. CAPÍTULO – Sistema Fiscal Tributário	5
2.1 Planeamento Fiscal, Fraude e Evasão.....	6
2.1.1 Planeamento Fiscal	6
2.1.2 Relação com a Cláusula Geral Anti Abuso	8
2.1.3 Fraude.....	10
2.1.4 Mecanismos de combate à Fraude Fiscal	11
2.1.5 Evasão Fiscal	14
2.2 Competência tributária dos Estados da fonte e da residência.....	15
2.3 Normas tributárias de conflito.....	19
2.4 Princípios relativos à extensão do poder de tributar – princípio da universalidade e princípio da limitação territorial	23
2.4.1 Tributação do estabelecimento estável.....	23
2.4.2 Beneficiário Efetivo dos Rendimentos (BEF)	25
2.4.3 O objetivo da lei.....	27
2.4.4 Regime Jurídico do Registo Central do Beneficiário Efetivo (Regime Jurídico do RCBE)	29
2.4.5 Intervenção do Estado para o funcionamento eficiente dos mercados e o princípio da neutralidade fiscal	30
III. CAPÍTULO – Dupla Tributação	31
3.1 Dupla Tributação.....	32
3.1.1 Convenções para evitar/eliminar a dupla tributação internacional (CDT)	32
3.2 Prevenir ou eliminar o abuso das Convenções através de determinados parâmetros	38

3.2.1	Cláusula Geral Anti Abuso Portuguesa (CGAA)	38
3.2.2	Condutas do <i>Treaty Shopping</i>	39
3.2.3	Cláusulas de Limitação dos Benefícios (<i>Limitation-on-Benefits</i> - LOB).....	41
3.2.4	O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e as LOB	43
I.V	CAPÍTULO – Esquemas de <i>Treaty Shopping</i> e Evasão Fiscal.....	45
4.1	Esquemas de <i>Treaty Shopping</i>	46
4.1.1	Caso Aiken Industries v. Commissioner	46
4.1.2	Caso Royal Bank of Scotland.....	47
4.1.3	Esquema exemplificativo 1.	49
4.1.4	Esquema exemplificativo 2.	50
4.1.5	Esquema exemplificativo 3.	52
4.2	Esquemas Reais de evasão fiscal.....	54
4.2.1	Caso da Fiat Finance and Trade e da Starbucks	54
4.2.2	Caso Cadbury Schwepps.....	56
4.2.3	Caso Marks & Spencer Plc.....	59
V	CAPÍTULO – Considerações Finais	61
5.1	Conclusões	62
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	65

Índice de Figuras

Figura 1 - Esquema do caso Aiken Industries v. Commissionar.....	46
Figura 2 - Esquema do caso Royal Bank of Scotland.....	47
Figura 3 - Esquema exemplificativo de um caso de treaty shopping	49
Figura 4 - Esquema exemplificativo de um caso de treaty shopping	50
Figura 5 - Esquema exemplificativo de um caso de treaty shopping	52
Figura 6 – Esquema dos casos Fiat e Starbucks	54
Figura 7 - Esquema dos casos Cadbury Schwepps.....	56
Figura 8 - Esquema dos casos Marks & Spencer	59

I. CAPÍTULO - Introdução

1.1 Enquadramento Geral

Com a evolução da Economia Mundial, aumentos das oportunidades de emprego, da comercialização e da prestação de serviços, vêm sendo levadas a cabo novas formas de Tributação, intracomunitárias e extracomunitárias. Se recuarmos até ao século passado, no caso de Portugal, entre a transição da década de sessenta para a década de setenta, a história económica do nosso país, começou a modificar-se, desenvolvendo-se de forma acelerada, proporcionando inclusive alterações sociais e políticas. Para isso contribuiu, por exemplo, a integração de Portugal no tratado de Estocolmo, ‘admitindo-nos’ à inclusão europeia, inclusão essa que envolvia trocas comerciais entre os Estados envolvidos (entenda-se Estado-Membro, como termo atual), que promovia a política e que tornava a partir daí, favorecidas as ligações extracomunitárias.

Considerando ‘inclusões’ como as acima referidas, viu-se a necessidade de afinar estas ligações, desenvolvendo as conhecidas Convenções de Dupla Tributação Internacional (CDT)¹ que visam o auxílio e promoção das sociedades de cada Estado-Membro, a troca de bens, serviços e circulação de pessoas e que preveem que cada Estado arrecade o lucro tributável respeitante a cada rendimento obtido. Atualmente, Portugal tem estabelecidas setenta e sete convenções para evitar a dupla tributação - aquando das suas ligações comerciais com outros países²- as quais constituem objeto de cada Convenção elementos tributáveis: todo e qualquer tipo de impostos, contribuições prediais, industriais e agrícolas, bem como taxas de redução, respetivas, relativas aos Dividendos, Juros e Royalties.

As CDT aplicam-se a lucros auferidos que estejam sujeitos a impostos em dois Estados diferentes, de maneira a eliminar ou reduzir esse efeito. O exemplo mais elucidativo deste tipo de situações é, um contribuinte ativo, residente no Estado ‘A’ que obtém rendimentos num outro Estado ‘B’, os valores em causa estão sujeitos à taxa de imposto no Estado ‘B’ onde são obtidos, mas também no Estado de residência do indivíduo ‘A’. Não obstante, as Convenções de Dupla Tributação Internacional são também tidas como instrumentos de combate à evasão fiscal, impedindo que haja abuso destas ferramentas legais apenas com o fim premeditado de obter

¹ Instrumento de direito tributário internacional. A principal função das CDT é o de atenuar o Custo Total Tributável por atividade desenvolvida, os Estados criaram entre si, acordos que lhes permitissem reduzir ou eliminar o risco da Dupla Tributação.

² Fonte: Portal das Finanças – Quadro Resumo das Convenções 2019. Acedido em 15 de outubro de 2019.

vantagens fiscais mais proveitosas³ - fraudando elementos de conexão: princípio da nacionalidade (raramente utilizado), princípio da residência ou sede e o princípio da fonte. pelo que o direito de tributação é concedido ao Estado da residência podendo, em certas situações, ser conferido ao Estado da fonte. Em ambas as situações de tributação, são tidos em conta mecanismos para evitarem a dupla tributação, quer por crédito quer por isenção de imposto.

Os acordos de dupla tributação entre os Estados Contratantes, têm sido inspirados no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Património da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económicos (MC-OCDE)⁴, embora sofram adaptações também com base noutros Modelos, como é o caso da Convenção Modelo da ONU (publicada a primeira vez em 1980, que sempre teve em vista direccionar-se apenas para países em desenvolvimento) e o Modelo de Convenção usado pelos Estados Unidos da América.

Não impede frisar que cada Estado possui aptidão para aplicar, nas CDT Contratadas com outros Estados, normas internas anti abuso (tema será mais à frente abordado) que limitarão situações de elisão fiscal, permitindo assim, o expectável funcionamento da relação comercial contratualizada.

Paralelamente a estes tratados fiscais internacionais de tributação, o Direito Internacional prevê, a partir de 25 de janeiro de 1988, a assistência administrativa mútua em matéria fiscal através da Convenção Multilateral realizada pela OCDE e pelo Conselho da Europa. A difusão deste instrumento de direito internacional, agrega resumidamente, questões de transparência entre cada Estado e as suas leis ‘domésticas’, promovendo a cooperação entre os Estados envolvidos, facilitando a coleta de impostos a nível internacional. Visto a matéria jurídica estar constantemente a ser alvo de reformulações, de modo a coadunar-se com a presente realidade, em 2009, na Cimeira de Londres, o *Group of Twenty* (G20)⁵, foi sugerido por este, uma pequena reforma nesta Convenção, introduzindo um Protocolo (em vigor a 1 Junho de 2011) no qual, as

³ Vantagens essas que podem estar previstas na lei interna de um dos Estados Contratantes ou até que pode compreender desagravamentos fiscais legíveis nas CDT.

⁴ Desenvolvido no contexto OCDE, pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, o “Projeto de Convenção Modelo” (mais tarde denominado por Modelo de Convenção da OCDE), em 1963. Desde então este Modelo tem sido revisto e publicado periodicamente sempre que a edição do mesmo seja necessária.

⁵ www.g20.org/en/ Acedido em 24 de setembro de 2019.

trocas de informações fiscais e os assuntos bancários⁶ pudessem ser abordados e divulgados sem restrições confidenciais.

1.2 Objetivos e motivação na escolha do tema

A evasão fiscal é uma constante preocupação dos Estados. Uma redução na tributação fiscal ou a existência do fim da dupla tributação entre Estados pode beneficiar qualquer relação comercial competitiva.

O motivo para a realização desta investigação, prende-se não só com a relevância da Fiscalidade num plano internacional e com cada vez mais impacto para as relações transfronteiriças, mas também com a contínua existência de casos evasivos que além de desfavorecerem os Estados envolvidos ainda promovem uma ‘desordem’ social. O objetivo principal, da investigação visa a exemplificação de alguns esquemas montados de *Treaty Shopping*, analisando a sua evolução no tempo, as empresas que o praticam e as matrizes da sua origem. Os objetivos específicos incorporarão a avaliação do impacto com a tributação – por forma a tentar perceber a necessidade de fuga; quem é o beneficiário efetivo; definir a linha ténue que separa o benefício introduzido pelas Convenções de Dupla Tributação e o abuso das mesmas através das falhas na lei: *Treaty Shopping*.

De forma a alcançar os objetivos referidos, foi feita uma utilização conceptual para definição dos temas expostos. Ainda nesta fase, dever-se-á avaliar a atuação, no tempo e espaço e a evolução até ao momento. Ter-se-á em consideração aspetos comportamentais de todos os agentes envolvidos, nos diferentes níveis de interesse. O método utilizado em seguida deverá tomar uma abordagem de análise e verificação de carácter qualitativo. Para o efeito, foram recolhidas normas legais de Direito interno, Diretivas, Estudos de Casos, que ao nível quantitativo e qualitativo são os instrumentos utilizados para a investigação.

⁶ OCDE - Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance, página 5, Agosto 2015

II. CAPÍTULO – Sistema Fiscal Tributário

2.1 Planeamento Fiscal, Fraude e Evasão

2.1.1 Planeamento Fiscal

Tanto quanto será espectável, o leitor questionar-se-á sobre a razão pela qual estes três temas estão expostos conjuntamente. Contudo, no decorrer deste capítulo, compreenderá a interdependência tácita existente.

Para efeitos de sentido linguístico básico, planear é idealizar, projetar, com o intuito de concretizar os objetivos inicialmente estabelecidos (por exemplo, o não cumprimento no pagamento de imposto). É de acordo com Saldanha Sanches, “uma técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”⁷. Por outras palavras, são omissões que a lei assiste, consentimentos normativos, que facilitam a poupança fiscal ao sujeito passivo - são desejadas pelo contribuinte⁸ e permitidas pelo legislador. É uma aptidão legitimada pela lei, considerada uma atuação no que à liberdade da gestão fiscal diz respeito⁹. A legitimação deste comportamento parece ser uma realidade padronizada na sociedade e defendida por vários autores “efetivamente, não será razoável esperar que alguém que possa legalmente pagar menos impostos opte por procurar uma via alternativa que o conduza a um pagamento acrescido”¹⁰.

Não negligenciando os conceitos verbais inicialmente expostos, vejamos o termo (planeamento fiscal) no contexto de tributação internacional, atual: num mercado globalizado¹¹ e virado para o futuro, os agentes económicos sentem necessidade de planear os seus assuntos fiscais de maneira a reduzirem a carga fiscal suportada, atingindo o nível ótimo de benefício, servindo-se,

⁷ José Luís Saldanha Sanches, Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional, Coimbra Editora, 2006, p. 21.

⁸ José Casalta Nabais, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2005, página 259 “é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto, isto é, o titular da manifestação de capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir e que, por conseguinte, deve suportar a ablação ou desfalque patrimonial que o imposto acarreta”.

⁹ “A iniciativa económica privada exerce-se livremente (...)”, artigo 61º nº 1 Iniciativa privada, cooperativa e autogestionária, Constituição da República Portuguesa.

¹⁰ Pinheiro Pinto, “O abuso das normas anti abuso”, in Fiscalidade, 2009, pp.43-46

¹¹ No âmbito de uma análise feita pela OCDE com o objetivo de medir as lacunas em diferentes matérias que impactam os Estados, encarando a real rapidez com que o digital se processa, a OCDE e outras organizações promovem e contribuem para a medição digital, medindo impactos com o intuito de contribuir para políticas mais robustas na era digital. OCDE (2019), “Um roteiro de medição para o futuro”, em Medir a Transformação Digital: Um Roteiro para o Futuro, OECD Publishing, Paris.

para isso, de todos os instrumentos que lhes forem ‘disponibilizados’. E essa serventia dos instrumentos disponibilizados trata a exploração de oportunidade dos limites de planeamento fiscal ‘legal’ (planeamento fiscal *intra legem*)¹² que dará lugar a esquemas fiscais complexos e agressivos - planeamento fiscal abusivo (PFA). Segundo a Recomendação da Comissão da União Europeia¹³ “planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais”.

O planeamento fiscal abusivo pressupõe o uso de esquemas, através de lacunas fiscais: “montagens complexas, por vezes artificiais, cujo efeito é transferir a matéria coletável para outras jurisdições dentro ou fora da União¹⁴.”; “os contribuintes tiram partido das disparidades entre legislações (...) rendimentos não são tributados ou para explorar as diferenças e os termos de taxas de tributação (...)”. assim, em 2015 foi exposto ao *Committee on Economic and Monetary Affairs* (ECON) uma análise sobre o *corporate tax practices and aggressive tax planning in the E.U.*, onde são expostos instrumentos usados à criação de planeamentos fiscais abusivos – fazem parte destes instrumentos, deslocações da dívida a tributar, instrumentos híbridos, abuso de tratados, evasão artificial do estatuto de Estabelecimentos Estável, preços de transferência.

No contexto português, ao longo dos anos, tem-se assistido a uma perda nas receitas fiscais arrecadadas pelo Estado, que poderão ter na sua origem. questão de evasão fiscal. Foi por esse motivo que a Administração Fiscal Portuguesa no seguimento da publicação do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro, define planeamento fiscal abusivo como sendo “qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal¹⁵ por sujeito passivo de imposto”, prevendo o “reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, designadamente mediante a adoção de medidas que estejam em linha com as melhores práticas europeias e internacionais” e é conduzida a examinar situações de PFA que contemplam: Utilizações de Sociedades Gestoras de

¹² Também conhecido como *tax planning*, correspondente à conceção anglo-saxónica e também citada em matéria fiscal.

¹³ Recomendação da Comissão da União Europeia de 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/EU).

¹⁴ COM (2012) página 722, de 6.12.2012.

¹⁵ Gustavo Lopes Corunha, A Cláusula Geral Anti Abuso no Direito Tributário, página 172, “a vantagem fiscal abrange outras realidades como a obtenção dum reembolso, um reembolso acrescido ou antecipado (...)”.

Participações Sociais (SGPS); Criação artificial de menos-valias (exemplo: Aumento de capital de uma Sociedade residente, realizando alienação de partes sociais); Criação de intragrupos; Prestação de garantias através de sucursal financeira exterior constituída na Zona Franca da Madeira; Aproveitamento da Diretiva 2003/49/CE de 3 de junho em matéria de retenção na fonte sobre royalties; Venda de bens seguida da celebração de contrato de locação com o vendedor; Cedência de ramo de atividade para aproveitar a dedução de prejuízos fiscais; Aproveitamento abusivo de convenções para evitar a dupla tributação; Titularização de créditos futuros; Utilização abusiva da figura de doação.

2.1.2 Relação com a Cláusula Geral Anti Abuso

Antes de avançar com a questão da articulação entre o planeamento fiscal e a cláusula geral anti abuso, convém denotar a integração *prater legem* da cláusula em Portugal. Estabelecida no artigo 38º nº 2 da Lei Geral Tributária expõe que “São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos que seriam devidos em resultado de fatos, atos ou negócios de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem a utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”. Dada a abrangência aplicacional intrínseca a esta cláusula, foram expandidos regimes especiais e com aplicação concreta e singular de maneira a suprir determinadas ‘especialidades’, como é o caso: artigo 63º do CIRC que retrata o regime dos Preços de Transferência, o qual esclarece que numa relação comercial quais as relações de carácter especial que podem estar subjacentes e quais os critérios a serem seguidos; artigo 64º do CIRC o qual retrata as Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis “para efeitos da determinação do lucro tributável”¹⁶; artigo 66º do CIRC referente ao cálculo da Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado; artigo 67º do CIRC estabelece os parâmetros à Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento.

¹⁶ Artigo 64º nº1 do CIRC.

A CGAA na sua articulação com o planeamento fiscal (de modo a não seguir o caminho tributário mais oneroso), - “uma coisa é a obtenção propositada de uma vantagem fiscal e a montagem de atos (...) que a possam atingir; outra, totalmente distinta é a mera coincidência de eventos, decorrentes da atividade normal do sujeito passivo ou da empresa, dos quais podem resultar vantagens fiscais”¹⁷, - pressupondo a redução fiscal, deve automaticamente ser suficiente para desencadear a reação de uma cláusula geral anti abuso, sem necessidade de introdução de requisitos adicionais.

O conceito, a amplitude e a eficácia da cláusula geral anti abuso é apontada por diversos autores como tendo uma ‘expectativa’ de ineficácia dos negócios jurídicos “a lei procura obter a anulação de efeitos fiscais – e apenas efeitos fiscais – de contratos que sejam, única ou principalmente destinados a evitar (eliminando ou diminuindo) um certo encargo tributário”¹⁸; “caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi utilizada apenas para obter uma redução inaceitável da carga fiscal (...), anular os efeitos fiscais desse negócio jurídico”¹⁹. Quanto a esta deposição, também Gustavo Lopes Courinha aponta cinco elementos²⁰ de aplicação da cláusula geral anti abuso: (i) considera que o primeiro elemento diz respeito ao rumo tomado pelo contribuinte para obtenção da vantagem fiscal; (ii) o segundo elemento indica que também deve ser alvo de análise a obtenção da vantagem fiscal, de maneira a perceber se esta é o fim último e dominante da atividade do contribuinte; (iii) como o terceiro elemento é necessário aferir a vontade do sujeito na relação comercial em si (implícito está o *element intellectual* e aqui podem ser alvo os testes presentes nas cláusulas específicas LOB); (iv) está intrínseco o intuito de fraude à lei, analisando este mesmo através da ligação dos três elementos mencionados anteriormente; (v) a existência de um elemento sancionatório (permite diferenciar

¹⁷ Gustavo Lopes Courinha, A Cláusula Geral Anti Abuso no Direito Tributário, Almedina Editora, 2009, página 168.

¹⁸ Citando o conceito defendido por José Luís Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, páginas 159 e 160, através de André Sant’ana Marques em “Os mecanismos de combate ao treaty shopping – as cláusulas de limitação de benefícios, AAFDL Editora, 2017, página 174.

¹⁹ Citando José Luís Saldanha Sanches “Normas anti abuso, jurisprudência comunitária e direito português: as provisões no balanço fiscal”, citado por José de Campos Amorim, em “Algumas medidas de combate à Evasão Fiscal”, 2006, página 53.

²⁰ Citando Gustavo Lopes Courinha A Cláusula Geral Anti Abuso no Direito Tributário, Almedina Editora, 2009, páginas 163 a 199, através de André Sant’ana Marques em “Os mecanismos de combate ao treaty shopping – as cláusulas de limitação de benefícios, AAFDL Editora, 2017, página 174 e 175.

uma cláusula geral anti abuso das cláusulas específicas anti abuso), estabelecendo a ineficácia fiscal do negócio jurídico.

2.1.3 Fraude

A fraude apresenta-se como uma violação evidente da lei, ou seja, existe com o intuito propositado de atuar *contra legem*, ilicitamente, o que no âmbito das infrações tributárias, pode apresentar-se como uma contra regulamentação ou como um crime, e está prevista no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)²¹. O RGIT trata dos crimes tributários comuns, crimes fiscais, crimes aduaneiros e crimes contra a segurança social, e considera que²²: “Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.” A Lei Geral Tributária, afirma que “Constitui obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária²³”. A consumação do crime, isto é, das contraordenações exercidas podem figurar, ações, violação das obrigações acessórias, alteração dos factos/valores ou mesmo pela omissão de substância que seja considerada relevante.

A LGT²⁴ incumbe o sujeito passivo de prestar as respetivas obrigações tributárias que são inerentes ao exercício das suas funções: “São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”.

O crime de fraude fiscal é dado por encerrado no momento da liquidação definitiva²⁵. Dessa forma, deve o sujeito passivo, proceder à apresentação de declarações, e de documentos

²¹ Última alteração pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro.

²² Artigo 103.º n.º1 do RGIT, Capítulo III Crimes fiscais.

²³ Artigo 31º n.º1, Capítulo II Objeto da relação jurídica tributária.

²⁴ Artigo 31º n.º2.

²⁵ “De facto, incumbe ao cidadão-contribuinte, nas palavras de António Martins, conduzir uma série procedimentos que culminarão na liquidação ou autoliquidação do imposto”, António Carvalho Martins, Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal, Coimbra Editora, 2006, p. 27 e ss.

fiscalmente pertinentes, estando ainda disponível a prestar informações sempre que se lhe coloque tal incumbência.

Não obstante referir que o planeamento fiscal abusivo pode valer-se de comportamentos fraudulentos que envolvem formas abusivas de natureza artificiosa²⁶.

É deferido como **fraude fiscal qualificada** tendo em conta os valores (“vantagem patrimonial”) auferidos, penalizando gravemente o Estado, em quantias avultadas. Contudo, a obtenção uma vantagem patrimonial não é a fuga ao compromisso exclusiva (entenda-se compromisso tributário para com o Estado), também a utilização de regimes fiscais favoráveis são outro critério da parte do contribuinte para agir contra a lei, associada a práticas de planeamento fiscal abusivo.

2.1.4 Mecanismos de combate à Fraude Fiscal

A Autoridade Tributária Aduaneira desenvolveu um Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020)²⁷, o qual pretende ser uma revisão do que foi o ano 2018²⁸ e as medidas utilizadas, paralelamente pretende servir de Plano Estratégico²⁹ para o período temporal em causa. O Plano, em si, visa debater-se em determinados setores de caráter prioritário desenvolvendo medidas em questões de âmbito (i) legislativo, (ii) operacional, (iii) penal, (iv) relacionamento com o contribuinte e (v) relacionamento institucional:

- (i) Maior equidade do sistema fiscal, pela utilização de normas que “visam o reforço do combate à erosão das bases tributáveis e a transferência dos rendimentos para outras jurisdições sujeitas a regimes fiscais privilegiados”.

²⁶ José Luís Saldanha Sanches, os Limites do Planeamento Fiscal- substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional, Coimbra Editora, agosto de 2006, página 170 e 171, “um negócio jurídico será artificioso (...) e por isso, e num certo sentido, fraudulento quando a sua utilização só puder ser explicada por razões de natureza fiscal”. “A natureza artificiosa de um negócio jurídico revela-se no abuso das formas jurídicas”.

²⁷ <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=e2d8ee56-2f74-426e-9ef3-1ba2a20dfc82>.

Acedido em 9 de setembro de 2019.

²⁸ Para maior detalhe acerca dos resultados de 2018, consultar Quadro Resumo do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020), página 26.

²⁹ Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira (PECFEFA).

- (ii) Exigência (aos contribuintes) no cumprimento das obrigações que lhes competem, fazendo-os responsáveis nas mesmas, cabendo à AT a disposição de medidas operacionais no combate à fraude e à evasão fiscal.
- (iii) Através de sanções, analisadas caso a caso, e aplicadas ao incumprimento do mencionado no disposto acima.
- (iv) Definição de medidas que promovem o cumprimento voluntário dos contribuintes em cumprirem os seus deveres.
- (v) Contato constante com entidades públicas nacionais e internacionais para o fomento de mecanismos de cooperação e partilha de informação³⁰.

Colaboração com outras Entidades³¹: Neste âmbito de combate à fraude, evasão fiscal e economia paralela, a AT juntou-se com outras entidades para no plano de ação conseguir fazer frente aos objetivos (quase 600 ações desenvolvidas conjuntamente) a que se propôs. As colaborações foram as seguintes: Guarda Nacional Republicana (GNR); Polícia de Segurança Pública (PSP); Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE); Autoridade para as Condições do Trabalho (ACT); Inspeção dos Centros Regionais de Segurança Social (ISS); Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (SEF); Inspeção-Geral das Atividades Culturais (IGAC); Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P. (IMT)

Ações junto do contribuinte³²: Têm também sido postas em prática ações de sensibilização ao contribuinte para o cumprimento voluntário das suas obrigações através de sanções.

Nesse sentido, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem vindo a tornar possível um conjunto de ações que visa facilitar e envolver os contribuintes, sensibilizando para a obrigação fiscal, realizando ações em escolas e mesmo através de advertências. O próprio Portal das Finanças também está mais apelativo e funcional.

³⁰ Para uma análise mais aprofundada, consultar - Quadro 1 das Medidas de âmbito legislativo, página 18; Quadro 2 das Medidas de âmbito operacional, página 21; Quadro 3 das Medidas de âmbito penal, página 24; Quadro 4 das Medidas de âmbito do relacionamento com o contribuinte, página 24; Quadro 5 das Medidas de âmbito do relacionamento institucional, página 25 - do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020).

³¹ Não dispensa a consulta detalhada do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020), página 97.

³² Não dispensa a consulta detalhada do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020), página 24.

Ações em âmbitos de elevada complexidade³³: A economia paralela para além de criar perdas fiscais para os Estados ainda promove benefícios fiscais que despromovem a justiça tributária, dado que coloca em causa a estabilidade nos sistemas económicos.

Assim sendo, a AT é a entidade responsável por prever e detetar novas condutas fraudulentas, de planeamento fiscal abusivo, e em matérias esquemáticas complexas, que são originadas por novos modelos de negócio que vão surgindo numa economia cada vez mais global. Não obstante a estas questões, coloca-se ainda foco nas novas tecnologias, que são a atual fonte de informação, o que, fazendo uso das mesmas, será possível uma objetivação e deteção mais eficaz de condutas fraudulentas³⁴.

Áreas de intervenção³⁵: Nesse sentido, a Inspeção Tributária e Aduaneira identificou, em 2018, áreas de atuação prioritária:

- a) A investigação administrativa, orientada para a deteção e combate à fraude;
- b) A investigação criminal de crimes detetados e de outros crimes tributários, em especial os de elevada complexidade.
- c) A cooperação com outras entidades, nomeadamente com o Ministério Público, a Unidade de Ação Fiscal da GNR (UAF) e a Polícia Judiciária.

Investigações de Fraudes que intensificam a economia paralela³⁶: Foram feitas investigações de casos sob suspeita de omissão de rendimentos que deveriam ser declarados para efeitos de tributação, através de cruzamento de dados. As investigações tiveram incidências (em sede de IRS, IRC e IVA) sobre: Denúncias de operações bancárias à AT; Enriquecimento sem aparente fundamento, gerando incoerência entre o modo de vida dos indivíduos em causa com os seus rendimentos; Todas as situações que sejam suspeitas de falta de declaração de rendimentos obtidos.

³³ Não dispensa a consulta detalhada do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020), página 113.

³⁴ Este foco nas novas tecnologias contempla o Sistema E-Fatura, Não dispensa a consulta detalhada do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020), página 51 a 53.

³⁵ Não dispensa a consulta detalhada do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020), página 114.

³⁶ Não dispensa a consulta detalhada do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020), página 115.

Âmbito criminal³⁷ A AT tem vindo a desenvolver um intensivo combate à criminalidade tributária, adquirindo conhecimentos na área, em contextos diversificados (não descurando matérias de foro fiscal e contabilístico), reconhecido pelo Ministério Público, a Autoridade Tributária e Aduaneira destaca-se assim por ser um órgão autónomo no combate à criminalidade tributária.

Tem-se a pretensão de que a curto prazo a AT esteja capacitada de todos os recursos humanos e serviços desenvolvidos no âmbito exclusivo para este tipo de crimes.

2.1.5 Evasão Fiscal

O planeamento fiscal *extra legem* significa o cumprimento de uma norma tributária na medida em que o contribuinte utiliza esta para tirar partido das lacunas nela existentes, ultrapassando o previsto nas normas tributárias. Este tipo de práticas fraudulentas tem consequências negativas no desenvolvimento económico das nações (impedindo que os Estados arrecadem as devidas receitas fiscais, concebam cargas fiscais menos favoráveis a investimentos no seu território, incitando, embora que indiretamente, à escolha, por parte dessas empresas, em eleger outros Estados que sejam mais atrativos; criem infraestruturas estratégicas competitivas para se destacarem e atrárem investimento estrangeiro). Deve ser igualmente lembrado que o combate à evasão fiscal tem implícita, a justiça social. Nestes termos, deve a lei fazer-se cumprir através da proibição ao contribuinte em alcançar o objetivo a que se propõe e delinear essa ação como sendo abusiva fiscalmente.

É nesta limitação que a cláusula geral anti abuso ganha destaque: impedindo que os sujeitos passivos furem a carga fiscal, através da avaliação dos casos de planeamento fiscal agressivo; e representando a realização do princípio da substância económica sobre a forma de atos ou negócios jurídicos. As medidas anti abuso traduzem-se nas mais diversas práticas do campo de atuação dos infratores (e pelas mais diversas causas³⁸), tal sejam: ao nível dos impostos sobre rendimento e património, benefícios fiscais e imposto de selo; e estão (entenda-se, as medidas anti abuso) direcionadas às operações realizadas em território onde prevaleçam regimes de

³⁷ Não dispensa a consulta detalhada do Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020), Página 118.

³⁸ As causas de evasão são de ordem económica, técnica, política, jurídica, psicológica e social. Manuel Pires e Rita Calçada Pires, Direito Fiscal, Almedina, 2012, páginas 179 e 180.

tributação privilegiada³⁹. Dada a constante versatilidade dos contribuintes em engendrar fugas aos seus deveres tributários, é exposta a lista⁴⁰ dos países, territórios e regiões considerados como paraísos fiscais⁴¹ com tributação privilegiada, nos seguintes âmbitos: Código IRS⁴²; Código IRC⁴³; Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)⁴⁴; Código do Imposto de Selo⁴⁵; Regime fiscal das operações de titularização de créditos⁴⁶; Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)⁴⁷; Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)⁴⁸.

2.2 Competência tributária dos Estados da fonte e da residência

A autoridade em tributar, é tida como uma manifestação de soberania⁴⁹, acolhendo elementos económicos, elementos político-sociais e jurídicos. A licitude do poder tributário está ligada ao *economic allegiance*, o qual exige que indivíduos e empresas paguem impostos onde exercem suas atividades económicas, ou seja, está subentendida uma coexistência entre o sujeito e um território estatal. Quando se tratam questões de foro internacional, como é o caso de atos económicos existentes ‘fora de portas’, o poder tributário explica a existência da dupla ligação a um Estado – quer pela sua residência quer pela obtenção do seu rendimento –; personificando então ‘presença’ em cada território.

Para evitar a dupla tributação de ambos os Estados, cada um dos Estados tem de fazer valer a sua legitimidade para tributar, uma vez que ambos usufruem desse direito (tema abordado ao longo deste estudo).

³⁹ Também conhecidos e intitulados na lei como, “paraísos fiscais”.

⁴⁰ A existência desta lista não dispensa a revisão constante e periódica, ao abrigo do Decreto-Lei n.º88/94 de 2 de abril, do artigo n.º3 n.º2.

⁴¹ Rita Calçada Pires Manual de Direito Internacional Fiscal, Almedina, 2018, página 251, citando Rita Calçada Pires, entrada Paraísos Fiscais, Enciclopédia de Direito Internacional (EDI), iniciativa da SPDI – Sociedade Portuguesa de Direito Internacional, Almedina, 2011. “os elementos caracterizadores de um paraíso fiscal não são apenas limitados ao elemento fiscal, em regra, são jurisdições onde outras atividades são apresentadas, como um ambiente legal favorável e um sistema de regulação flexível, bastante permeável às necessidades empresariais.”

⁴² Artigo 16.º n.º3 e no artigo 59.º n.º2 e n.º3.

⁴³ Artigo 60.º n.º7, alínea c).

⁴⁴ Artigo 26.º, alínea b), no artigo 41.º n.º7 e no artigo 42.º n.º8.

⁴⁵ Artigo 7.º n.º3.

⁴⁶ Decreto-Lei n.º 219/2001 artigo 2.º n.º4 e artigo 4.º n.º3.

⁴⁷ Artigo 9.º n.º7 e artigo 112.º n.º3.

⁴⁸ Artigo 17.º n.º4.

⁴⁹ Álvaro Rodríguez Bereijo, “Introducción al estudio del derecho financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho financiero” página 202.

Direito a tributar na fonte: A existência do mesmo, apresenta-se como consequência da pertença económica que ligando os investimentos dos contribuintes e os seus rendimentos auferidos, consequência desse mesmo investimento.

A retenção na fonte é o elemento efetivo pelo qual sucede a substituição tributária⁵⁰. Ou seja, quando o substituto vai cumprir a obrigação tributária pelo contribuinte, a mesma é realizada através da retenção na fonte do rendimento - faça-se entender que, a situação tributária com retenção na fonte é uma particularidade dos impostos sobre o rendimento⁵¹ - por outras palavras, em vez de ser entregue a totalidade do rendimento, é deduzida uma parcela, correspondente ao imposto, que retém e entrega posteriormente nos cofres do Estado: deparamo-nos então com duas obrigações: a retenção do imposto, e a sua entrega.

Esta substituição tributária⁵², relativamente às pessoas singulares, é aferida pelo rendimento do agregado familiar, sem prejuízo da opção pela tributação separada dos cônjuges. Relativamente às pessoas coletivas, é a partir do lucro real que se afere a forma como estas vão ser tributadas.

O legislador diferencia a obrigação de reter o imposto e a obrigação de entregar o imposto; bem como a retenção com natureza definitiva e a de natureza de pagamento por conta, referindo que o substituto (entidade obrigada à retenção) é responsável pelo imposto que reteve e não entregou ao Estado, ficando, em princípio, “o substituído desonerado de qualquer responsabilidade”⁵³. Essa isenção de responsabilidade é devida ao facto da sua capacidade contributiva já ter sido onerada. Aponta-se como falha, a entrega da obrigação, não sendo relevante o tipo de retenção em causa.

Passemos agora aos casos em que a falha existe no momento da retenção, havendo lugar à exposição e diferenciação dos casos de retenção na fonte com natureza definitiva ou com natureza de pagamento por conta. Tratando-se de casos em que a retenção na fonte em causa tenha natureza definitiva e haja falha na retenção “Nos restantes casos, o substituído é apenas

⁵⁰ As vantagens da substituição tributária: comodidade, a segurança e a economia. Através da substituição tributária há uma redução, em muitos casos, substancial, do número de pessoas em relação às quais o ente público tinha que atuar para cobrar o imposto e porque através da substituição tributária, em regra, o substituto tem um património mais valioso e que garante a cobrança do imposto e ainda porque, ao reduzir-se o número de pessoas que devem pagar, há economias para o credor ente público.

⁵¹ São impostos sobre o rendimento, o IRS e o IRC, instituídos com a reforma fiscal de 1988.

⁵² Presente no artigo 28º da LGT.

⁵³ Artigo 1º.

subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente o foram.”⁵⁴, caberá ao substituto responder pelo imposto, e o substituído responderá apenas pela diferença entre as quantias dedutíveis e as efetivamente deduzidas. Este artigo denota uma tentativa de equilíbrio da obrigação entre o substituto e o subsidiário. A contrário senso, a retenção tem a natureza de pagamento por conta “Quando a retenção tiver a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.”⁵⁵, sendo assim o substituído a responder pelo imposto que não foi retido.

Pode dizer-se que a retenção na fonte é bidimensional já que engloba os seguintes critérios: (i) retenção na fonte a título definitivo, situação em que o contribuinte fica (à partida) isento do englobamento dos restantes rendimentos, pois considera-se que a obrigação tributária está cumprida; (ii) a retenção na fonte a título de pagamento por conta, referem-se a pagamentos/retenções que vão sendo feitos, que só se torna exigível no final do período de tributação, através do cumprimento da obrigação declarativa; (iii) e a substituição tributária sem retenção na fonte é, segundo o Diário da República, “quando o contribuinte é a fonte de rendimentos do substituto, pelo que a tarefa deste é a de cobrar o imposto juntamente com os valores que tem a haver.” Um dos exemplos de casos de substituição sem retenção na fonte está prevista na contribuição para o audiovisual⁵⁶, em que o contribuinte é o consumidor de eletricidade e que, suporta o encargo económico dessa taxa e as empresas prestadoras do serviço de eletricidade, que são substitutas, cobram ao consumidor, a energia fornecida, e a contribuição para o audiovisual.

Perante os contribuintes não residentes em Portugal, que afirmam neste território algum rendimento, deve ser entregue a declaração modelo 30⁵⁷ - Rendimentos pagos ou colocados à

⁵⁴ LGT artigo 28º nº 3.

⁵⁵ LGT Artigo 28º 2º

⁵⁶ Criada pela Lei n.º 30/2003 de 22 de agosto.

⁵⁷ Modelo 30, entrega exclusiva através de: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

disposição de sujeitos passivos não residentes – que é de entrega obrigatória sempre que sejam pagos ou colocados à disposição rendimentos a entidades não residentes⁵⁸.

Direito a tributar na residência: A existência do mesmo, apresenta-se como consequência de uma conexão económico-social, pela continuidade diária da partilha de viveres e experiências sociais, num determinado lugar. Há a afetação de um indivíduo ao seu Estado de residência, significando para esse Estado a possível tributação dos rendimentos a esse sujeito.

No que respeita à tributação de resultados das empresas, o MC-OCDE⁵⁹ esclarece sobre a proibição de tributar “por um Estado dos lucros distribuídos por uma sociedade não residente, pelo facto de tais lucros terem origem no seu território. Esses lucros poderão, por exemplo, vir a ser tributados por esse Estado se distribuídos a um residente”⁶⁰. Desta feita, vê-se atribuída a capacidade tributária ao Estado da residência.

Esta questão de residência está intimamente ligada ao conceito de habitação⁶¹ “no que se refere ao conceito de habitação, convém assinalar que pode ser tomado em consideração qualquer tipo de habitação (casa ou apartamento que constitua propriedade do interessado ou por ele alugado, quarto alugado mobilado). É, no entanto, essencial a continuidade da habitação, o que significa que o interessado toma as medidas necessárias no sentido de ter a habitação à sua disposição em qualquer momento, de forma permanente e não ocasional, para efetuar uma estada que, atenta as razões que a motivaram, é necessariamente de curta duração (viagem de recreio, viagem de negócios, viagem de estudo, estágio num estabelecimento de ensino, etc.)⁶²”.

O elemento de conexão, é muitas das vezes alvo de manipulação por parte dos contribuintes, modificando, formalmente, o seu local habitual de habitação para o outro Estado contratualizado, desde que isso signifique usufruir de um regime fiscal mais benéfico⁶³. Para tal, o contribuinte deverá entregar, o Modelo 2-RFI - Certificação de residência fiscal, o qual

⁵⁸ Devendo ser apresentada através de transmissão eletrónica de dados dentro do prazo previsto na alínea a) do n.º 7 do artigo 119.º do Código do IRS e do artigo 128º do Código de IRC.

⁵⁹ MC-OCDE, artigo 10º, parágrafo 5.

⁶⁰ José de Campos Amorim, do texto resumido de “Algumas medidas de combate à Evasão Fiscal”, 2006, página 48.

⁶¹ De acordo com o artigo 4º nº2 parágrafo 13 do MC-OCDE.

⁶² OCDE, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, Centro de Estudos Fiscais, julho 2008, página 119.

⁶³ OCDE, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, 22 de julho de 2010, ponto 9.6., página 99.

atesta o domicílio fiscal⁶⁴, do residente e é válido em todas as situações em que exista uma convenção entre Portugal e outro Estado. Após preenchimento e apresentação deste Modelo, poderá ser aplicada a CDT, dando posteriormente lugar à apresentação da declaração modelo 10⁶⁵ - Rendimentos e Retenções de Residentes⁶⁶.

2.3 Normas tributárias de conflito

No âmbito das convenções bilaterais estabelecidas entre Estados, existe, como já vimos, a instigação por parte dos interessados para manipular determinados componentes legais previstos nessas mesmas convenções, de maneira a conseguir obter benefícios mais vantajosos⁶⁷. Dessa feita, e como em qualquer situação jurídica internacional, existem previstas as normas tributárias de conflitos nas CDT, que são representadas por elementos de: conexão⁶⁸(elemento fundamental de qualquer norma de conflitos), de previsão e de estatuição. Incidindo o foco para o elemento de conexão (visto este ser o que determinará a aplicação de determinada tributação), o mesmo pode ter várias abrangências - pessoas singulares/coletivas, objetos, factos jurídicos - daí ser objeto de diversas aplicações que recaem sobre conceito de subsidiária, alternativa ou cumulativa.

É neste enlace, que os Estados podem identificar a competência tributária em causa, através de três princípios (já anteriormente mencionados): princípio da nacionalidade⁶⁹, princípio da residência (i) e princípio da fonte (ii): ambos estes dois últimos princípios revelam qualidade de competências tributárias:

⁶⁴http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/convencoes_dupla_trib_internacional/Pages/dupla-tributacao-internacional.aspx. Acedido a 29 de setembro de 2019.

⁶⁵Portaria n.º 325/2018 de 14 de dezembro.

⁶⁶ De entrega obrigatória e destina-se ao cumprimento da obrigação declarativa a que se referem a subalínea ii) da alínea c) e a alínea d) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS e o artigo 128.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

⁶⁷ Sempre que seja comprovado que algum sujeito, singular ou coletivo, tentou obter vantagens fiscais, servindo-se de forma ilícita das CDT, deve ser a atribuição da presente, desconsiderada. De acordo com o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, de julho de 2008, artigo 1º.

⁶⁸ André Sant'ana Marques, Mecanismos de Combate ao Treaty Shopping, AAFDL Editora, 2017, Página 23. O elemento de conexão estabelece uma ligação entre uma situação jurídica e uma determinada ordem jurídica.

⁶⁹ Princípio da nacionalidade é o menos relevante e a OCDE trata-o como elemento de 'desempate' em casos em que o princípio de residência seja dúbio, MC-OCDE, nº 2 do artigo 4º, alínea c).

- (i) Segundo Paula Rosado Pereira “*o princípio da residência assegura a ligação do rendimento a determinado Estado com base num elemento de conexão pessoal ou subjetivo*”. Este princípio tem subjacente elementos como o domicílio, sede e direção efetiva. É também intuitivamente ligado ao princípio da tributação universal - na medida em que, segundo este princípio último, qualquer Estado não encontrará limitações jurisdicionais que impeçam a tributação da totalidade dos rendimentos auferidos pelos seus residentes. Para que seja possível ‘fazer-se prova’ da aptidão de uma dada pessoa, como residente de um dado Estado, deve o sujeito possuir critérios instituídos pelo seu próprio Estado de ⁷⁰“*domicílio, à sua residência, ao local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar*”, salvo pena de ser destituído para os efeitos pretendidos.

A qualificação de uma dada pessoa como residente desse Estado, está sujeita a verificação – a permanência durante um certo período de tempo nesse território: “*são residentes em território português, as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos (...) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim do ano em causa*”⁷¹; além deste requisito, deve a pessoa manifestar a sua intenção de residir nesse território “*São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos: (...) tendo permanecido por menos tempo, aí disponham num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual*”.

- (ii) É neste sentido, que alguns autores defendem o princípio da fonte (ii) já que este pressupõe a fonte produtora dos rendimentos a tributar. Em termos práticos, o princípio da fonte indica que o Estado onde os rendimentos são obtidos, é o responsável por recolher a tributação devida ao sujeito. Em virtude desta última exposição, a autora Rita Calçada Pires, frisa “diferentemente do que se passa no

⁷⁰ Que sejam, imperativamente congruentes, com o disposto no MC-OCDE, artigo 4º, nº1.

⁷¹ De acordo com o Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares (CIRS) do artigo 16º nº 1.

âmbito da residência, não há na fonte um poder generalizado e universal de tributação”⁷².

Sem prejuízo das menções feitas acima à tributação na fonte, e apesar de nenhuma conclusão do que foi exposto faça o leitor ‘tomar partido’, embora que teórico, deste elemento de conexão, não é demais cuidar certas considerações que têm sido confrontadas por diferentes autores, regularmente. A tributação na fonte pressupõe características que podem causar vulnerabilidades no tratamento conceptual do mesmo, ou seja, o Estado da fonte é visto como o local onde os rendimentos são gerados (*economic allegiance*), “*Economic allegiance is based on factors aimed at measuring the existence and extent of the economic relationships between a particular state and the income or person to be taxed*”⁷³. Parece, portanto, haver um impedimento de considerar, somente, a tributação na fonte uma viabilidade única à ‘cobrança’ de impostos. É o que escreve Jacques Sasseville, que no respeito ao Estado da fonte, pronunciando-se sob uma forma de tributação limitada já que o único vínculo que o beneficiário dos rendimentos tem com o Estado da fonte é a obtenção de rendimento. O autor vai mais longe, e menciona ‘requisitos limite’ onde expõe a tributação a um negócio sem uma total conexão com o país “*Jurisdiction to tax can be assigned to the taxpayer’s country of residence (residence-based taxation), to the country where the income is earned (source-based taxation), or both countries can be allowed to tax. Bilateral tax treaties allocate taxing rights between countries based on such factors as the type of income and the nature in which the business is conducted in the country. Generally, countries can tax the active business income of a resident of a treaty partner only if the activities meet a threshold requirement generally tied to having a permanent establishment in the country*”⁷⁴; e a tentativa de uso do termo ‘limite’ para atenuar inexistências burocráticas quanto à determinação do lucro tributado.

Para o autor Manuel Pires, na abordagem ao conceito *economic allegiance*, o mesmo é traduzido como fonte económica, “*onde são utilizados os fatores de produção*”, fazendo-a distinguir-se de uma fonte financeira que “*coincide com a fonte de pagamento do rendimento, connexionando-*

⁷² Rita Calçada Pires, Manual de Direito Internacional Fiscal, Almedina Editora, 2018, Página 63.

⁷³ Fundamental Principles of Taxation, OCDE, 2014, Página 33.

⁷⁴ Eric M Zolt, Working Paper “Tax treaties and developing countries”, Oxford University Centre for Business Taxation, 2018, Página 4.

se com a realização deste e não com a respetiva produção.”⁷⁵ Ainda em relação a este conceito, o autor alude à possibilidade de incumprimento, por parte do sujeito, da respetiva declaração dos rendimentos obtidos no Estado da fonte, como uma situação delicada e que pode ter agravantes internas (nesse país) que o condicionem até futuramente. Pelo exposto, a mesma questão é posta em causa por outro autor Frans J. Vanistendael, o qual insinua que este elemento de conexão deve ser excluído pelos Estados Membros “*In international tax theory source taxes were considered to be one of the barriers to free trade and free investment. Particularly in the European Union source taxes were seen as one of the main fiscal obstacles towards the establishment of full economic and monetary union. Many recommendations pointed towards the elimination of withholding taxes, particularly on investment income (dividends, interests, royalties) in order to achieve locational neutrality of investments.*” , senão vejamos, dado o objetivo das CDT ser o de cooperação e desenvolvimento dos Estados Membros, seria um contrassenso permitir que algumas das relações comerciais expostas à luz de determinada convenção, prejudicasse diretamente o outro Estado – e daí resultariam questões de aumento de taxas de juro ou aumento dos custos de produção - o que desencorajaria investimentos estrangeiros futuros.

Em traços gerais, este tipo de tributação costuma ter mais preferência por países menos desenvolvidos que tendem a captar mais receita, através desta tributação pela fonte.

O que distingue os dois princípios, é que utilizando o primeiro, todas as quaisquer pessoas singulares ou coletivas que à luz da lei sejam residentes, terão todos os seus rendimentos tributados por esse Estado de residência, independentemente do local de onde são provenientes as receitas.

Através de vários argumentos diferentes, é comumente legitimada a relevância deste princípio, uma vez que é esse Estado da fonte o qual contribuiu ativamente para que houvessem investimentos; acresce que a adoção deste princípio restringe as práticas de evasão fiscal dada a maior dificuldade em transferir a fonte dos rendimentos para outro Estado, melhorando as cobranças do imposto; permite ao Estado da fonte criar benefícios que promovam investimentos, canalizando as ‘participações’ dos sujeitos em prol de infraestruturas e serviços públicos.

⁷⁵ Manuel Pires, Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento, Imprensa Nacional – Casa da Moeda, 1984, Página 30 e 31.

2.4 Princípios relativos à extensão do poder de tributar – princípio da universalidade e princípio da limitação territorial

Desde já frisar que, a extensão do poder de tributar refere-se ao alcance do âmbito de incidência da legislação fiscal interna.

A doutrina fiscal atual é mais direcionada para o princípio da universalidade - as pessoas singulares/coletivas residentes num dado Estado ficam sujeitas a uma obrigação tributária ilimitada, em relação a todos os seus rendimentos, onde quer que eles sejam auferidos (extensão “extraterritorial” da lei interna). É ainda passível de verificar-se casos em que o princípio da residência se conjugue com uma tributação dos residentes em relação aos rendimentos de fonte interna (obrigação tributária limitada) - nestes casos, o Estado de residência priva-se de coletar os rendimentos obtidos no estrangeiro.

No que ao Estado da fonte diz respeito, a tributação a ser feita contempla os rendimentos obtidos no território em questão, embora se trate de não residentes. Em contrassenso ao princípio da oposição, esta representa uma obrigação tributária limitada - “princípio da limitação territorial”. Com efeito, no caso da tributação por um Estado de rendimentos auferidos fora do seu território, por pessoas com uma conexão subjetiva relevante com esse Estado (residência ou nacionalidade, por exemplo), a legitimidade tributária resultaria de uma conexão subjetiva e não da posição de Estado da fonte.

2.4.1 Tributação do estabelecimento estável (E.E.)

De acordo com o direito português, o conceito de Estabelecimento Estável encontra-se definido no artigo 5º do CIRC como sendo “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”⁷⁶, onde podem inserir-se: “a) um local de direção; b) uma sucursal; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina”⁷⁷.

⁷⁶ Artigo 5º nº1 do CIRC.

⁷⁷ Artigo 5º nº2 do CIRC.

Tendo em consideração estes elementos fixos e na análise de decisão à direção efetiva, o elemento a decidir não é o local onde as diretivas de gestão têm efeito, mas, onde elas são efetivamente tomadas⁷⁸. Perante a dificuldade em definir esse local - “If the place of effective management cannot be determined (...). Cases of dual residence must then be solved by applying to the manager the criteria in order of precedence given in Art.4 (...). Is designed to make possible a clear determination of residence, only one place is acceptable as the centre of top level management within the meaning of that rule (...)” - e de acordo com diferentes posições encontradas nesta doutrina, Francisco Sousa da Câmara⁷⁹ indica que os principais critérios que permitem localizar a direção efetiva, a saber:

O local onde são realizadas as reuniões do Conselho de Administração; onde são tomadas as decisões mais importantes; quem adota as decisões mais importantes; onde é adotada a “política societária” e quem a determina; a existência de outros corpos sociais (*e.g.* conselhos consultivos) e com que tipo de poderes; apuramento sobre se o Conselho de Administração recebe instruções de terceiros, residentes noutros Estados, para deliberar; quem celebra os contratos societários, bem como determinar se estes contratos estão sujeitos a outras aprovações prévias ou retificações posteriores, além das possíveis autorizações concedidas pela Assembleia Geral no âmbito normal de um contrato do Grupo; onde são celebrados os demais contratos da Sociedade; verificar a existência de contratos de administração celebrados por entes terceiros que não os administradores eleitos pela Assembleia Geral.

Em virtude o acima exposto, entende-se que a tributação do lucro das empresas não está exclusivamente alicerçada no Estado da residência, partilhando uma competência tributária cumulativa ao Estado da fonte. Assim, o princípio do estabelecimento estável integra uma cedência ao princípio da fonte, limitando o reconhecimento de competência exclusiva para a tributação dos lucros ao Estado do qual os sujeitos coletivos são residentes. Vejamos, os lucros de uma empresa são tributados no Estado de residência dessa empresa. Caso a empresa em

⁷⁸ MC-OCDE artigo 4º nº2 “(...) the place of management of an enterprise is where the management’s important policies are actually made.”

⁷⁹ A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação, página 69 e ss.

questão tenho um E.E. num outro Estado, é introduzida a possibilidade dos lucros legitimamente imputados a esse E.E. serem tributados por esse Estado⁸⁰.

Importa deixar aqui, o que, para a OCDE, se designa por E.E.: “(...) *a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*”. Ainda de acordo com a explicação dada pela OCDE, esta afirmação abarca um sentido geográfico e um requisito de tempo, pois a presença da empresa não deve ser apenas temporária. Acresce ainda incidência sobre o fim a que se propõe: “*In order to be able to conclude that part or the whole of the business of an enterprise is carried on through a particular place, that place must be at the disposal of that enterprise for purposes of these business activities. The treaty definition of permanent establishment provides, however, that if the place is only used to carry on certain activities of a preparatory or auxiliary character, that place will be deemed not to constitute a permanent establishment notwithstanding the basic definition*”⁸¹, ou seja, relaciona as atividades comerciais a um determinado local onde as mesmas acontecem, ressalvando que o conceito de E.E. também engloba situações em que se determinadas relações comerciais forem apenas de caráter esporádico, este não será designado por estabelecimento estável.

2.4.2 Beneficiário Efetivo dos Rendimentos (BEF)

Pode começar-se por dizer que o conceito de beneficiário efetivo abrange uma ampla dimensão, quer no seu contexto conceptual quer nos casos temáticos e práticos, dos quais pode ser alvo.

No Direito, o beneficiário efetivo⁸² há muito (tempo) que serve de recurso às mais diferentes áreas de atuação social e económica. O termo e a instituição da sua Lei ‘querem’ ser um instrumento de proteção da confiança, a todos quantos dela (da Lei) se servirem.

Entrando por ‘caminhos menos sinuosos’, o atual parágrafo, pretende elucidar o leitor acerca deste tema, recorrendo a terminologias e exposições rústicas. É caso do “testa de ferro” ou

⁸⁰ MC-OCDE artigo 7º “Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente a medida em que sejam imputáveis a esse estabelecimento estável”.

⁸¹ <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf> Secção B, “Permanent establishment: the treaty nexus/threshold for taxing business profits of nonresidents”. Acedido a 12 de outubro de 2019.

⁸² Tem lugar, atualmente, na Lei nº 83/2017.

testaferro (origem italiana). No livro ‘Branqueamento de Capitais e Beneficiário Efetivo’⁸³, os autores comparam o BEF ao *testaferro* originário em Itália⁸⁴: Pressupõe alguém que tem um lugar de liderança, sem ter o poder efetivo sobre. São indivíduos que ‘dão a cara’, ‘mostram-se’ mas apenas têm essa função, pois ao verdadeiro protagonista (o tal beneficiário efetivo), não se lhe conhece a identidade.

O *testaferro*, “atua em vista, por causa, para o benefício de alguém”⁸⁵. Segundo esta afirmação, é imprescindível que se esclareça que é passível de existir beneficiário efetivo sem ‘testa de ferro’; mas nunca, ‘testa de ferro’ sem um beneficiário efetivo.

O conceito de Beneficiário Efetivo é também abordado num âmbito de combate ao *treaty shopping* embora, não deva ser visto como tal - dado haver, para isso, o projeto BEPS Actions da OCDE, bem como legislação doméstica - normas gerais e específicas de anti abuso (LOB), a exigência de compatibilidade dessas normas domésticas com as CDTs – contudo, com a elaboração de um projeto de convenção para eliminar dupla tributação existente, sobre o rendimento e o património⁸⁶, surgiram importantes conceitos que destacaram a pertinência nesta matéria: inclusão do artigo 5º (estabelecimento estável), do artigo 10º (dividendos), do artigo 11º (juros), do artigo 12º (royalties) e do artigo 29º (BEPS). Nestas disposições, está sempre implícito o conceito de beneficiário efetivo⁸⁷: sempre que se verifique um pagamento feito por um sujeito residente num Estado Contratante a um outro sujeito noutra Estado Contratante.

⁸³ Branqueamento de Capitais e Beneficiário Efetivo, Jorge Bacelar Gouveia e Júlio Elvas Pinheiro, 2019, Petrony Editora.

⁸⁴ Tanto quanto se sabe, a designação “terá tido origem em Emanuele Filiberto, conde de Asti, duque da Sabóia, príncipe de Piemonte e conde da Aosta, Moriana e Nizza, rei titular de Chipre e Jerusalém, onde nunca exerceu poder”. Citando Branqueamento de Capitais e Beneficiário Efetivo, Jorge Bacelar Gouveia e Júlio Elvas Pinheiro, página 50 e ss, 2019, Petrony Editora.

⁸⁵ Branqueamento de Capitais e Beneficiário Efetivo, Jorge Bacelar Gouveia e Júlio Elvas Pinheiro, página 51, 2019, Petrony Editora.

⁸⁶ Em 1966 foi criado o Comité Fiscal (vindo mais tarde a chamar-se Comité para os Assuntos Fiscais) da Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE – mais tarde designada por OCDE) com o propósito de elaborar

⁸⁷ Também José de Campos Amorim, do texto resumido de “Algumas medidas de combate à Evasão Fiscal”, 2006, página 49.

menciona “Acresce que, quer o modelo da OCDE, quer o dos EUA, nos preceitos dedicados aos dividendos, juros e royalties – arts. 10º, 11º e 12º - exigem que o recetor de dividendos, juros e royalties, seja um beneficiário efetivo – *beneficial owner* – e não um mero intermediário, e que esse beneficiário resida no Estado contratante recetor dos dividendos, juros e royalties.”

2.4.3 O objetivo da lei

A presente Lei estabelece medidas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo⁸⁸, definindo o termo beneficiário efetivo como “a pessoa ou pessoas singulares que, em última instância, detêm a propriedade ou o controlo do cliente e ou a pessoa ou pessoas singulares por conta de quem é realizada uma operação ou atividade⁸⁹”; aferindo a qualidade de beneficiário efetivo⁹⁰; prestando informações sobre beneficiários efetivos às entidades obrigadas⁹¹; e expondo critérios de reconhecimento dos mesmos⁹²:

1 - “Consideram-se beneficiários efetivos das entidades societárias, (quando não sejam sociedades com ações admitidas à negociação em mercado regulamentado sujeitas a requisitos de divulgação de informações consentâneos com o direito da União Europeia ou sujeitas a normas internacionais equivalentes que garantam suficiente transparência das informações relativas à propriedade): a) A pessoa ou pessoas singulares que, em última instância, detêm a propriedade ou o controlo, direto ou indireto, de uma percentagem suficiente de ações ou dos direitos de voto ou de participação no capital de uma pessoa coletiva; b) A pessoa ou pessoas singulares que exercem controlo por outros meios sobre essa pessoa coletiva; c) A pessoa ou pessoas singulares que detêm a direção de topo, se, depois de esgotados todos os meios possíveis e na condição de não haver motivos de suspeita:

- (i) não tiver sido identificada nenhuma pessoa nos termos das alíneas anteriores; ou
- (ii) subsistirem dúvidas de que a pessoa ou pessoas identificadas sejam os beneficiários efetivos.

2 - Para efeitos de aferição da qualidade de beneficiário efetivo, quando o cliente for uma entidade societária, as entidades obrigadas consideram que: a) Constitui

⁸⁸ Regulamento (UE) 2015/849 de 20 de maio de 2015, relativo às informações que acompanham as transferências de fundos que podem resultar em sérios riscos éticos e morais para o setor financeiro e deixando o mercado interno da União e o desenvolvimento internacional em posições débeis. Regulamento diretamente ligado ao branqueamento de capitais e financiamento de terrorismo. Para uma consulta mais detalhada: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/108021178/details/normal?l=1>. Acedido em 11 de agosto de 2019.

⁸⁹ Não dispensa a consulta ao Artigo 30º Critérios dos nº1, 2, 3 e 4 da presente Lei.

⁹⁰ Artigo 31º.

⁹¹ Artigo 33º.

um indício de propriedade direta a detenção, por uma pessoa singular, de participações representativas de mais de 25 % do capital social do cliente; b) Constitui um indício de propriedade indireta a detenção de participações representativas de mais de 25 % do capital social do cliente por: (i) uma entidade societária que esteja sob o controlo de uma ou várias pessoas singulares; ou (ii) várias entidades societárias que estejam sob o controlo da mesma pessoa ou das mesmas pessoas singulares.

3 - consideram-se beneficiários efetivos dos fundos fiduciários (*trusts*): a) O fundador (*settlor*); b) O administrador ou administradores fiduciários (*trustees*) de fundos fiduciários; c) O curador, se aplicável; d) Os beneficiários ou, se os mesmos não tiverem sido ainda determinados, a categoria de pessoas em cujo interesse principal o fundo fiduciário (*trust*) foi constituído ou exerce a sua atividade; e) Qualquer outra pessoa singular que detenha o controlo final do fundo fiduciário (*trust*) através de participação direta ou indireta ou através de outros meios.

4 - No caso das pessoas coletivas de natureza não societária (como as fundações) e dos centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica de natureza análoga a fundos fiduciários (*trusts*), consideram-se beneficiários efetivos, A pessoa ou pessoas singulares com posições equivalentes⁹³ ou similares às mencionadas para os fundos fiduciários (*trusts*).

⁹³ Citando Dissertação de Mestrado da mestranda Rita João Costa “Da compatibilidade das regras de limitação de benefícios com o Direito da União Europeia - Em busca do equilíbrio entre o ideal e o justo”, da Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2018, página 22: “O novo Modelo de Convenção dos Estados Unidos (2016) prevê três alternativas para os beneficiários equivalentes. Elucidam-nos as autoras RITA JULIEN, PETRA KOCH & RITA SZUDOCZKY que, na primeira alternativa, para ser considerado um beneficiário equivalente exige-se a existência de um tratado entre o Estado de residência do beneficiário e o Estado da Fonte; que se trate de uma pessoa qualificada; que sejam comparados os benefícios que se estão a requerer e os benefícios à disposição do Beneficiário no seu Estado; no caso de entidades fiscalmente transparentes, que se teste se o Estado da Fonte trata o beneficiário enquanto entidade fiscalmente transparente. Na segunda alternativa, estar-se-á perante um beneficiário equivalente se este for residente num dos Estados Contratantes, desde que se trate de uma pessoa qualificada (i.e., indivíduo, Estado Contratante ou extensão do mesmo; organização não lucrativa qualificada; fundo de pensões qualificado; entidade de capital aberto) e que, tratando-se do pagamento de dividendos e juros feitos por um dos membros do seu grupo empresarial, se sujeite ao “Headquarters Company Test” e sejam testados os benefícios em causa. A terceira alternativa prevê que se trate como beneficiário equivalente o beneficiário que se trate de uma pessoa qualificada (i.e., indivíduo, Estado Contratante ou extensão do mesmo; organização não lucrativa qualificada; fundo de pensões qualificado; entidade de capital aberto) e que, além disso, a sua participação deve ser 25% ou menos dos poderes agregados de voto e valor das ações no Estado da Fonte. Vide, a propósito da definição de Beneficiário Equivalente, Rita Julien, Petra Koch & Rita Szudoczky, “What has changed in the

2.4.4 Regime Jurídico do Registo Central do Beneficiário Efetivo (Regime Jurídico do RCBE)⁹⁴

O Registo Central de Beneficiário Efetivo (de carácter obrigatório para todas as entidades constituídas em Portugal ou que estejam em vias de o ser) é feito anualmente, e tem como objetivo a validação da pessoa ou pessoas singulares que detêm propriedade ou controlo efetivo das entidades em causa⁹⁵: “A comprovação dos documentos referidos no número anterior é efetuada mediante o recurso a plataformas de interoperabilidade entre sistemas de informação emitidos por serviços públicos ou através de qualquer dos meios de comprovação previstos no n.º 4.”.

Artigo 4º Registo do beneficiário efetivo nº1: “As sociedades comerciais devem manter um registo atualizado dos elementos de identificação: a) Dos sócios, com discriminação das respetivas participações sociais; b) Das pessoas singulares que detêm, ainda que de forma indireta ou através de terceiro, a propriedade das participações sociais; e c) De quem, por qualquer forma, detenha o respetivo controlo efetivo.”.

Entidades abrangidas por esta nova obrigação declarativa:⁹⁶ (i) as sociedades comerciais (sociedades por quotas, sociedades anónimas); (ii) as associações, cooperativas, fundações, sociedades civis, bem como quaisquer outros entes coletivos personalizados, sujeitos ao direito português ou ao direito estrangeiro, que exerçam atividade ou pratiquem ato ou negócio jurídico em território nacional que determine a obtenção de um número de identificação fiscal em Portugal; (iii) as representações de pessoas coletivas internacionais ou de direito estrangeiro que exerçam atividade em Portugal; (iv) outras entidades que, prosseguindo objetivos próprios e atividades diferenciadas das dos seus associados, não sejam dotadas de personalidade jurídica; (v) os instrumentos de gestão fiduciária registados na Zona Franca da Madeira; (vi) as sucursais

Limitation on Benefits Clause of the 2016 US Model?: Technical Modifications, Policy Considerations and Comparisons with Base Erosion and Profit Shifting Action 6”, INTERTAX, Volume 45, Issue I, (2017), (páginas 12-37), (página 29 e seguintes).”

⁹⁴ <https://dre.pt/home/-/dre/116130016/details/maximized>, aprovado pela Lei n.º 89/2017, de 21 de agosto, regulamentado pela Portaria n.º 233/2018, de 21 de agosto.

⁹⁵ A mesma menção é feita no artigo 24º n.º6 da Lei 83/2017 de 18 de agosto.

⁹⁶ Não dispensa a consulta: https://www.occ.pt/fotos/editor2/rcbe_31out2018.pdf. Acedido em 8 de setembro de 2019.

financeiras exteriores registadas na Zona Franca da Madeira: (vii) os fundos fiduciários e os outros centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica com uma estrutura ou funções similares.

2.4.5 Intervenção do Estado para o funcionamento eficiente dos mercados e o princípio da neutralidade fiscal

O Estado numa sociedade, deve ser capaz de⁹⁷: promovendo neutralidade fiscal, assegurando o “funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral”.

O princípio da neutralidade fiscal está presente nos mais distintos assuntos, por exemplo no âmbito do IVA, embora, nesses mais diversos assuntos, possamos constatar a sua ausência para obtenção de uma poupança fiscal, o que desencadeará um impacto fiscal quanto ao resultado e quanto ao *cash flow*.

⁹⁷ Presente no artigo 81º (mais especificamente na *alínea f*) da Constituição da República Portuguesa.

III. CAPÍTULO – Dupla Tributação

3.1 Dupla Tributação

Não obstante um pequeno recordar do já exposto anteriormente, à dupla tributação está subjacente a existência de uma conexão (entre mais que um Estado): de residência ou da fonte de obtenção do rendimento. Em casos práticos, se a sociedade X tiver estabelecimento no Estado A e obtiver rendimentos no Estado B: o Estado A tem a aptidão de tributar porque é nele que habita o beneficiário do rendimento e o Estado B também dispõe dessa faculdade visto ser nele produzido o rendimento.

De maneira a limitar constrangimentos, é passível que sejam orientadas soluções que: **(i) passem pela atribuição da competência em tributar apenas a um Estado** – qualquer Estado, desde que tenha ligação com o rendimento ou com o sujeito/contribuinte, tem o direito de proceder à tributação que lhe for devida à luz da legislação bem como não se legitima negações ao outro Estado, ou seja, os interesses de um Estado não se podem sobrepor ao do outro Estado, dada a “equidade interestadual”⁹⁸; ou então que **(ii) a matéria coletável seja repartida entre os dois Estados**⁹⁹ – desencadeando dificuldade nessa repartição quanto ao critério a seguir.

Nas sociedades atuais, fatores como a globalização ou a diversidade de sistemas fiscais existentes nos Estados, conduzem a problemas de ordem fiscal tributária (objeto do presente estudo) que condicionam os Estados, as relações transfronteiriças e os próprios sujeitos da relação. Várias são as consequências que estão na ordem da dupla tributação – como o investimento, princípios de equidade e de neutralidade, e a propensão para a fraude e evasão fiscal.

3.1.1 Convenções para evitar/eliminar a dupla tributação internacional (CDT)

A de adoção de medidas para evitar e combater a dupla tributação surgiu com a necessidade de evitar que as personalidades jurídicas investidoras num dado Estado tivessem os seus rendimentos tributados duas vezes (por Estados diferentes: o seu, de residência, e o Estado onde

⁹⁸ Manuel Pires, “Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento”, Centro de Estudos Fiscais, 1984, página 81.

⁹⁹ *Entitlement rule*: funções de repartição de competências tributárias.

o investimento foi feito). Situações destas aconteciam e despromoviam o investimento, impedindo que receitas fossem cativadas para os Estados.

A revisão à literatura (encontrada) é dúbia, mas aponta para que as convenções se tenham desenvolvido entre os Estados Unidos da América com o Reino Unido, com a Suíça e com o Luxemburgo, por volta dos anos cinquenta e sessenta do século XX. Relativamente às dificuldades e entraves que foram sendo encontrados, estiveram à disposição de sugestões e (com cada convenção estabelecida) pontos de melhoria, consubstanciados em: baixas nas taxas de tributação (pelos Estados); e isenção nas tributações de dividendos de uma sociedade à ‘sua’ holding.

Pela visão, então à data, dos Estados Unidos, estes ‘arranjos’ poderiam despoletar situações de *treaty shopping* e daí terem eles mesmo criado a sua própria convenção – o “U.S. Model”, publicado em setenta e seis - tendo como base o MC-OCDE.

É importante preservar que até então (até a criação do *U.S. Model* pelos EUA), sempre houve cooperação e envolvimento com a OCDE para que o tratamento fiscal tributário e as disposições contidas nos tratados fossem os mais transparentes e equitativos, possível. Contudo, com o exposto no parágrafo anterior, parece ter havido algumas discrepâncias de entendimentos quanto ao que se vê (pela visão da OCDE e dos EUA) como prioridades de tratamento que evitem situações de evasão e fraude e que os americanos apontam como uma falha (tendo por base para a afirmação o Technical Explanation do *U.S. Model*) “United States holds strongly to the view that tax treaties should include provisions that specifically prevent misuse of treaties by residents of third countries”¹⁰⁰.

Cumprido deixar aqui uma pequena ressalva: tal como o Estado americano se fez valer da existência do MC-OCDE, usando disposições que achava propícias à inclusão e adaptação no seu *U.S. Model*, também a OCDE, explorou o Modelo americano. Ambos, e à atualidade, incluem o *Principal Purpose Test* (PPT) que se destina a determinar a motivação da pessoa/entidade para a escolha do Estado (estrangeiro) em questão.

Como verificado anteriormente, quando ambos os Estados (da residência e da fonte) se declaram aptos para tributar o mesmo rendimento, surge um conflito de competências tributárias que torna

¹⁰⁰ *Technical Explanation* do *U.S. Model*, 1996, parágrafo 1 dos comentários ao artigo 22º.

necessário recorrer a regras de desempate (*tie-break rules*) previstas nas CDT. Trata-se de regras que impõem critérios suplementares para a determinação do Estado da residência do contribuinte. Nos termos de disposto no MC-OCDE¹⁰¹, o primeiro critério de desempate é a determinação da localização de habitação permanente do contribuinte (este critério permite identificar onde o contribuinte em questão tem a sua habitação permanente e se passa algum período de tempo no outro Estado contraente, adquirindo então o estatuto de residente); pode ser alegada habitação permanente nos dois Estados, será “essencial a continuidade da habitação (...) de forma permanente e não ocasional”¹⁰²; de acordo com o artigo 3º se o contribuinte residir nos dois Estados, validar-se-á o Estado no qual se verificar direção efetiva¹⁰³; não havendo ‘capacidade’ de determinar com rigor o Estado de residência, aplicar-se-á o critério do centro de interesses vitais do contribuinte: avalia com qual dos Estados o sujeito tem uma relação pessoal e económica mais próxima, mostrando-se relevantes relações familiares, sociais e económicas; caso o centro de interesses vitais também não seja passível de determinação ou não houver uma habitação permanente em nenhum dos Estados, deve ser tida como verdade o Estado onde o contribuinte se encontra, habitualmente; caso haja uma habitual permanência em ambos os Estados, então optar-se-á pela nacionalidade; verificando-se dupla nacionalidade, ou nacionalidade de nenhum dos Estados em causa, “as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso em comum acordo”.

Com o parágrafo anterior disposto, é congruente dizer que, apesar destas *tie-break rules* estarem previstas nas CDT, a aplicabilidade das mesmas apenas é possível pela classificação e determinação facultada pelas normas domésticas de cada Estado na deliberação das mesmas (respeitante à habitação permanente, à nacionalidade, bem como à direção efetiva).

O conteúdo dos tratados contém normas interpretativas, de reconhecimento de poder tributário e normas sobre a escolha do método a utilizar para eliminação da dupla tributação, de modo a resolver esta questão, atribuindo o poder efetivo de tributação apenas a uma jurisdição, ou

¹⁰¹ MC-OCDE artigo 4º n.º2.

¹⁰² OCDE, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, Centro de Estudos Fiscais, julho 2008, página 119.

¹⁰³ De acordo com o MC-OCDE, artigo 4º parágrafo 24 dos comentários, conceitua-se direção efetiva o “local onde são tomadas, na sua substância, as decisões chave tanto a nível de gestão como a nível comercial, necessárias à condução das atividades da entidade, (...). Uma entidade pode ter mais de um local de direção, mas só pode ter um local de direção efetiva”.

atribuindo poder tributário partilhado (embora com a obrigação inerente de eliminação da dupla tributação por um dos Estados, normalmente o da residência).

Mais refere Rita Calçada Pires que os tratados “contêm ainda normas sobre a não discriminação, normas para a resolução de litígios no âmbito do tratado (...), normas de combate à evasão fiscal através de mecanismos de troca de informações (...) e de assistência à cobrança¹⁰⁴.

Os formulários modelos 21-RFI, 22-RFI, 23-RFI e 24-RFI, são destinados a permitir a aplicação dos benefícios previstos nas CDTs celebradas por Portugal.

Modelos 21 RFI: pedido de dispensa total ou parcial: deverá ser preenchido, quando efetuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação.

Modelos 22, 23 e 24 RFI: pedido de reembolso do imposto retido indevidamente: nas situações em que possa ter sido retido indevidamente imposto em Portugal, por apresentação fora de tempo do RFI, ou por erro de cálculo no valor retido (podem, de acordo com a alínea 7 do artigo 90.º-A do CIRC), as entidades beneficiárias dos rendimentos solicitar o reembolso total ou parcial desse imposto, utilizando os seguintes modelos: modelo 22-RFI para pedido de reembolso do imposto português sobre dividendos de ações e juros de valores mobiliários; modelo 23-RFI para pedido de reembolso do imposto português sobre royalties, dividendos e juros (exceto dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida); e o modelo 24-RFI para pedido de reembolso do imposto português sobre outros rendimentos que não sejam juros, dividendos e royalties.

A certificação de residência fiscal nos termos do artigo 4.º das convenções para evitar a dupla tributação internacional celebradas por Portugal, dos modelos 21-RFI, 23-RFI e 24-RFI¹⁰⁵ e do modelo 22-RFI¹⁰⁶, poderão ser aceites desde que, estejam reunidas as seguintes condições:

- a. A autoridade fiscal do Estado de residência do beneficiário do rendimento tenha comunicado, em contacto direto oficial com a autoridade fiscal portuguesa, e apenas neste caso, a impossibilidade de proceder a essa certificação no quadro respetivo dos modelos em vigor;

¹⁰⁴ Para uma informação mais detalhada, Rita Calçada Pires “Manual de Direito Internacional Fiscal”, Almedina Editora, 2018, página 131.

¹⁰⁵ Prevista no quadro *iii* dos formulários.

¹⁰⁶ Prevista no quadro *iv* do formulário.

- b. Seja emitido, pela autoridade fiscal do Estado de residência do beneficiário não residente, um modelo de certificado de residência fiscal que comporte, no mínimo, todos os elementos que constam dos referidos quadros de certificação nos formulários em vigor, ou seja, (i) identificação do não residente; (ii) menção de que este é/foi residente para efeitos fiscais nos termos do artigo 4.º da Convenção aplicável, (iii) no ano ou anos em causa, (iv) estando aí sujeito a imposto sobre o rendimento, (v) com identificação da entidade que certifica, (vi) data, (vii) assinatura e (viii) selo oficial ;
- c. A entidade beneficiária/requerente não residente junte ao modelo de certificado emitido nas condições atrás referidas, o formulário de modelo oficial (21-RFI a 24-RFI) devida e completamente preenchido e assinado, excetuando o quadro reservado à certificação da autoridade fiscal do Estado de residência¹⁰⁷.

Face ao acima referido, e dado o facto de ambos os Estados terem legitimidade para tributar, existem dois métodos a ter em conta na tributação: **(i) o método da isenção** – apenas o Estado da fonte tem o poder de tributar, podendo ter uma isenção total ou com progressividade; e **(ii) o método do crédito ou da imputação** – qualquer um dos Estados podem tributar (embora seja usual que seja o Estado de residência) e ao seu imposto é deduzido o imposto pago /pagável no outro Estado, mediante a dedução feita no Estado¹⁰⁸, estará sujeito ao reembolso de imposto sempre que a tributação do estrangeiro seja superior à do Estado da residência (que pode ser: a totalidade do imposto pago no estrangeiro ou a dedução dessa tributação do estrangeiro até ao montante permitido no Estado de residência – matéria coletável proveniente do estrangeiro).

Detalhando os métodos:

(i) o método da isenção:

Consiste em dispensar ao pagamento de imposto no país da residência, dos rendimentos obtidos noutra Estado. Para tal existem duas modalidades: ou o rendimento não é tido em consideração - isenção integral - ou o rendimento, mesmo não sendo tributado, é tido em consideração para o efeito de determinar a taxa

¹⁰⁷http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/diplomas_legislativos/Documents/Despacho_22600-2009.pdf Despacho n.º 22600/2009, de 14/10 – Série II, n.º199

¹⁰⁸ artigo 23.º, alínea b) do MC-OCDE.

progressiva adequável ao rendimento global - isenção com progressividade¹⁰⁹ - este, conjugado com a imputação de dividendos, juros e de royalties¹¹⁰. “Prevê-se que o Estado da residência dispensará de imposto, os rendimentos que possam ser tributados no outro Estado contratante (Estado da fonte)”¹¹¹.

Este método da isenção com progressividade apresenta as perspetivas extrafiscais que se dirige a países em desenvolvimento – pois promove o investimento no estrangeiro e garante neutralidade fiscal na importação de capitais.

(ii) o método do crédito ou da imputação:

Este método apresenta duas variantes: a) a Imputação integral, através da qual se subtrai ao imposto a pagar no país de residência, o valor do imposto pago, na íntegra, no Estado estrangeiro; b) a Imputação ordinária ou normal, através da qual se subtrai ao imposto a pagar no país de residência, o menor dos seguintes custos: 1. porção do imposto do país de residência correspondente aos rendimentos de origem estrangeira; 2. imposto estrangeiro incidente sobre os rendimentos obtidos nesse Estado estrangeiro, integrados no rendimento global.

Este método visa uma perspetiva inteiramente fiscal e evidencia-se por: assegurar a neutralidade fiscal na exportação de capitais, diminuir o custo fiscal sustentado pelo Estado da residência, garantir o princípio da igualdade entre contribuintes e pelo princípio da capacidade contributiva.

Crédito de imposto por dupla tributação económica internacional¹¹²:

As pessoas coletivas residentes em território nacional, no sentido de evitar ou atenuar uma eventual dupla tributação de rendimentos poderão beneficiar do mecanismo de crédito de imposto por dupla tributação, que para além do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (artigo 91.º do CIRC), surgiu o crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (artigo 91.º-A) que, por via da dedução à coleta (artigo 90.º, n.º 2), atenua a carga fiscal referente aos rendimentos tributáveis.¹¹³

¹⁰⁹ artigo 23º, alínea *a*) do MC-OCDE

¹¹⁰ No caso de Portugal, contemplado no MC-OCDE, há a permissão para tributar os royalties também no Estado da fonte.

¹¹¹ Paula Rosado Pereira, Princípios do direito fiscal internacional, página 238

¹¹² Artigo 91.º do CIRC.

¹¹³ <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/circ/dl-442b-88.html#art91>. Acedido em 17 de outubro de 2019.

3.2 Prevenir ou eliminar o abuso das Convenções através de determinados parâmetros

3.2.1 Cláusula Geral Anti Abuso Portuguesa (CGAA)

A Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA) é norma jurídica – menciona Saldanha Sanches que “*a lei recorreu, neste contexto, a um conceito normativo porque procura distinguir entre os negócios jurídicos que correspondem ao caminho normal das práticas negociais, os negócios que estejam voltados para a obtenção de uma certa vantagem económica(...)*” - que complementa outros aspetos legais, ampliando o seu campo de incidência – A CGAA ‘doméstica’ não cria incidência tributária por si só, necessitando pois de ser conjugada com outras normas criadoras de incidência tributária. Esta cláusulas têm sempre elencadas a si, um elemento sancionatório¹¹⁴, dado que são previstas pelo legislador como sendo uma ação tomada para anular posições avessas à lei.

A CGAA portuguesa aplica-se sempre que estejam reunidos os seguintes requisitos:

- a) Se esteja perante situações jurídicas direcionadas à (i) “*redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que não seriam devidos em resultados de fatos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico*”; ou (ii) à obtenção de vantagens fiscais que não seriam atingidas sem utilização de “*meios artificiosos ou fraudulentos*”; e
- b) Essa intenção de “*obtenção vantagens fiscais*” seja executada (i) por “*meios artificiosos ou fraudulentos*”; e (ii) “*com abuso das formas jurídicas*”.

Não obstante, e dada a pertinência do tema, denota relevante importância mencionar o artigo 11º nº3, da Lei Geral Tributária e a sua relação com a exigência de “*fair warning*”¹¹⁵. O critério interpretativo que acompanha o princípio do “*fair warning*”, designa que “*Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica*

¹¹⁴ Debatendo quanto à norma CFC (*Control Foreign Company*) presente na legislação portuguesa (artigo 66º do CIRC), podemos ser tido em consideração como elemento sancionatório, a imputação em sede de IRC, aos sujeitos residentes em território português dos lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em que pelo menos 25% das partes de capital seja detido por aqueles sujeitos passivos de IRC.

¹¹⁵ António Fernandes de Oliveira, A legitimidade do Planeamento Fiscal, As cláusulas gerais anti abuso e os conflitos de interesse, Coimbra Editora, 2009, Página 134. “*Havendo duas ou mais soluções interpretativas razoáveis (“casos difíceis”), deve aplicar-se aquela que menos onere o infrator ou o contribuinte. (...)*”

*dos fatos tributários*¹¹⁶, ou seja, a regra de incidência objetiva, abrange conceitos económicos. Assim, nos casos em que a CGAA acolha dois ou mais recursos de tributação, os chamados “casos difíceis”, se dê prevalência àquele que constituirá menor privação dos seus bens ao potencial contribuinte. Claro está que se, o facto tributário em causa não tiver substância económica, a incidência vista não será aplicável, devendo, contudo, ser resolvida de segundo o mesmo pensamento, ainda agora mencionado.

Além das cláusulas anti abuso ‘domésticas’, criadas e adotadas por cada Estado, estão ainda contempladas, outras, cuja abrangência se encontra contida nas Convenções bilaterais entre Estados, como se segue:

- (i) Cláusula do beneficiário efetivo – prevê que os benefícios concedidos pelo tratado estabelecido entre os Estados apenas sejam entregues ao beneficiário efetivo verdadeiro, evitando estruturas intermediárias e eliminando manipulações dos benefícios contidos nos tratados.
- (ii) Critério do *subject to tax* – consideração da tributação do sujeito no outro Estado;
- (iii) Cláusulas LOB (*limitation of benefits*) – são utilizadas para que o beneficiário do tratado seja uma pessoa com real ligação aos Estados contratantes;
- (iv) Aplicação da doutrina do abuso de direito
- (v) Cláusulas de tributação de rendimentos aplicadas a casos mais específico de desconsideração da personalidade (*disregard doctrine*)¹¹⁷;
- (vi) Normas anti-híbridas.

3.2.2 Condutas do *Treaty Shopping*

As condutas de *treaty shopping* enquadram-se no leque de comportamentos de planeamento fiscal abusivo. Sem prejuízo do exposto, tendo em consideração que as CDT¹¹⁸ apenas se aplicam a residentes de Estados Contratantes, um sujeito passivo pode manipular o elemento de conexão de forma a beneficiar do regime instituído pela convenção em causa, efeito este

¹¹⁶ Lei Geral Tributária, nº 3 do artigo 11º.

¹¹⁷ Acontece, por exemplo: caso a sociedade A residente no Reino Unido detenha mais de 25% da participação da sociedade B na Irlanda, e esta (sociedade B) se encontre num país de baixa tributação, desconsidera-se a personalidade jurídica da empresa na Irlanda e imputa-se o lucro ao Reino Unido.

¹¹⁸ As CDT têm como finalidade impedir a evasão e a fraude fiscal, nomeadamente na vertente do *treaty shopping*. MC-OCDE, comentários, artigo 1º, parágrafo 7.

designado de *treaty shopping*. Tendo como fundamento principal que as práticas de globalização, a expansão comercial e, por conseguinte, uma maior transferência de capitais, proporcionaram práticas evasivas e o seu desenvolvimento.

Para a OCDE, teremos uma situação de *treaty shopping* quando se verificarem circunstâncias de cariz objetivo (através de criações jurídicas artificiais) e de cariz subjetivo (em que a finalidade é de obter benefícios internos e das convenções). O U.S. Treasury, por sua vez, define *treaty shopping* como sendo “the use, by residents of third states, of legal entities established in a Contracting State with a principal purpose to obtain benefits of a tax treaty between the United States and the other Contracting State”.

O conceito de *treaty shopping* pressupõe o abuso dos tratados, que podem tomar diferentes contextos, como por exemplo: o uso impróprio de tratados, ultrapassando limitações ou especificações previstas nos mesmos; ou mesmo a utilização das disposições previstas nos tratados mas de forma artificiosa gerando situações de dupla não tributação.

Nestes esquemas de *treaty shopping*¹¹⁹, são utilizados, frequentemente, o(s) seguinte(s) mecanismo(s):

- Sociedades condutoras/*conduit companies*: (i) sociedades constituídas com o fim de gerar a conexão com um espaço fiscal para se beneficiar de tratado mais vantajoso; (ii) pretendem reduzir a tributação na fonte;

Estas podem ser:

- Diretas, caso a sociedade tenha única e exclusivamente objetivo de beneficiar de um tratado bilateral, mas cujo titular é residente de um Estado que não é parte da convenção;
- Trampolim/*stepping stone*, introduzindo no esquema outra entidade com o intuito de diminuir a matéria coletável da sociedade condutora;
- As sociedades base/*base companies*: (i) servem para evitar a tributação no Estado de residência e estabelecidas em espaços fiscais de baixa tributação. (ii) Estas sociedades não têm intenção de utilizar um tratado mais favorável, mas sim uma legislação nacional

¹¹⁹ Para informação mais alargada to tema, consultar Rita Calçada Pires, Manual de Direito Fiscal Internacional, Almedina, 2018, página 161 e 162.

mais favorável; (iii) privilegiam a redução da tributação na residência; (iv) permitem a transferência de lucros através da constituição de uma sociedade que, localizada num território onde haja baixa tributação, aufera os rendimentos, que no território (que fiscalmente à luz da lei, lhe competiria) seriam menos favoráveis.

3.2.3 Cláusulas de Limitação dos Benefícios (*Limitation-on-Benefits - LOB*)¹²⁰

Desde o início dos anos cinquenta, têm surgido restrições aos benefícios presentes nos tratados exercidos entre Estados¹²¹, com principal destaque para os Estados Unidos, onde começaram a ser introduzidos¹²².

Existe o entendimento que, após a segunda guerra mundial, os Estados (foco nos Ocidentais) iniciaram um período de recuperação e de expansão comercial dando primazia à inserção de sistemas de tributação na fonte quanto a certos rendimentos obtidos, o que desencadeou práticas de *treaty shopping* (como é o caso americano do Aiken Industries Inc. – ver mais à frente nos esquemas). Com efeito, os investidores estrangeiros passavam a estar sujeitos a dupla tributação (eram tributados no Estado fonte do seu rendimento e no seu Estado de residência), o que causava um efeito negativo na atração de investimentos estrangeiros.

É de indiscutível importância que, por muito que os Estados queiram proporcionar condições propícias aos investidores, também é do seu interesse não observarem perdas fiscais com receitas (ou falta delas) que lhes competiriam tributar. Surgem então, especificamente designadas, as LOB¹²³ – cláusulas de limitação de benefícios, incitadas no *U.S. Model Treaty* (originalmente), no artigo 16º (atualmente no artigo 22º): primeiro, foi feita referência a dividendos, juros e royalties; mais tarde, foram sendo introduzidas outras modificações, como o caso de critérios para determinar a qualificação de uma entidade como residente no âmbito das tributações a serem feitas; a intenção ou motivação por parte da empresa para com o Estado

¹²⁰ Cláusula proposta na Ação 6 do Plano BEPS

¹²¹ André Sant’ana Marques citando: Mimi E. Gild, *Tax Treaty Shopping: Changes in U.S. Approach to limitation on benefits provisions in the developing Country Treaties*, *Virginia Journal of International Law*, 1990, página 582.

¹²² Este tema e o tema exposto, algumas páginas antes, na abordagem direta às CDT, têm inteira ligação em sequência e por consequência, ou seja, existe interdependência.

¹²³ A autora Ana Paula Dourado, no seu livro “Lições de direito fiscal europeu”: tributação direta, aponta duas categorias para as LOB: (i) escreve que as cláusulas LOB estão inseridas nas normas anti abuso; (ii) e que têm como aplicação a distribuição de competências tributárias entre os Estados Membros de uma convenção.

em causa. Como forma de restrição na aplicabilidade das Convenções de Dupla Tributação, surgiram testes que reconhecem aptidões nesse sentido¹²⁴: *Stock Exchange Test*; *Ownership and Base Erosion Test*; *Principale Purpose Test* (mencionam-se os testes de maior relevância para o presente estudo). Assim, qualquer entidade que não seja aprovada aos requisitos aí subjacentes, encontra-se a praticar *treaty shopping*. Contrariamente às cláusulas gerais anti abuso: as cláusulas de limitação de benefícios não têm previsto nenhum elemento sancionatório caso não haja esse tal preenchimento de requisitos, na medida em que o próprio não desagramento tributário, por si só, pode ser encarado como uma sanção¹²⁵; têm obrigatoriamente ligados a si, os referidos testes; permitem a distribuição de competências tributárias entre Estados¹²⁶.

Nos testes fornecidos pelas LOB (cláusulas estas, implementadas na Ação 6 do BEPS), um *treaty resident* apenas precisa de satisfazer um dos testes aplicáveis, a saber:

Stock Exchange Test – Considera-se como residente qualificado a sociedade que tenha participações sociais cotadas em bolsa de valores e sendo as suas ações transacionadas na mesma, atendendo ao seu Estado de residência ou direção efetiva. Assim, dá-se como garantido que uma sociedade com ações públicas (neste contexto) sejam fora de qualquer âmbito fraudulento¹²⁷.

Ownership test – O teste da propriedade (*ownership test*), determina que as entidades que pretendam beneficiar de uma Convenção celebrada entre dois Estados Contratantes têm de ser constituídas maioritariamente por residentes sem motivos para recorrer à Convenção com intenções elisivas, tais como: pessoas singulares, Estados Contratantes ou respetivas subdivisões e certas entidades de capital aberto; ou por beneficiários equivalentes.

Base Erosion Test – O teste da erosão das bases ou “*Base Erosion Test*” toma acréscimo quando complementado com o “*ownership test*” (determina que as entidades que pretendam beneficiar

¹²⁴ Apesar de estarem associadas a cláusulas anti abuso, as LOB restringem o acesso às CDT, às pessoas ou entidades que não satisfaçam os requisitos nela previstos.

¹²⁵ Restringindo assim o acesso às CDT, às entidades ou pessoas que não satisfaçam os requisitos, independentemente de estas ocorrerem ou não, em práticas abusivas.

¹²⁶ Entendimento jurisprudencial do Tribunal de Justiça da União Europeia, ou seja, o TJUE entende que esta distribuição de competências não coloca em causa a compatibilidade entre uma cláusula de limitação de benefícios e o Direito da União Europeia: pode ver-se essa situação, ao detalhe, por exemplo no caso ACT.

¹²⁷ OCDE, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, 35, ponto 11.

de uma Convenção celebrada entre dois Estados Contratantes tenham em maioria pessoas residentes, de modo a demonstrar que não existe vontade de recorrer à convenção com intenção elisiva, descartando-se a possibilidade de *treaty shopping*), pressupondo de que a conexão entre uma empresa e um Estado não é apenas a residência dos proprietários da sociedade em questão mas também o facto de esse mesmo Estado poder ou não tributar o rendimento em causa. Não obstante indicar que além destes critérios importa ainda conhecer os beneficiários (caso sejam “*tainted payees*”¹²⁸) a não poderá beneficiar da convenção).

Principale Purpose Test – O *principal purpose test*¹²⁹ insere-se no âmbito da cláusula de limitação de benefícios. determina que caso o principal objetivo do negócio seja o de obter benefícios então, nenhum benefício ser-lhe-á concedido.

3.2.4 O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e as LOB

Na medida em que permite o acesso a determinados benefícios fiscais previstas por existência de uma convenção, para os TJUE, as cláusulas LOB igualam-se a *entitlement rules*, o que levará “os Estados a incluir tais cláusulas nas suas CDT, pois saberão que, à luz do entendimento perfilhado pelo TJUE, estas não serão censuradas por este órgão jurisdicional¹³⁰”.

Nesta análise da compatibilidade de regras de limitação de benefícios com o Direito da União Europeia, é de importante exposição os casos *ACT Group Litigation*¹³¹: aqui, a regra de limitação de benefícios, ao invés de incidir sobre a nacionalidade, incide sobre a residência. Temos, assim, uma regra de limitação de benefícios que o Tribunal de Justiça da União Europeia aprova no caso *ACT*, baseando a sua decisão no facto de os tratados serem negociados bilateralmente, assentes numa base de reciprocidade. Gera-se assim, uma aceitação das LOB,

¹²⁸*Tainted payees*: Os beneficiários contaminados são os que não são residentes em qualquer dos Estados Contratantes; residentes de um dos Estados Contratantes mas que, contudo, não se enquadram nas categorias de pessoas qualificadas; empresas que se consideram relacionadas com a empresa que pretende beneficiar da convenção e que beneficiem de um regime especial de tributação relativamente ao pagamento; empresas que se consideram relacionadas com a empresa que pretende beneficiar de deduções, quando em causa esteja o pagamento de juros.

¹²⁹ Equivalente ao parágrafo 9 do artigo 29 da Convenção Fiscal Modelo da OCDE de 2017. Para uma consulta mais pormenorizada: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>. Acedido em 24 de julho de 2019.

¹³⁰ Citando André Sant’ana Marques “Os mecanismos de combate ao treaty shopping – as cláusulas de limitação de benefícios”, AAFDL Editora, 2017, página 170.

¹³¹ C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, de 12 de dezembro de 2006.

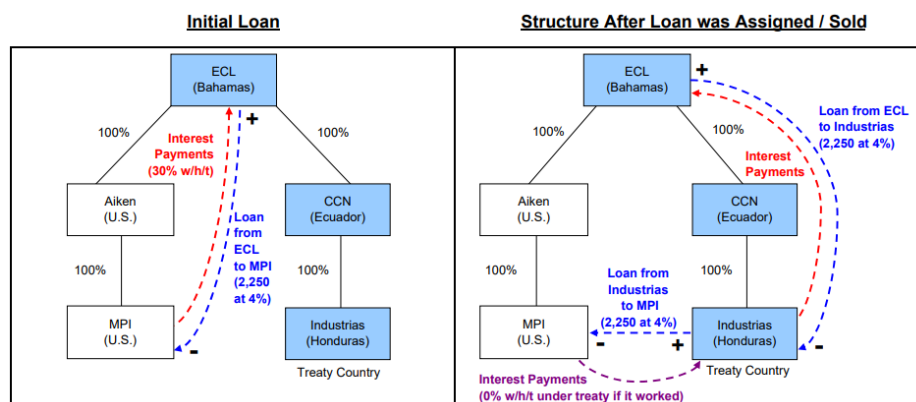
em que o TJUE interligou temas de redução ou prevenção de situações abusivas com os temas de repartição das competências tributárias, abordando a erosão fiscal como decorrente das divergências resultantes de taxas de impostos entre os dois Estados.

I.V CAPÍTULO – Esquemas de *Treaty Shopping* e Evasão Fiscal

4.1 Esquemas de *Treaty Shopping*

4.1.1 Caso *Aiken Industries v. Commissioner*¹³²

Figura 1 - Esquema do caso *Aiken Industries v. Commissioner*



Fonte: Andrew Mitchel LLC International Tax Services¹³³

Aiken Industries v. Commissioner foi o primeiro caso judicialmente conhecido no âmbito do *treaty shopping* em 1971 nos EUA. Caracteriza o pagamento de juros a uma *conduit company* como pagamento direto ao beneficiário efetivo.

Uma sociedade residente nos EUA (devedora) e uma companhia residente nas Bahamas (credora) fizeram uso de uma sociedade residente nas Honduras – pois não existia nenhum tratado entre EUA e Bahamas – na qualidade de intermediária, para obter benefícios dada a existência de convenção entre os EUA e as Honduras. Nesta altura, esta convenção isentava quaisquer impostos recebidos por sociedades das Honduras, sempre que originados nos EUA.

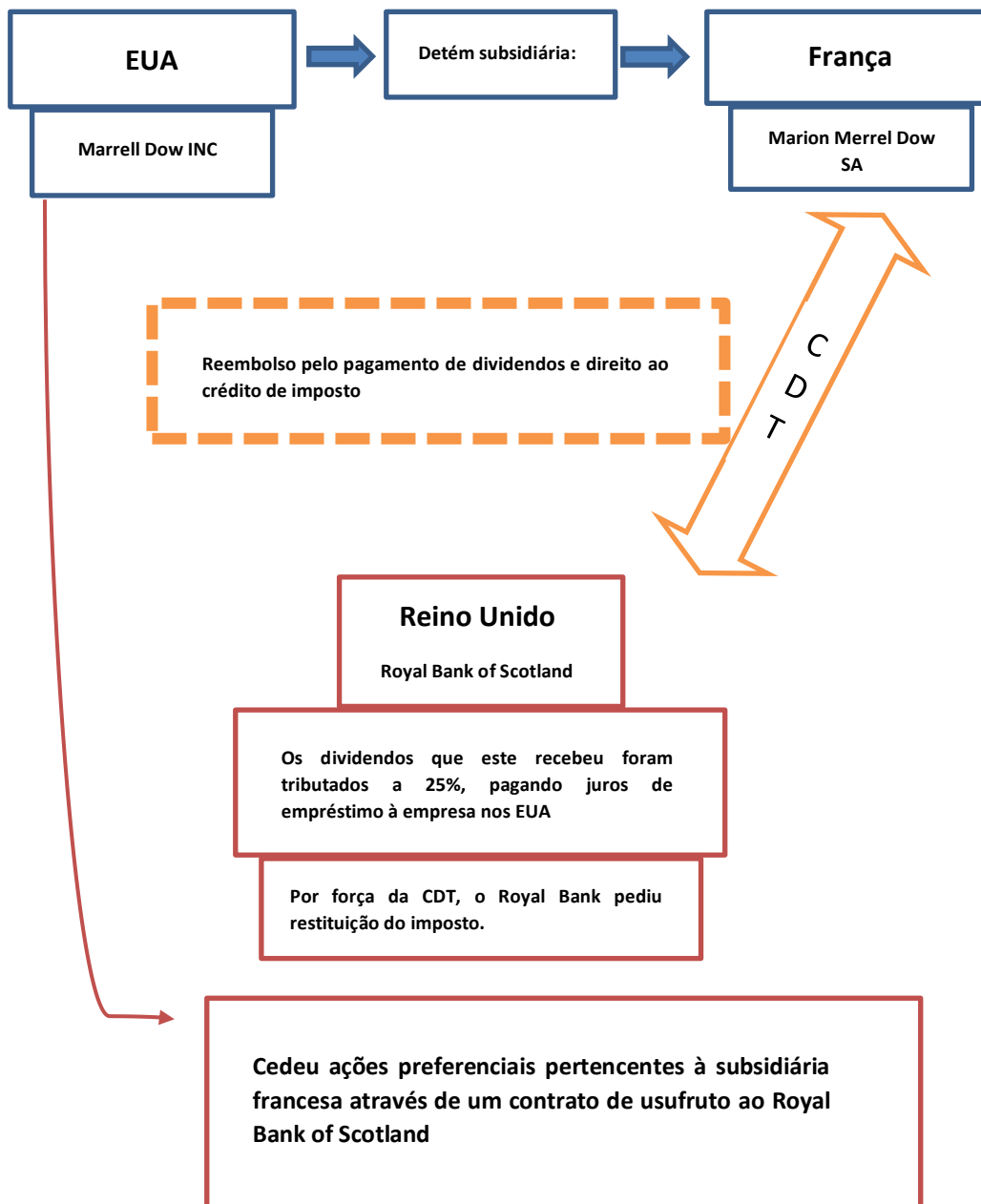
Dado a beneficiária dos juros não ser a sociedade de Honduras mas sim a sociedade de Bahamas, assim, as autoridades fiscais alegaram que a *Aiken Industries* com sede nos EUA deveria ter aplicado a retenção na fonte de 30%. A aplicação dos benefícios foi recusada pelo Tribunal Fiscal dos EUA, indicando que a sociedade das Honduras representava uma mera *conduit company* que canalizava os juros para a companhia das Bahamas, não ficando com qualquer margem de lucro por intermediação ou por serviços prestados.

¹³² TC 56 925 (1971).

¹³³ <https://www.andrewmitchel.com/charts/aiken.pdf>. Acedido em 24 de julho de 2019.

4.1.2 Caso Royal Bank of Scotland¹³⁴

Figura 2 - Esquema do caso Royal Bank of Scotland



Fonte: Elaboração própria.

¹³⁴ Proc. n.º C-488/07.

Em 1992 a Merrew Dow Inc, (empresa farmacêutica, nos EUA) detém a subsidiária Marion Merrel Dow SA (França) e cedeu ações preferenciais pertencentes à subsidiária francesa através de um contrato de usufruto, ao Royal Bank of Scotland (residente no Reino Unido)¹³⁵. Os dividendos que o Royal Bank of Scotland recebeu, foram tributados a 25%, pagando juros do empréstimo à empresa americana.

Tendo em conta a CDT estabelecida entre França e Reino Unido, ao abrigo do artigo 9º, estava previsto o reembolso, aos residentes do Reino Unido, um montante equivalente ao *avoir fiscal*¹³⁶. O mesmo não estava previsto na CDT França e EUA: a CDT Reino Unido-França prevê a condição de beneficiário efetivo pelo pagamento dos dividendos e também o direito ao crédito fiscal sobre os dividendos; a CDT França-EUA também prevê o beneficiário efetivo, mas não o crédito fiscal.

Por força da CDT, o Royal Bank of Scotland pediu restituição do imposto, alegando que a tributação de dividendos teria lugar a um máximo de 15%.

Com este esquema, estaria a empresa americana a receber dividendos e também o Banco do Reino Unido.

O usufruto das ações foi considerado, pelas autoridades tributárias francesas, um empréstimo disfarçado entre o Royal Bank of Scotland em favor da Merrew Dow Inc (sendo este último o beneficiário efetivo), o que se mostrava incompatível com o propósito da CDT França-Reino Unido. Foi então claro para o *Conseil d'État*¹³⁷, identificar que o esquema em questão tinha apenas como ambição usufruir dos benefícios da convenção.

¹³⁵ Importante informar que havia existência de CDT entre França e Reino Unido, e França e EUA.

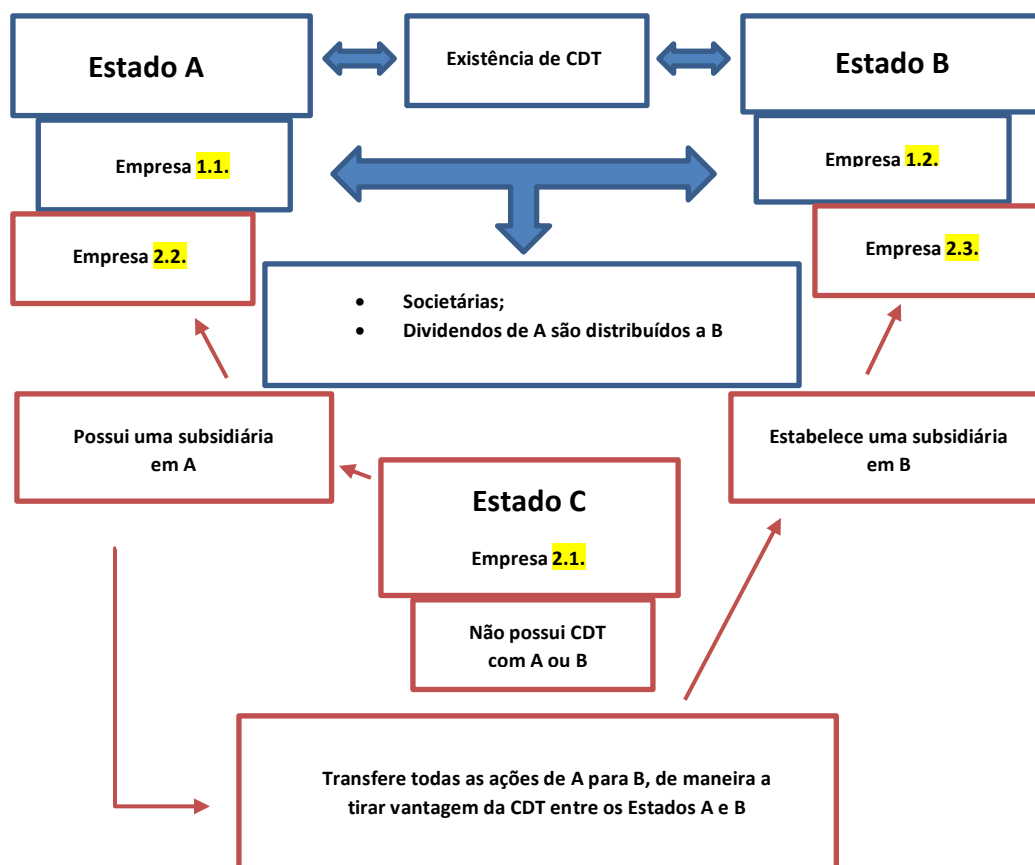
¹³⁶ Mecanismo de crédito tributário (crédito de imposto).

¹³⁷ Órgão do governo francês que atua como consultor jurídico.

4.1.3 Esquema exemplificativo 1.

Os esquemas de *treaty shopping* estão relacionados com o planeamento tributário internacional, por isso, vão-se adaptando esquemas mediante as leis ‘domésticas’ de cada Estado bem como com as disposições contempladas nas Convenções.

Figura 3 - Esquema exemplificativo de um caso de *treaty shopping*

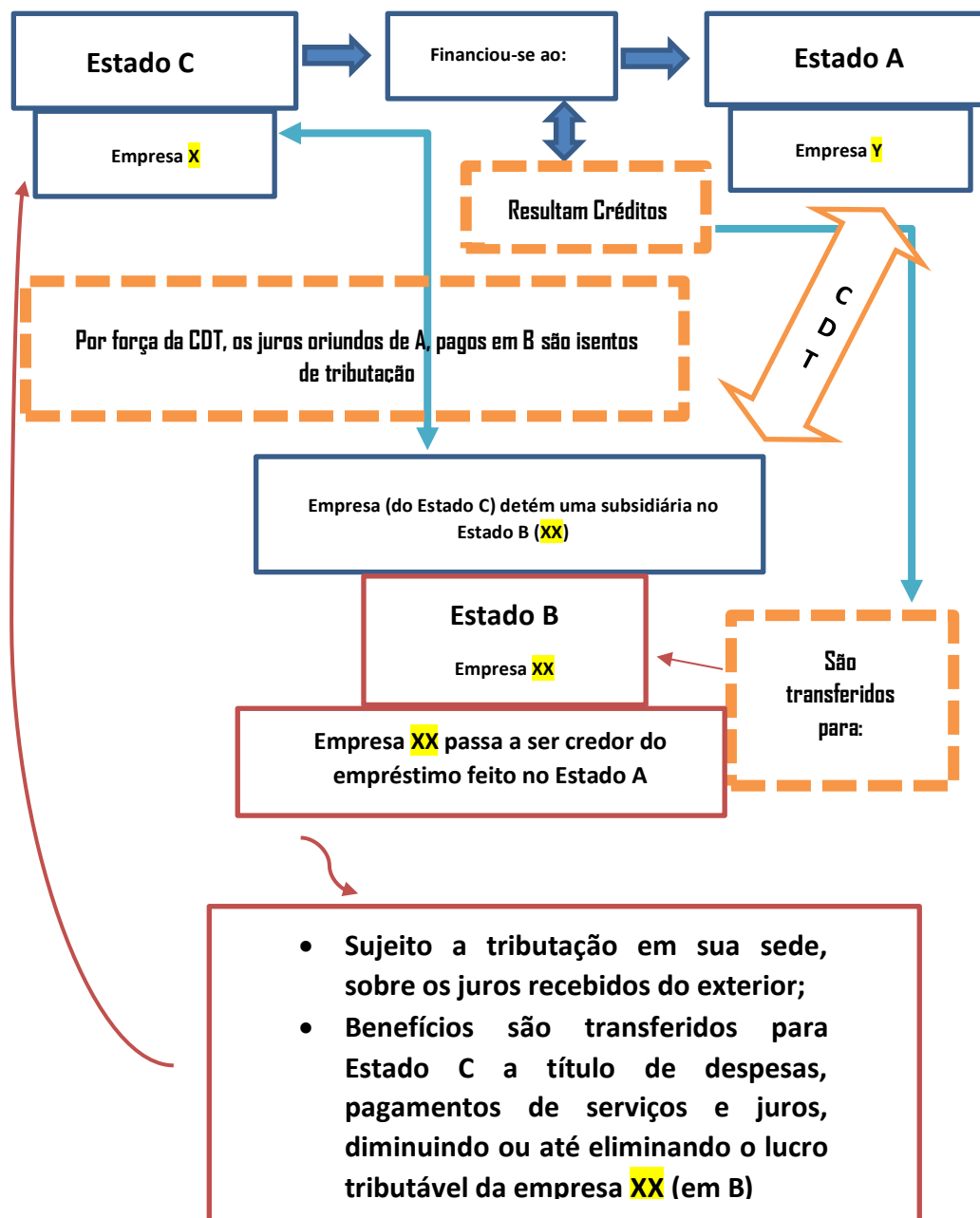


Fonte: Elaboração própria.

Neste caso quando a empresa 1.2. (em **B**) receber dividendos da empresa 1.1. (em **A**), o mesmo vai passar com a empresa 2.3. (em **B**). com este esquema, a empresa 2.3. consegue beneficiar da convenção existente (sendo-lhe tributados menos impostos); podendo até transferir esses rendimentos para outra empresa em forma de empréstimos.

4.1.4 Esquema exemplificativo 2.

Figura 4 - Esquema exemplificativo de um caso de *treaty shopping*



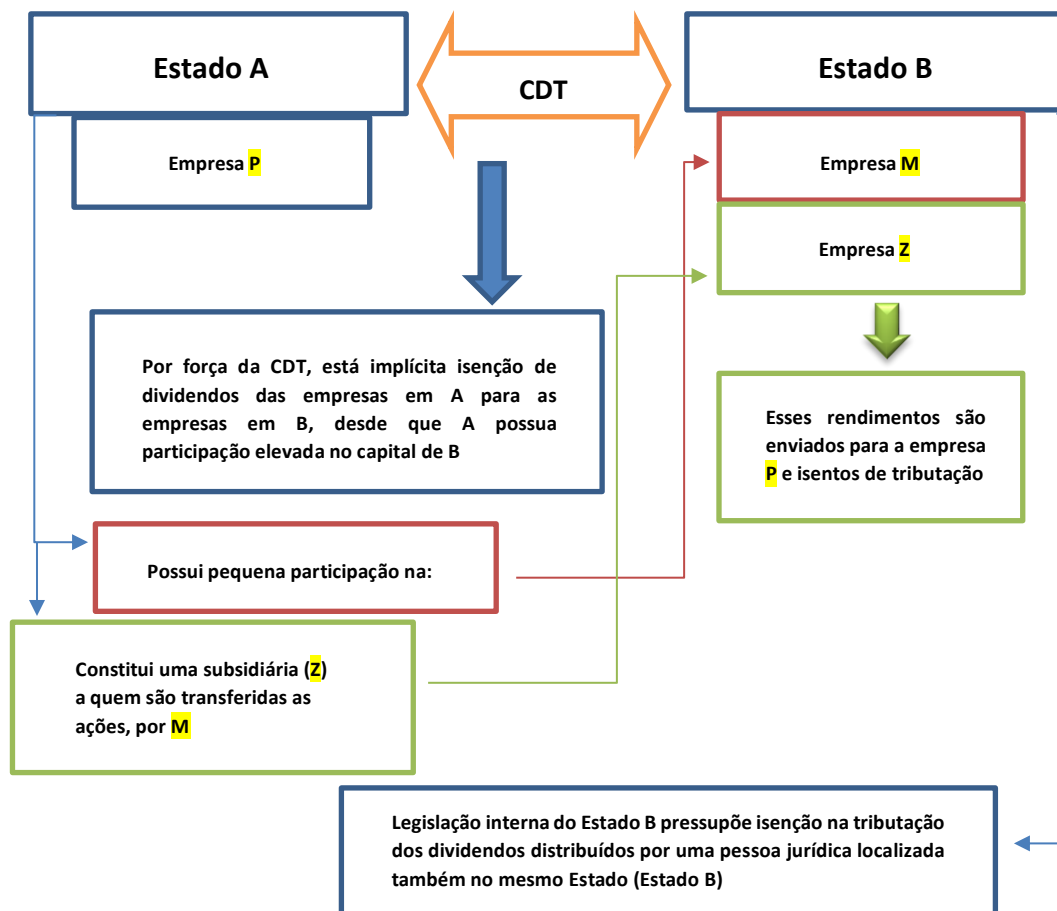
Fonte: Elaboração própria.

A empresa **X**, residente no Estado **C**, financiou-se à empresa **Y** residente no Estado **A**. Deste financiamento resultaram créditos que foram transferidos para a empresa **XX**, residente no Estado **B**, a qual, possui uma CDT com o Estado **A** e, é subsidiária da empresa **X**.

Por força da CDT entre os Estados **B** e **A**, os juros provenientes de **A**, pagos em **B** são isentos de tributação. A empresa **XX** passa a ser credora do empréstimo feito no Estado **A**: fica sujeita a tributação em sua sede, sobre os juros recebidos do exterior, bem como os benefícios são transferidos para Estado **C** a título de despesas (juros devidos pela subsidiária localizada em **B**), pagamentos de serviços e juros, diminuindo ou até eliminando o lucro tributável da empresa **XX** (em **B**).

4.1.5 Esquema exemplificativo 3.

Figura 5 - Esquema exemplificativo de um caso de *treaty shopping*



Fonte: Elaboração própria.

Os Estados A e B possuem entre si uma CDT. Por força desta convenção há isenção de dividendos de B para A desde que A possua participação avultada no capital de B. No Estado A está localizada a empresa P e no Estado B a empresa M.

A empresa P possui uma pequena participação na empresa M e ainda, constituiu uma subsidiária (Z) a quem são transferidas as ações, por M. Esses rendimentos (transferidos a Z), são enviados para a empresa P e isentos de tributação.

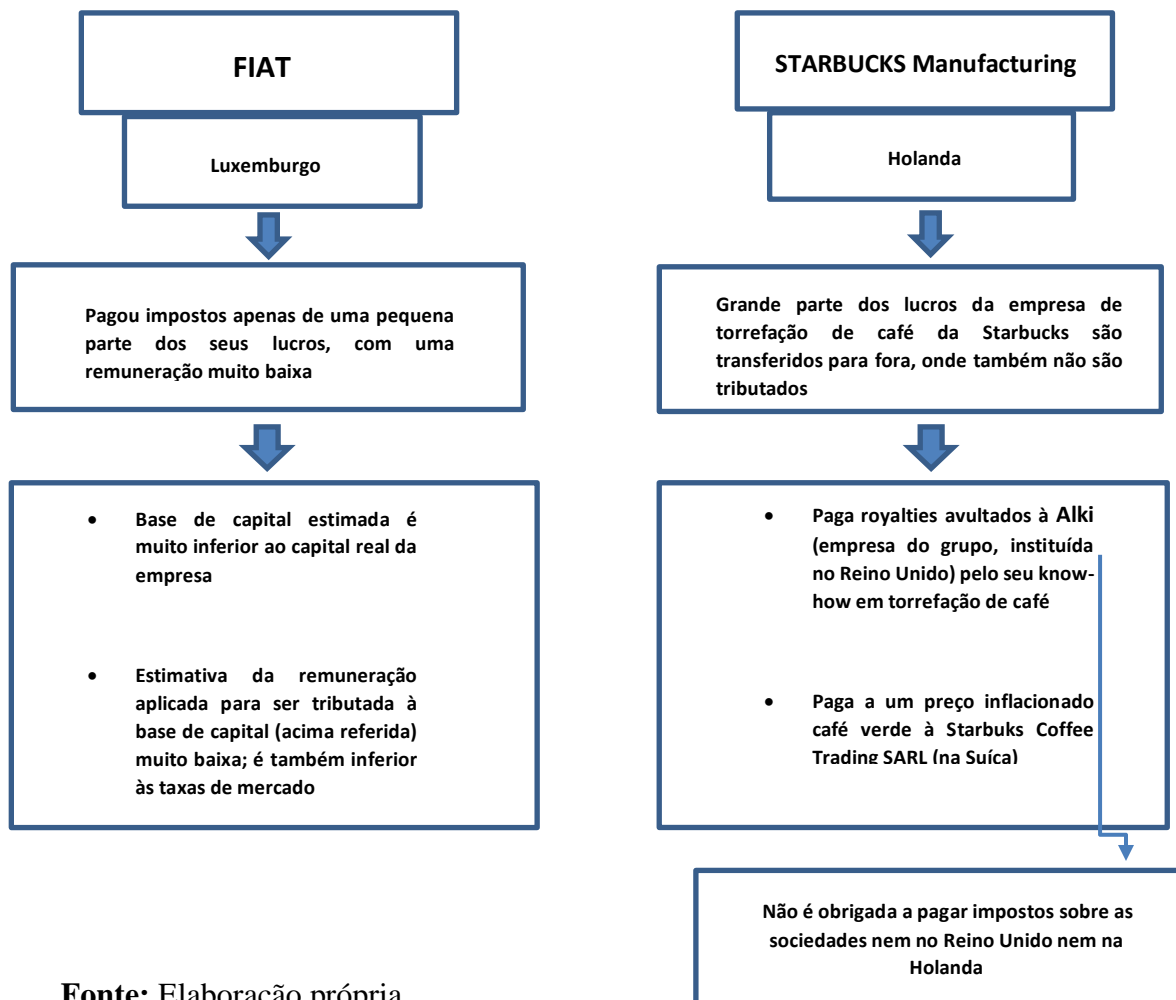
Não impede mencionar que a legislação interna do Estado **B** pressupõe isenção na tributação dos dividendos distribuídos por uma pessoa jurídica localizada também no mesmo Estado (Estado **B**), ou seja, isenção para a empresa **Z**.

4.2 Esquemas Reais de evasão fiscal

4.2.1 Caso da Fiat Finance and Trade e da Starbucks¹³⁸

O exemplo que se segue é referente a preços de transferência. A investigação iniciou-se em 2014 e implica a concessão de vantagens seletivas às duas empresas. O objetivo deste esquema é a redução a carga fiscal de cada uma das empresas pela utilização de métodos artificiais.

Figura 6 – Esquema dos casos Fiat e Starbucks



Fonte: Elaboração própria.

¹³⁸Processos SA.38375 (Fiat) e SA.38374 (Starbucks).

Foram concedidas vantagens fiscais pelo Luxemburgo e pelos Países Baixos à Fiat Finance and Trade e à Starbucks, respetivamente. Houve uma redução do imposto de maneira artificial, que teve como acreditação um acordo fiscal emitido pelas autoridades fiscais nacionais de cada Estado.

A **Fiat Finance and Trade**, residente no Luxemburgo, presta serviços financeiros, a outros construtores automóveis do grupo Fiat.

Pelo que a Comissão Europeia conseguiu apurar, com a investigação a partir de junho de 2014, houve uma redução artificial dos impostos pagos pela Fiat Finance and Trade de duas formas: (i) base de capital estimada pelo acordo fiscal é muito inferior ao capital real da empresa; (ii) o cálculo da remuneração aplicada para fins fiscais a esta base de capital (já muito mais baixa) é também muito inferior às taxas de mercado.

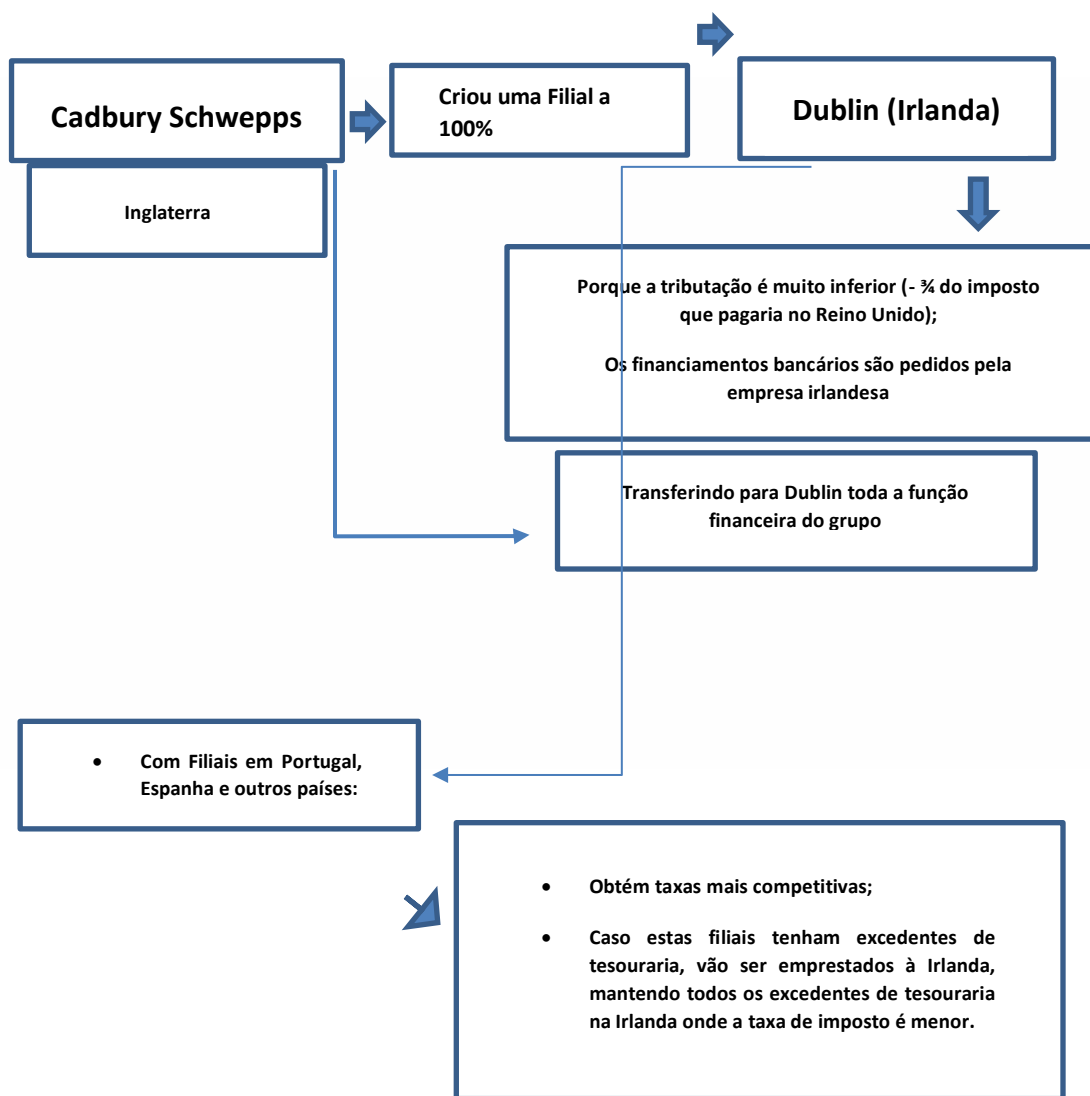
A **Starbucks Manufacturing EMEA BV** («Starbucks Manufacturing»), residente nos Países Baixos, é a única empresa de torrefação de café do grupo Starbucks. Vende e distribui café torrado e produtos conexos à Starbucks na Europa, no Médio Oriente e em África.

Também neste caso, a Comissão Europeia conseguiu perceber que houve uma redução artificial dos impostos pagos pela Starbucks Manufacturing de duas formas: (i) a Starbucks Manufacturing pagou *royalties* avultados à Alki, ou seja, grande parte dos seus lucros (tributáveis) é desviada para a Alki; (ii) pagou um preço inflacionado por café verde à Starbucks Coffee Trading SARL, o que possibilita à Starbucks Manufacturing apresentar uma reduzida matéria coletável.¹³⁹

¹³⁹ Conclusões sobre ambos os casos retirados do Comunicado de Imprensa da Comissão Europeia, a 21 de outubro de 2015 https://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pt.htm. Acedido em 12 de setembro de 2019.

4.2.2 Caso Cadbury Schwepps¹⁴⁰

Figura 7 - Esquema dos casos Cadbury Schwepps



Fonte: Elaboração própria.

¹⁴⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça, Processo C-196/04.

Neste exemplo há referência à criação de métodos artificiosos. A investigação iniciou-se em 2004 e implica o aproveitamento de disparidades entre as legislações fiscais dos Estados Membros, no domínio da liberdade de estabelecimento. O objetivo deste esquema é o de “eludir o imposto normalmente devido a lucros gerados por atividades realizadas no território nacional”¹⁴¹.

A Cadbury comprou a Schweppes em 1969 e manteve-se até 2008.

Cadbury Schweppes (Reino Unido) criou uma filial a 100% em Dublin, tendo em vista uma redução de tributação de rendimentos. A recorrência a financiamentos bancários é feita à empresa residente na Irlanda, para obter taxas mais competitivas, e caso haja excedentes tesouraria provenientes dessas filiais, serão emprestados à Irlanda, mantendo todos os excedentes de tesouraria lá onde a taxa de impostos é menor.

Os nº 51 e 55 do acórdão considera que as ações tomadas foram “puramente artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação do Estado-Membro em causa”.¹⁴²

O Tribunal de Justiça da União Europeia referiu que a constituição de uma empresa num Estado contratante que proporcione mais vantagens fiscais, não é motivo para afirmar que a liberdade de estabelecimento¹⁴³ possa estar a ser utilizada de forma abusiva, nem que tem assento num esquema puramente artificial¹⁴⁴. Tendo por indício-cause a liberdade de estabelecimento, o TJUE determinou que a fosse demonstrado todo e qualquer afastamento de artificialidade: ao longo dos comentários neste acórdão são deixadas observações que devem ser esclarecidas, efetivamente, para a congruência e veracidade do tema, critérios como (i) a presença física da

¹⁴¹ Dissertação de Carolina Xavier, Citando Cons. 55 do Ac. do TJUE de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, C- 196/04.

¹⁴² Acerca da análise detalhada deste tema veja-se este estudo de caso dissertado na Tese de Inês Maria Vieira Águas “O Acórdão Cadbury Schweppes Liberdade de Estabelecimento vs. Implicações Fiscais Double Standards”, 2016, página 5 e ss.

¹⁴³ Liberdade de estabelecimento exposta nos artigos 49.º e 54.º do TFUE indica que uma sociedade-mãe residente não pode deduzir ao seu lucro tributável os prejuízos respeitantes às suas filiais, não residentes e sem exercício de atividade económica nesse Estado, ou seja, são avaliados estes dois critérios, sendo exigido que pelo menos um deles se verifique.

¹⁴⁴ C-196/04, Cadbury/Schweppes, de 12 de setembro de 2006, ponto 37.

filial; (ii) a ‘prestação’ da atividade económica aí existente; (iii) e o valor económico implícito, num contexto organizacional global¹⁴⁵.

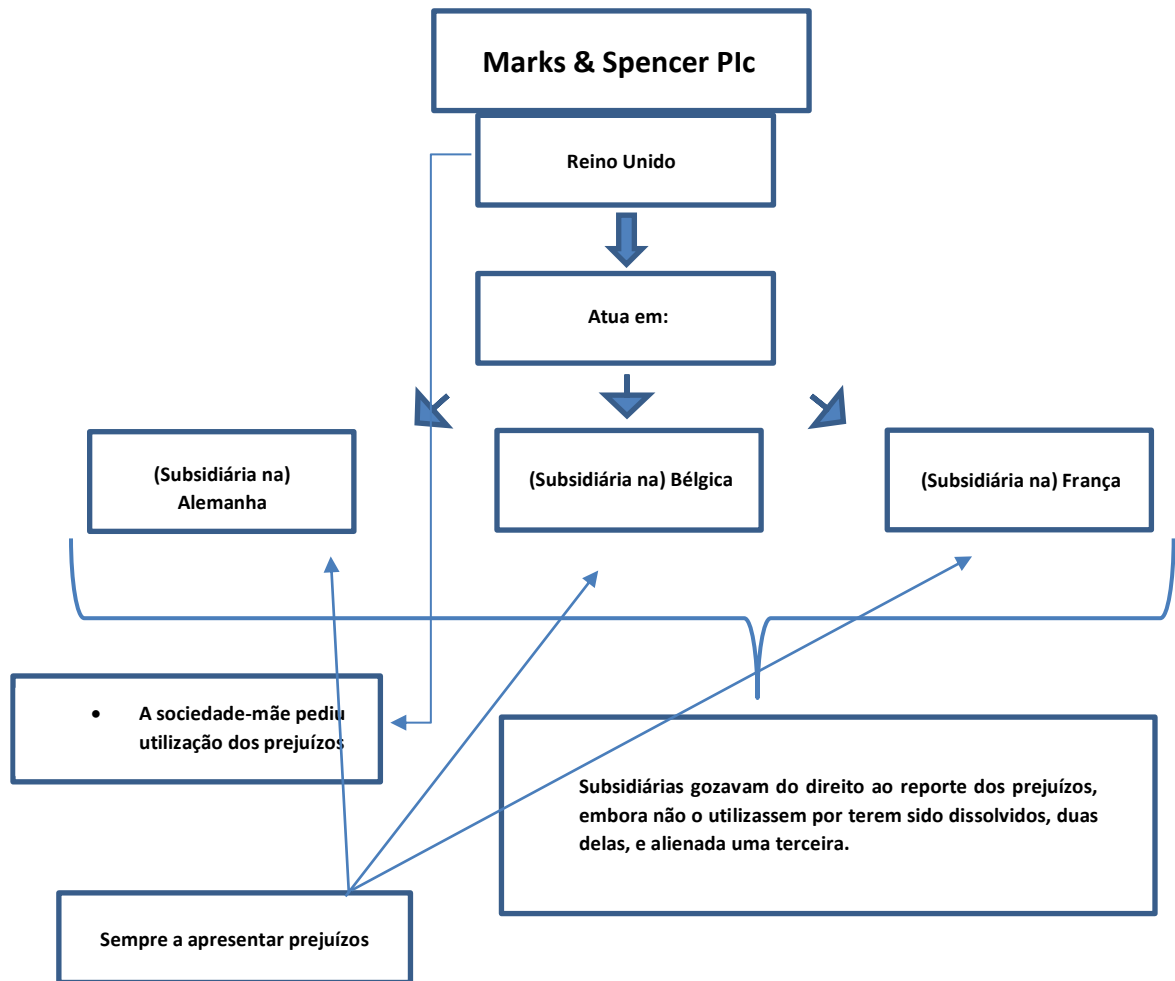
Atendendo ao exposto, note-se subentendida a hipótese de artimanha quanto à efetividade física e económica da filial.

¹⁴⁵ Ponto 111 e ss. das Conclusões do Advogado Geral Philippe Léger.

4.2.3 Caso Marks & Spencer Plc¹⁴⁶

O exemplo que se segue refere-se à operação de utilização de prejuízos. O esquema foi implementado em 2009 e implica o fundamento de territorialidade. O objetivo deste esquema é facilitar de modo abusivo a dedução de prejuízos fiscais.

Figura 8 - Esquema dos casos Marks & Spencer



Fonte: Elaboração própria.

¹⁴⁶Acórdão do Tribunal de Justiça, Processo C-446/03.

A Marks and Spencer é uma sociedade especializada em venda de retalho, residente no Reino Unido. É a sociedade-mãe com filiais na Alemanha, Bélgica e França (sem qualquer atividade no Reino Unido). Com prejuízos constantes, a sociedade-mãe (declarando cessação de atividade) pediu utilização destes prejuízos a fim de deduzir o seu lucro tributável (no Reino Unido). O pedido não foi validado, alegando-se que, os prejuízos apurados, não tiveram apuramento no Reino Unido.¹⁴⁷ Nessa sequência, o Reino Unido e os Estados Membros argumentaram que em causa estavam situações de tributação divergentes¹⁴⁸.

Assim, foram apresentados (pelo Reino Unido e pelos outros Estados-Membros) fundamentos à limitação do direito de dedução relativamente aos prejuízos apurados por sociedades não residentes:

- Assegurar a repartição equilibrada do poder tributário entre os diferentes Estados Membros;
- Prevenir a dupla utilização de prejuízos;
- Manter a coerência entre o tratamento de lucros e perdas;
- Evitar o risco de evasão fiscal, (...) (expedientes puramente artificiais).¹⁴⁹

Perante os fundamentos expostos, o TJUE entendeu que não estaria a ser praticada uma equidade tributária se as sociedades escolhessem deduzir prejuízos noutra Estado Membro. Também inferiu que, o ‘esquema’ em si, poderia dar lugar a dupla dedução e que o risco de evasão fiscal poderia ter lugar por meio de alocações desses prejuízos em Estados com uma maior taxa de tributação.

¹⁴⁷ De acordo com a secção 402 Income and Corporation Taxes Act 1988.

¹⁴⁸ C-446/03, Marks & Spencer, de 13 de dezembro de 2005, parágrafo 34 a 36.

¹⁴⁹ https://www.rpba.pt/files/6313/6988/0191/08_Uninova_O_Caso_Marks_Spencer_14.2.2008.pdf. Acedido a 29 de agosto de 2019. Citando Ricardo da Palma Borges, “O Caso Marks & Spencer – E as suas consequências para Portugal”, 2008.

V CAPÍTULO – Considerações Finais

5.1 Conclusões

Embora haja sensibilidade - por parte de quem legisla e dos próprios Estados - para a questão da dupla tributação e mesmo para a harmonização para relações comerciais num contexto internacional, ocorrem situações, que a própria lei 'possibilita' para que esquemas de fuga e manipulações sejam constantes no contexto empresarial. Sucede então uma usurpação dos direitos contratuais, ou seja, das convenções.

O objetivo principal deste estudo passou pela percepção das envolvências mais importantes neste tema, alienando também esquemas que já foram devidamente julgados, já avaliados e devidamente categorizados pelas ações que tomaram.

Foi também objetivo deste estudo, fazer presente o papel da OCDE quanto à matéria bem como o papel dos Estados Unidos no mesmo. Por parte destes agentes há a consciencialização da problemática que, como foi analisado, coloca em causa o natural direito à tributação de rendimentos pelos Estados mas também instala a falta de transparência e de veracidade na cidadania. Foram ainda proferidas questões da atualidade no tema, com base em artigos de lei e em modelos de tributação em vigor.

O presente estudo proporcionou conhecimento de casos reais e as medidas tomadas nos mesmos bem como a prevenção a tais situações abusivas. Foi ainda permitido que se conseguisse distinguir situações de planeamento fiscal abusivo e situações de *treaty shopping*, que embora ambas, preconizem a fuga aos impostos, o *treaty shopping* usa uma cooperação prevista pela lei e utilizando-a a seu favor desmedido.

O estudo em causa encontrou certas limitações que, ao dia de hoje, não parecem ser razoáveis. Desde logo, no início da análise à bibliografia existente, foram encontradas dificuldades quanto à publicação das mesmas (ou melhor, à falta dela). Num contexto de pesquisa, a informação partilhada é escassa ou quase nula.

A partilha de opiniões fundamentadas, que não apenas referências às normas, decretos ou questões jurídicas já classificadas, são talvez o principal entrave a um possível entendimento e extensão do próprio tema. Também a multiplicidade do assunto torna a pesquisa de difícil acesso e tratamento, veja-se que, a possibilidade de tornar ambígua a questão da fuga à lei, é de fácil concretização, tendo-se por sistema que, qualquer posição que demonstre evasão à tributação

pode ser encarada como *treaty shopping*, embora não seja essa a realidade nem seja esse o conceito do termo, dado que o mesmo implica uma evasão, mas por meio do abuso de convenções estabelecidas entre Estados. É também no decorrer do tratamento e avaliação nestas convenções que problemas de ordem doméstica e internacional são alvo de dúbia análise por parte dos legisladores e de juristas.

Analisando a postura e o tratamento dos dois órgãos de soberania (OCDE e EUA) neste tema, é importante deixar o reparo que há uma concordância partilhada entre os mesmos na medida em que ambos reconhecem o *treaty shopping* com disposição jurídica, incitando o combate a esta prática: verifica-se que o primeiro grande caso teve origem nos Estados Unidos da América com a AIKEN. Contudo, a OCDE foi o primeiro órgão soberano a desenvolver um modelo que visasse o combate a situações desta natureza (implementando o MC-OCDE em 1963), seguindo-se o US Model (implementando pelos EUA); as cláusulas específicas de limitação de benefícios, hoje conhecidas como LOB (o *US Model* pretendia resolver especificamente situações do uso indevido dos tratados) tiveram origem e prática nos EUA e foram adotadas pela OCDE. Neste campo de ação em particular, conclui-se que os dois organismos trabalhavam em prol do mesmo objetivo, auxiliando-se mutuamente e gerando críticas que fomentavam o aperfeiçoamento de cada Modelo tendo em conta casos reais e mesmo lacunas existentes.

Quanto à Cláusula Geral Anti Abuso é de fundamental importância o realce da sua posição: é conhecida como sendo um dos mecanismos ‘domésticos’ no combate à evasão fiscal abrangendo uma ampla dimensão disciplinar e por isso denominada por *General Anti-Abuse Rules – GAARs*. Rita Calçada Pires¹⁵⁰ refere que a CGAA “evita a consumação de atos que normalmente não seriam praticados e ativa o princípio da capacidade contributiva e, portanto, o princípio da igualdade, também é verdade que pode ser um instrumento para tributar situações não previstas na lei” não descurando que a mesma, deve fazer-se acompanhar de outros critérios mais específicos de consumação relativo ao propósito do qual se serve. Neste seguimento, Gustavo Lopes Courinha¹⁵¹ insiste que a CGAA é composta por cinco elementos sendo que os

¹⁵⁰ Rita Calçada Pires, Manual de Direito Internacional Fiscal, Almedina, 2018, página 167.

¹⁵¹ Citando Dissertação de Mestrado da mestranda Ana Cristina Teixeira Lopes na sua “A aplicação da cláusula geral anti abuso pela jurisprudência nacional” de Maio de 2016, pelas investigações feitas a “GUSTAVO LOPES COURINHA; E assim começou a história...a aplicação jurisprudencial da cláusula geral anti abuso, anotação ao ACTCA-S P n.º 4255/10 (rel: José Correia), de 15/02/2011, in Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal N.º 44, Outubro-Dezembro de 2010, pp 109”.

que se seguem possibilitam determinar se respetiva atividade pressupõe um carácter abusivo (*extra* ou *contra legem*) ou não: elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual e elemento normativo; e o último elemento (elemento sancionatório) permite que, uma vez verificados os requisitos dos elementos anteriores, proceda-se à tributação de acordo com as normas tributárias, destituindo qualquer vantagem fiscal. Outra análise retirada quanto à CGAA é que a mesma através do artigo 38º nº2 da LGT, não contempla o conceito de *treaty shopping* nem menciona o abuso de tratados, restringindo-se apenas ao âmbito generalizado de evasão e fraude fiscal, fazendo com que apenas essa avaliação seja atribuída ao agente jurídico/executor.

Seria interessante, num estudo futuro, aprofundar o tema num âmbito nacional, percebendo o impacto fiscal associado, bem como os sujeitos passivos que mais têm motivação para estes esquemas, incluindo aspetos intrínsecos sociais como por exemplo, a sua nacionalidade, o ramo comercial em que operam bem como a sua estratégia empresarial a longo prazo, antecipando, possíveis intenções, limitando a criação de empresas que poderão ter conceitos de gestão e estratégia ambíguos ou duvidosos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AA.VV. (2010). Planeamento e Evasão Fiscal: Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. 1ª Edição. Editora Vida Económica.

Câmara, F. S. et al. (2003). Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional. 1ª Edição. Editora Fisco.

Courinha, Gustavo Lopes (2009) A Cláusula Geral Anti Abuso no Direito Tributário, Editora Almedina.

Dourado, Ana Paula (2010) Lições de direito fiscal europeu, Editora Coimbra.

Ferreira, R. M. F. e Pinto, C. S. (2009). Contributos para uma reflexão sobre o fenómeno da evasão fiscal e meios anti evasivos. *International Institute of Public Finance*.

Fuest, C., Spenger, C., Finke, K., Heckerneyer, J. e Nusser, H. (2013). Profit shifting and aggressive tax planning lay multinational firms: issues and option for reform.

Gomes, J. M. P. (2008). A simplicidade e a instabilidade no sistema fiscal português – prioridades da política fiscal. *Revisores e Auditores*. Jan/Mar 2008.

Marques, André Sant’ana (2017) Os mecanismos de combate ao *treaty shopping* – as cláusulas de limitação de benefícios, Editora AAFDL.

Oliveira, António Fernandes (2009) A legitimidade do Planeamento Fiscal, As cláusulas gerais anti abuso e os conflitos de interesse, Editora Coimbra.

Pereira, Paula Rosado (2010) Princípios do direito fiscal internacional, Editora Almedina.

Pires, Rita Calçada (2018) Manual de Direito Internacional Fiscal, Editora Almedina.

PwC (2013). *Paying Taxes 2014: The global Picture. A comparison of tax systems in 189 economies worldwide*. Acedido em dezembro 2018, em <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>.

Sanches, J. L. S. (2006). Os Limites do Planeamento Fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. 1ª Edição. Editora Coimbra.

Sanches, J. L. S. (2000). Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal. 1ª Edição. Editora Coimbra.

Tax treaty shopping: structural determinants of Foreign Direct Investment routed through the Netherlands.

Teixeira, G. (2008). Manual de direito fiscal. Edições Almedina. Coimbra.

Wilson, R. (2007). An examination of corporate tax shelter participants. *The Accounting Review*: 3, 969 – 999.

Outros:

Lei Geral Tributária.

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas.

Decreto-Lei no 29/2008 de 25 de fevereiro. Diário da República no 39 – I Série.

Recomendação da Comissão de 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE).