

A PROBLEMÁTICA DO CONCEITO DE ABUSO NO ÂMBITO DA FISCALIDADE DIRECTA EUROPEIA

Rodrigo Maria de Azevedo Soares Cordeiro da Silveira

ISCET | Instituto Superior de Ciências Empresariais e do Turismo

RESUMO

A problemática do conceito de abuso no direito europeu prende-se com a interpretação e a delimitação das fronteiras dos direitos e das posições subjectivas que derivam dos princípios e liberdades consagradas no Tratado Europeu. Essa delimitação marcará a fronteira para lá da qual, a invocação de tais liberdades, ainda que preenchidas as suas previsões normativas, não será atendida.

E, num mercado único, é fácil compreender a extrema importância da concretização e uniformização deste conceito de abuso ao nível da fiscalidade directa. Tal decorre da óbvia necessidade da certeza e da segurança jurídicas, quer dos agentes económicos dos Estados-Membros (EM), quer dos próprios EM. Dos agentes económicos, na medida em que possam saber, com segurança, que as suas práticas se encontram dentro dos limites e da protecção dos direitos e liberdades fundamentais. Dos próprios EM, na medida em que possam prever, de forma estável, o limite dentro do qual as suas normas tributárias (nomeadamente, as normas anti-abuso) não violam o direito europeu e sejam assim efectivas na garantia do seu direito de tributação.

PALAVRAS-CHAVE:

abuso; direito europeu; estados-membros; agentes económicos; normas anti-abuso; direito de tributação.

ABSTRACT

The problematic in the concept of abuse in European Law regards the interpretation and delimitation of rights, principles and freedoms contemplated in the European Treaty. This delimitation will mark the border where the claims for such rights, despite of being formally in harmony with the European Treaty, will not be attended.

And it is easy to understand the extreme importance of the consolidation and standardization of this concept for direct taxation. That regards with the obvious necessity for legal and economic certainty for the European economic agents as well for the European Countries. It is fundamental for the economic agents to be secure that its practices are under the limits of the European Law rights and basic freedoms. It is also vital for the European Countries to be assured that its taxes regulations (namely, the anti-abuse ones) do not break the European Law, confirming its right of taxation.

KEYWORDS:

abuse; european law; european countries; economic agents; anti-abuse regulation; right of taxation.

1. INTRODUÇÃO

1.1. O CONCEITO DE ABUSO DO DIREITO

Nos Estados de direito democráticos é comumente aceite que um determinado direito subjectivo (previsto ou positivado na respectiva ordem jurídica) garante ao seu titular facultades ou liberdades oponíveis a todos ou a determinados terceiros (caso se tratem, respectivamente, de direitos absolutos ou de direitos relativos). Entre esses terceiros encontram-se os próprios Estados, incluindo as suas administrações e demais autoridades públicas.

Ora, como ensina Hörster¹, tais direitos subjectivos, enquanto poderes individuais ou privados, são susceptíveis de uma utilização desconforme com o seu fim e, até, de um exercício abusivo. Este risco (associado, aliás, aos poderes em geral), reclama que existam limites ao exercício dos direitos subjectivos. Desde logo, tais direitos devem manter-se no quadro da função útil por eles prevista.

Assim, e apesar de disponíveis (enquanto poderes da vontade individual), deve considerar-se que os direitos subjectivos são, pelo menos em parte, “vinculados”. Na verdade, as razões, os objectivos e os valores que justificam e que identificam tais direitos determinam igualmente a sua delimitação ou a sua baliza.

E existirá abuso do direito sempre que, no exercício desse direito, o sujeito passivo exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes, ou pelo fim social ou económico do direito².

Ora, porque a constatação da (necessidade de) existência de tais limites ou vinculações foram interiorizadas pelas diversas ordens jurídicas, estas acabaram por desenvolver (de forma positivada ou jurisprudencial) institutos que visam regular e prevenir o exercício desconforme dos direitos subjectivos.

O nosso sistema jurídico criou, assim, certas cláusulas gerais, ou institutos, “com que se auto-limitou, criando meios de controlo dos resultados da aplicação das restantes normas. É o caso do princípio do abuso do direito”³. Com efeito, entre esses institutos, encontram-se os da *boa fé* (entre outros, artigos 227º, 239º, 437º, 762º, todos do Código Civil - CC), dos *bons costumes* (artigo 280º do CC), da *colisão de direitos* (artigo 335º do CC) e do acima referido *abuso do direito* (artigo 334º do CC).

1.2. O ABUSO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Também no âmbito tributário, os titulares de direitos atribuídos pela ordem jurídica podem fazer um uso abusivo dos mesmos, pelo que o conceito de abuso do direito tem vindo também a ser estudado, desenvolvido e aplicado no mundo da fiscalidade.

A generalidade dos Estados de direito democráticos reconhece aos sujeitos passivos o direito de desenvolver as suas actividades e negócios sob o princípio da liberdade de gestão. E os sujeitos podem, assim, optar livremente pelas operações e formas legais disponíveis na respectiva ordem jurídica, mesmo por aquelas que possam permitir a minimização do pagamento de impostos, no quadro da “livre disponibilidade económica dos indivíduos e empresas decorrente do princípio do Estado fiscal”⁴.

No entanto, verificou-se que, muitas das vezes, o sujeito passivo actuava, em tais operações, sem um qualquer propósito económico ou sem uma qualquer finalidade substancial de gestão empresarial (subjacente à forma legal utilizada), para além do único objectivo de evitar ou reduzir a obrigação de pagar impostos.

Ora, nestes casos, o titular do direito (sujeito passivo) ultrapassa o limite que é dado pela finalidade social e económica desse direito. Como veremos, nestas situações, as administrações fiscais podem concluir que o

1 - Hörster, H. E., *A Parte Geral do Código Civil, Teoria Geral do Direito Civil*, Almedina, Coimbra, 1992, pp. 278 e seguintes.

2 - Cunha de Sá, F., *Abuso do Direito*, Lisboa, 1973, p. 109.

3 - Mota Pinto, C. A., *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra Editora, 1992, p. 51.

4 - Nabais, J. C., *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 223.

sujeito actuou com abuso do direito, desconsiderando, em consequência, a forma legal utilizada. Enquanto que no direito privado (civil), o instituto do abuso do direito destina-se a proteger a ordem jurídica e terceiros (a quem aqueles direitos subjectivos se impõem), no direito fiscal o instituto do abuso do direito destina-se a proteger, sobretudo, o poder/direito do Estado de cobrar impostos, por contraposição à liberdade dos sujeitos de gerirem as suas actividades e negócios livremente e de utilizarem as formas legais ao seu dispor.

1.3. AS CLÁUSULAS GERAIS ANTI-ABUSO

A fim de evitar o abuso do direito, no âmbito do direito fiscal, a maioria dos países acabaram por instituir normas legais gerais (positivadas) anti-abuso, comumente designadas por cláusulas gerais anti-abuso. Na verdade, constatando a impossibilidade de prever especificamente, para cada norma legal, ou para cada forma de exercício do direito, a infinidade de comportamentos abusivos por parte do contribuinte, os legisladores dos diversos Estados optaram por criar, cumulativamente às normas ou cláusulas especiais anti-abuso, normas de previsão e aplicação geral, onde se possam subsumir uma infinidade de comportamentos abusivos e, assim, “um fundamento legal expresso que, excepcionalmente, torna possível ultrapassar os limites que um rigoroso cumprimento da tipicidade implicaria”⁵.

Desta forma, utilizando técnicas jurídicas diversas – como as de considerar o *resultado económico equivalente* (ou seja, considerar a forma legal equivalente que teria sido utilizada, se não fosse o propósito único ou primordial de evitar o pagamento de impostos), de *desconsiderar a forma utilizada* ou, ainda, de *considerar a forma utilizada, mas desconsiderar as vantagens fiscais inerentes a essa forma* – os vários países instituíram normas gerais que, em caso de abuso, permitirão uma actuação das administrações fiscais e, conseqüentemente, impedirão os efeitos “perversos” daí derivados. Desse modo, pretende-se salvaguardar o normal exercício dos direitos e, por conseguinte, o regular pagamento dos impostos justamente devidos.

No caso português, este caminho também foi seguido. Ou seja, apesar de já se encontrarem previstas cláusulas especiais anti-abuso, nomeadamente no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)⁶, a Lei do Orçamento do Estado para 1999⁷ acabou por introduzir uma cláusula geral anti-abuso.

Constando inicialmente do artigo 32º-A do Código de Processo Tributário (CPT), foi posteriormente transposta para o nº 2 do artigo 38º da Lei Geral Tributária (LGT). E os seus termos actuais decorrem da Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro, que lhe atribuiu a seguinte redacção: “são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou deferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”⁸.

Resta dizer, nesta brevíssima referência ao ordenamento interno, que quaisquer liquidações com base na

5 - Morais, R., *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes*, Porto, Universidade Católica Editora, Setembro 2003, p. 197.

6 - Entre outras cláusulas especiais anti-abuso, temos a título de exemplo: (i) a não aceitação por parte da administração fiscal dos preços declarados no âmbito de relações especiais quando não sejam respeitadas as regras dos preços de transferência, cf. artigo 63º do CIRC; (ii) a imputação aos sócios residentes dos lucros obtidos por sociedade sediada em paraísos fiscais, cf. artigo 66º CIRC, e; (iii) a exclusão do regime da neutralidade fiscal nas fusões, cisões, entrada de activos e permutas de partes sociais, quando se operem apenas com o objectivo da evasão fiscal e não da reestruturação e racionalização das respectivas sociedades comerciais, cf. artigo 73º CIRC.

7 - Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro.

8 - Artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária (redacção dada pela Lei nº 55-B/2004, de 30/12).

aplicação desta cláusula geral anti-abuso têm como pressuposto a aplicação de um procedimento próprio, bem como a prévia audição do contribuinte. Tais especificidades vêm, de certa forma, mitigar ou atenuar alguma incerteza e insegurança dos sujeitos passivos (relativamente à abrangência de conceitos e à “discrecionabilidade” na aplicação desta cláusula). Tais mecanismos constam do artigo 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

Por fim, e apesar de a gênese do abuso de direito ter base continental, deverá notar-se que, mesmo os Estados anglo-saxónicos, menos receptivos em aclarar soluções positivadas, acabaram por recorrer a técnicas (estáveis) de natureza jurisprudencial suportadas no princípio do “*substance over form*”, “*business purpose test*” e “*tax driven transaction*”¹⁰.

2. A EMERGÊNCIA DO CONCEITO DE ABUSO NA ESFERA EUROPEIA

Aqui chegados, poderia supor-se que o conceito de abuso no âmbito do direito tributário e a problemática associada, como as normas/cláusulas especiais e gerais anti-abuso, constituem, na sua essência, um problema interno (sendo cada Estado absolutamente livre para definir a respectiva política interna em matéria abusiva). De facto, e nos termos do princípio da territorialidade fiscal, parece ser incumbência de cada Estado definir o modo como pretende proteger o respectivo sistema tributário, dadas as especificidades nacionais dos comportamentos evasivos ou elisivos.

Ora, acontece que, por um lado, hoje mais do que nunca, as transacções económicas não conhecem fronteiras e, por outro lado, a própria ordem jurídica internacional tem unanimemente considerado como “patológica” a evasão fiscal.

Assim, os Estados têm celebrado entre si inúmeros tratados no sentido de regularem práticas internacionais abusivas em matéria fiscal. A este propósito tem especial relevo a Convenção Modelo (CM) da OCDE que, embora se destinando prioritariamente a regular a diminuição ou atenuação da dupla tributação jurídica internacional, tem também no seu escopo evitar a evasão fiscal internacional¹¹.

Sendo a evasão fiscal considerada prejudicial pela ordem jurídica internacional e um atentado à soberania fiscal dos Estados, as jurisprudências e as normas nacionais preventivas de tal evasão, nomeadamente as cláusulas especiais e gerais anti-abuso, não encontraram no direito internacional especial entrave à sua aplicação ou à sua abrangência. Tais comandos legais internos de prevenção coexistem, assim, na ordem jurídica internacional, independentemente da diversidade dos conceitos utilizados pelos Estados (abuso, evasão, elisão, fraude, etc.) e até dos diversos significados por estes atribuídos a cada um desses conceitos.

No entanto, o direito da União Europeia (UE) é específico e parte de pressupostos e de objectivos diferentes da generalidade do direito internacional. Com efeito, aquele visa a promoção de um mercado interno no seio dos vinte e sete Estados-Membros (EM), com a consequente e tendencial harmonização da legislação, da jurisprudência e, em parte, da fiscalidade dos EM¹².

Nesse sentido, ao nível do direito europeu originário, foram consagrados certos direitos ou liberdades fundamentais, que são estruturantes da própria ideia da UE (fazem parte do seu “código genético”), como

9 - Estados da família do “*common-law*”.

10 - Nabais, J. C., *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 222.

11 - Nomeadamente, no artigo 26º da CM OCDE, epigrafiado de “Troca de informações”, que estabelece uma obrigação mútua das administrações fiscais em trocar informações com relevância tributária para a aplicação das CDTs ou do direito interno dos Estados Contratantes relativamente a impostos compreendidos nas CDTs, assim como impedir a fraude e a evasão fiscal.

12 - Harmonização positiva, por via do direito europeu derivado e negativa ou imprópria, por via da primazia do direito europeu originário ou primário sobre o direito interno dos EM.

são a liberdade de circulação de mercadorias¹³, a liberdade de circulação dos trabalhadores¹⁴, a liberdade de estabelecimento¹⁵, a liberdade de prestação de serviços¹⁶, a liberdade de circulação de capitais¹⁷ e a liberdade geral de circulação e de residência¹⁸.

Assim, a questão ou a problemática do conceito de abuso no direito europeu prende-se com a densificação da interpretação e da delimitação das fronteiras dos direitos e das posições subjectivas que derivam dos referidos princípios e liberdades consagradas nos Tratados fundadores. Essa delimitação marcará a fronteira para lá da qual a invocação de tais liberdades, ainda que preenchidas as suas previsões normativas, não será atendida. Em geral, como veremos, as normas internas (incluindo as normas tributárias internas anti-abuso) serão consideradas compatíveis com o ordenamento europeu, quando as mesmas, ainda que introduzam uma restrição ou discriminação relevante, se limitem a evitar o abuso dos feixes subjectivos de interesses derivados das liberdades fundamentais. Por outro lado, as mesmas normas já serão incompatíveis quando, sendo discriminatórias ou restritivas, excedam o necessário à “luta contra a fraude e evasão fiscal” no contexto transnacional¹⁹.

2.1. A OMISSÃO DE REFERÊNCIAS NO DIREITO EUROPEU PRIMÁRIO

Um dos problemas que se coloca, desde logo, é o facto de o direito europeu (principalmente o direito primário) reflectir aquilo que foi a vontade originária dos EM em não atribuir à UE qualquer competência em matéria de fiscalidade directa, por considerarem tema nuclear do reduto de soberania estatal, consagrando assim, no que se refere a este tipo de tributação, a prevalência do princípio da subsidiariedade²⁰.

E, em consequência, embora o direito europeu primário contenha, nos Tratados, referências ao conceito ou noção de abuso em algumas áreas, como no capítulo das regras de concorrência (veja-se a proibição do abuso da posição dominante²¹ e a proibição da utilização abusiva de uma ajuda de Estado²²), já não as encontraremos no foro tributário.

É interessante verificar que, não estando o direito europeu primário “estatutariamente” habilitado ou predisposto a tratar de questões do âmbito da fiscalidade directa, a verdade é que este tem vindo a assumir um protagonismo e uma relevância crescentes. Especialmente, se considerarmos a acção do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), o qual tem proficuamente recorrido ao conceito de abuso (abuso das liberdades fundamentais) de modo a entrar na aferição da compatibilidade de normas tributárias internas (incluindo, claro está, as normas anti-abuso) com o ordenamento europeu.

Assim, ainda que o abuso (mesmo tendo em conta as suas diversas designações) seja um conceito originário dos EM²³, este foi importado pela jurisprudência europeia, emergindo uma doutrina do abuso no direito europeu. Hoje assistimos a uma multiplicação de decisões do TJUE, de trabalhos científicos e até de documentos da Comissão Europeia, no sentido da concretização ou densificação da noção de abuso e a constatação da necessidade da emergência do mesmo enquanto “supra-conceito” do direito tributário europeu.

13 - Artigo 28º e seguintes do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

14 - Artigo 45º e seguintes do TFUE.

15 - Artigo 49º e seguintes do TFUE.

16 - Artigo 56º e seguintes do TFUE.

17 - Artigo 63º e seguintes do TFUE.

18 - Artigo 20º e seguintes do TFUE.

19 - Ronfeldt, T., “Anti-Abuse Clause or Harmonization?”, *Intertax*, vol. 39, nº 1, 2011, p. 12.

20 - Cit. Morais, R., *Imputação... cit.*, pp. 500 e 501.

21 - Artigo 102º do TFUE.

22 - Artigo 107º e ss., do TFUE.

23 - Em especial dos países da plataforma continental, com sistemas de “civil law”, sensíveis às inovações dogmáticas germânica e francesa.

2.2. GÉNESE JURISPRUDENCIAL DA EVOLUÇÃO DO CONCEITO

O direito europeu primário, nomeadamente as liberdades fundamentais que concede, é de aplicação directa nos ordenamentos jurídicos dos EM e tem primazia face às legislações nacionais^{24 25 26}. Assim, sempre que as normas nacionais dos EM, mesmo aquelas com um conteúdo tributário, conflituem com o direito primário, no sentido de serem injustificadamente discriminatórias ou restritivas daqueles direitos ou liberdades fundamentais, serão tidas como incompatíveis. O conceito de abuso europeu será, nestes casos, como que um “fio da balança” que fará pender para um lado ou para o outro a decisão, no sentido de considerar que uma determinada norma interna (nomeadamente anti-abuso) é injustificadamente restritiva de uma determinada liberdade fundamental ou, pelo contrário, no sentido de considerar que o exercício da liberdade fundamental invocada ultrapassa manifestamente os seus limites teleológicos (preenchendo-se o conceito jurisprudencial europeu de abuso), de tal forma que se determina que não chegou a existir qualquer restrição ou, pelo menos, que a restrição é, no caso, justificada e proporcional.

Acaba por ser assim o TJUE, através da sua jurisprudência, o protagonista no surgimento e densificação do conceito de abuso europeu, bem como na harmonização (imprópria ou negativa) das diversas soluções tributárias internas, nas quais se incluem as cláusulas gerais anti-abuso.

Têm sido variados e crescentes os casos em que o TJUE tratou e se pronunciou sobre esta matéria. Inicialmente, a própria expressão de “abuso” mostrava-se totalmente ausente. No entanto, paulatina e progressivamente, foi sendo desenvolvida uma jurisprudência que foi cintando os elementos e os pressupostos do conceito.

Desde logo, nomeadamente no caso *Van Binsbergen*²⁷, a jurisprudência começou por referir que um EM não pode ser impedido de adoptar medidas que entrem a livre prestação de serviços no seu território por sujeitos que transferem a sua residência para outros EM quando o motivo subjacente a essa transferência é o de evitar a aplicação de regras nacionais relativas a uma específica prestação de serviços. Tanto no referido caso *Van Binsbergen*, como em tantos outros processos²⁸, o TJUE veio confirmar que as liberdades fundamentais não seriam invocáveis quando estas mais não eram do que um veículo para se contornar por meios artificiosos a lei nacional (prática de “*circumvention*” ou de “*U-turn*”). Ou seja, ainda sem utilizar a palavra “abuso”, o tribunal foi construindo o respectivo conceito à medida em que se foi materializando o entendimento do que eram “práticas abusivas”. O conceito de abuso é assim, antes do mais, uma edificação evolutiva e permanente de fonte jurisprudencial. E o estudo do conceito de abuso no direito europeu é, acima de tudo, revelado pelo estudo dos vários acórdãos do TJUE relativos a esta matéria.

Talvez por esta razão e por se tratar de um Estado da família ou do sistema “*common law*”, se compreenda que sendo o Reino Unido um EM relativamente céptico quanto a algumas áreas da construção europeia é, neste caso, um entusiasta e um actor relevante, quer no que toca ao elevado número de acções judiciais em que o mesmo (ou seus residentes) é interveniente junto do TJUE, quer pela abundante e valiosa doutrina dele proveniente²⁹.

24 - No caso português, cf. artigo 8º da Constituição da República Portuguesa.

25 - A este propósito, acórdãos do TJUE de 15 de Julho de 1964, *Costa/Enel*, e de 9 de Março de 1978, *Simmenthal*.

26 - Mota de Campos, J., *Manual de Direito Comunitário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 389 a 407.

27 - Acórdão do TJUE de 3 de Dezembro de 1974, *Van Binsbergen*, C-33/74.

28 - Acórdãos do TJUE de 18 de Março de 1980, *Debaue*, C-52/79; de 25 de Julho de 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda*, C-288/89; de 16 de Dezembro de 1992, *Comissão vs Bélgica*, C-211/91; de 3 de Fevereiro de 1993, *Veronika*, C-148/91; de 5 de Outubro de 1994, *TV 10*, C-23/93; de 10 de Setembro de 1996, *Comissão vs Bélgica*, C-11/95 e, da mesma data, o acórdão *Comissão vs Reino Unido*, C-222/94; de 5 de Junho de 1997, *VT 4*, C-56/96 e de 9 de Julho de 1997, *De Agostini e TV-Shop*, casos conjuntos C-34/95 a C-36/95.

29 - Veja-se a este propósito, entre outros, os propalados casos *Daily Mail* (acórdão do TJUE de 27 de Setembro de 1988, C-81/87); *Cadbury Schweppes* (acórdão do TJUE de 12 de Setembro de 2006, C-196/04); e *Marks&Spencer* (acórdão do TJUE de 13 de Dezembro de 2005, C-446/03).

3. CRITÉRIOS PARA A DENSIFICAÇÃO DO CONCEITO DE ABUSO NA ESFERA EUROPEIA

A jurisprudência do TJUE acabou por se tornar estável no sentido de que as liberdades fundamentais não seriam atendíveis nos casos em que os (supostos) titulares de tais direitos agem de forma abusiva. A este respeito, no caso *Centros*³⁰, o TJUE refere que “um Estado-Membro tem o direito de tomar medidas destinadas a impedir que, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, alguns dos seus nacionais tentem subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional, e que os particulares não poderão, abusiva ou fraudulentamente, prevalecer-se das normas comunitárias”. No entanto, enquanto conceito jurisprudencial, urgia que a noção de abuso fosse alicerçada em pressupostos e critérios dogmáticos bem definidos e estáveis, sob pena de perigar a coerência das decisões e, sobretudo, uma evolução jurisprudencial consistente. Esta problemática tornou-se ainda mais patente, face às divergências aparentes entre *Daily Mail*³¹ e o mencionado *Centros*. Em ambos os casos estavam em causa a liberdade de estabelecimento e as regulamentações nacionais anti-abuso. No primeiro caso, o TJUE decidiu que estava perante uma prática de “*circumvention*” ou de “*U-turn*”, considerando, conseqüentemente, não existir restrição daquela liberdade fundamental por parte da norma nacional em causa. Já em *Centros*, o tribunal considerou a legislação nacional incompatível com o direito europeu, por restringir injustificadamente a referida liberdade de estabelecimento.

3.1. ELEMENTOS OBJECTIVO E SUBJECTIVO

Com *Emsland-Stärke*³², o TJUE trouxe à luz desta matéria um importante e inovador contributo para a criação dos referidos critérios dogmáticos, ao introduzir o duplo teste dos elementos “*objectivo*” e “*subjectivo*” no conceito de abuso ou na avaliação da prática abusiva.

Assim, com o elemento “*objectivo*” averigua-se se a conduta em causa ultrapassa manifestamente os limites teleológicos das liberdades em questão. Ou seja, através deste elemento “*objectivo*” vai aferir-se se, apesar de o comportamento individual estar a coberto da norma (cumprindo a sua forma legal), a função útil (*ratio legis*) dessa norma não foi alcançada. No fundo, trata-se de responder à questão: o desígnio ou o propósito demandado pelos fundadores da liberdade fundamental em questão é preenchido e obtido com a conduta em apreço?

O segundo elemento, “*subjectivo*”, refere-se à vontade do agente, e consiste em averiguar se há uma intenção de obter uma vantagem decorrente do direito europeu, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção.

Significa isto que, quando constata, cumulativamente, que *i*) um determinado comportamento cumpre os requisitos formais de uma liberdade, mas o resultado concreto desse comportamento manifesta uma frustração do escopo da mesma, e *ii*) que o intuito do agente foi abrigar-se no âmbito de protecção e procurar os benefícios da norma europeia, tendo, para tal, simulado o preenchimento da respectiva *fattispecie* através de meios fictícios ou artificiais, o TJUE considera existir abuso de direito. Conseqüentemente, a norma interna, ainda que *prima facie* discriminatória ou restritiva, será tida como compatível com o ordenamento europeu.

Note-se que a intenção ou vontade constante do elemento subjectivo, por se situar no foro psicológico (interno, da *voluntas*) do agente – e, portanto, fora do alcance imediato do julgador, se não confessado pelo próprio agente – é inferida por dedução lógica e racional, tendo como base o elemento objectivo, ou seja, pela constatação da contradição entre o resultado da actuação e a finalidade da norma utilizada,

30 - Acórdão do TJUE de 9 de Março de 1999, *Centros*, C-212/97.

31 - Acórdão do TJUE de 27 de Setembro de 1988, *Daily Mail*, C-81/87.

32 - Acórdão do TJUE de 14 de Dezembro de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99.

que se manifestará, nomeadamente, pela utilização de meios artificiais³³. No fim, tudo acaba por centrar-se no elemento objectivo, que, como veremos, é densificado como a proibição dos “*expedientes puramente artificiais*”^{34 35}.

3.2. A NOÇÃO DE EXPEDIENTES PURAMENTE ARTIFICIAIS

Atentemos agora a essa densificação, isto é, à interpretação jurisprudencial da noção de “*expedientes puramente artificiais*”.

No famoso e prolapado *Cadbury Schweppes*³⁶, o TJUE concluiu na parte decisória do acórdão que “os artigos 43º CE e 48º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à incorporação, na matéria colectável de uma sociedade residente estabelecida num Estado-Membro, dos lucros realizados por uma sociedade estrangeira controlada noutro Estado-Membro quando esses lucros são aí sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no primeiro Estado, a menos que tal incorporação diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido. A aplicação dessa medida de tributação deve por conseguinte ser afastada quando se verificar, com base em elementos objectivos e comprováveis por terceiros, que, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a referida sociedade controlada está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas.” (nosso sublinhado).

É interessante verificar que estes critérios ou testes do conceito de abuso no âmbito europeu vão sendo introduzidos ou inferidos numa perspectiva evolutiva e densificadora, isto é, resultam de uma construção permanente. Este acórdão, após recuperar os conceitos de “contornar” a lei (prática de “*circumvention*” ou “*U-turn*”) e de analisar os elementos “*objectivo*” e “*subjectivo*”, introduz a noção de “*expedientes puramente artificiais*” como elemento absorvente que reúne os critérios antes indicados.

Note-se que, apesar de muitas vezes confundido ou considerado equivalente ao anglo-saxónico “*business purpose test*”, o teste ou o critério dos “*expedientes puramente artificiais*” é, enquanto revelador do conceito de abuso, bastante distinto. De acordo com a doutrina do “*business purpose test*” considera-se que uma determinada conduta será abusiva quando, paralelamente (e para além) ao resultado obtido de uma elisão ou redução fiscal, se constata que tal conduta não demonstra qualquer lógica de gestão ou empresarial, donde se poderá retirar que, se não fosse a pretendida e alcançada elisão ou redução fiscal, a conduta em causa nunca seria opção racional sob o ponto de vista da gestão criteriosa. Ou seja, a mera elisão fiscal, por si própria, enquanto única motivação de uma conduta, não é considerada razão empresarial ou economicamente válida.^{37 38}

Ora, a noção de “*expedientes puramente artificiais*” vai sempre mais longe, no sentido de que exige a constatação da criação aparente ou simulada das condições de aplicação do normativo de que o agente se pretende fazer valer.

E a razão para o facto de a noção de abuso revelada pelos “*expedientes puramente artificiais*” ser mais rigorosa

33 - A este propósito, ver conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro de 7/04/1995, no caso *Halifax* (processo C-255/02), em especial, §§ 87 e 88.

34 - Nogueira, J. F., “Abuso de Direito em Fiscalidade Directa: A emergência de um “novo” operador jurisprudencial comunitário”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano VI, 2009, Coimbra, pp. 249 a 250.

35 - De la Feria, R., “Evolução do conceito do abuso do direito no âmbito do direito fiscal comunitário”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Ano 1, Nº 2, Verão, p. 204.

36 - Acórdão do TJUE de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury-Schweppes*, C-196/04.

37 - De Broe, L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amesterdão, IBFD, Doctoral Series, Vol. 14, 2008, p. 425.

38 - Tooma, R., *Legislating Against Tax Avoidance*, Amesterdão, IBFD, 2008, pp. 39 a 46.

do que o critério do “*business purpose test*” é compreensível, face aos objectivos subjacentes à construção europeia.

Na verdade, o “*business purpose test*” é um critério de aferição ou de interpretação do conceito de abuso a um nível doméstico. Temos assim, por um lado, o agente que utiliza uma norma ou uma regulamentação de acordo com fórmula legalmente prevista e, por outro, o Estado, em cujo ordenamento jurídico essa norma ou regulamentação se insere. E, para os Estados, poderá bastar que a conduta em causa, por parte do agente, *i*) prossiga e alcance uma vantagem fiscal e que *ii*) seja desprovida de racionalidade empresarial ou económica, para considerem como anómala (abusiva) a utilização da norma e, assim, excepcionarem ou restringirem a liberdade de opção pelas operações e formas legais disponíveis na respectiva ordem jurídica (isto é, para que se legitime a aplicação da respectiva cláusula anti-abuso).

Ora, relativamente aos “*expedientes puramente artificiais*”, estamos já na dimensão do direito europeu. E, sobretudo ao nível dos sectores não harmonizados, temos uma dupla aceção de abuso e uma dupla dimensão normativa. Ou seja, temos a um primeiro nível, doméstico, o conceito de abuso nacional (utilização abusiva da norma ou da regulamentação nacional de um EM), onde se situará a esfera da aplicação eventual da regulamentação nacional anti-abuso; temos, depois, a dimensão do direito europeu (as liberdades fundamentais), com o qual a regulamentação nacional tributária (e, dentro desta, a anti-abuso) do EM poderá conflitar (ou não, nomeadamente em caso de abuso – agora já na aceção de abuso do direito europeu).

E é nesta dimensão europeia que o conceito de abuso europeu – a que se referem os “*expedientes puramente artificiais*” – emerge e actualmente se situa. Caso exista a ingerência ou conflito entre a regulamentação nacional anti-abuso e o direito europeu, terá então que se verificar se a restrição – *p.e.* de uma determinada liberdade fundamental – provocada pela regulamentação tributária interna implicará a inadmissibilidade desta regulamentação, por força da prevalência do direito europeu, ou se, tendo o agente utilizado ou exercido a liberdade fundamental de uma forma abusiva, esta não é atendível.

Nos sectores não harmonizados, justamente porque estamos numa segunda dimensão normativa (direito europeu), não só em termos dos ordenamentos (confronto do ordenamento europeu com o ordenamento interno de um EM), mas também em termos dos concretos dispositivos normativos (liberdades fundamentais *vs.* normas tributárias internas) encontramos um conceito de abuso novo, distinto do conceito interno, e que se destina especificamente a aferir se o sujeito passivo (na sua veste de cidadão europeu) está a invocar o exercício de uma liberdade fundamental europeia unicamente para obter um benefício ao nível fiscal.

No sentido de dar resposta a este dilema, e de encontrar um critério de aferição dos limites das normas internas dirigidas a prevenir esses comportamentos, o TJUE tem admitido a existência de normas internas anti-abuso, ainda que discriminatórias ou restritivas, sempre que as mesmas se dirijam à requalificação de situações fácticas que não são mais do que estruturas artificiais ou – na linguagem do tribunal – “*expedientes puramente artificiais*”.

Nesses termos, ao passo que ao nível interno temos unicamente um elemento fáctico (o comportamento do sujeito passivo) e um elemento normativo (a norma tributária interna cuja finalidade ou teleologia é abusada), ao nível do direito europeu temos o confronto entre dois elementos normativos (as liberdades fundamentais europeias *vs.* as normas tributárias internas com um conteúdo anti-abuso).

Neste segundo plano, o abuso não se refere a um comando ou proibição tributária, mas a uma norma fora do âmbito tributário (uma liberdade fundamental, um comando na esfera do direito europeu). Daí que, após verificada, a nível nacional, a elisão fiscal e a falta de propósito económico na conduta (até aqui equivalente ao “*business purpose test*”) o que releva é verificar se essa norma interna, que requalifica a conduta, e que o

faz de um modo *prima facie* discriminatório ou restritivo, reduz essa ingerência aos “*expedientes puramente artificiais*”.

Voltando ao caso *Cadbury Schwepps*, o TJUE considerou que o facto desta sociedade, residente no Reino Unido, ter estabelecido uma sociedade controlada num outro EM (no caso, a Irlanda), onde existia um regime de tributação dos lucros mais favorável, só consubstanciaria abuso se tal estabelecimento fosse “artificial”. E a regulamentação anti-abuso do Reino Unido (que pretendia tributar o valor equivalente à vantagem fiscal na sociedade “mãe”, residente no Reino Unido, por considerar o estabelecimento da sociedade controlada na Irlanda, ao abrigo da liberdade de estabelecimento, uma prática de “*circumvention*” ou de “*U-turn*” da lei britânica)³⁹, não se cingia aos casos de artificialidade.

Ou seja, apesar de a *Cadbury Schwepps* ter eventualmente contornado, de facto, a lei britânica (praticando aquilo que, ao nível interno, se consideraria uma “conduta abusiva”) – pois *i*) o referido estabelecimento de uma sociedade na Irlanda procurou e alcançou uma vantagem fiscal e *ii*), se não fosse esse objectivo, nenhuma outra razão de gestão justificaria tal estabelecimento – o TJUE decidiu que tal conduta não era mais do que a consequência normal e esperada da utilização das liberdades fundamentais. Assim, e ainda que movida com o propósito de obter vantagens fiscais, a conduta do sujeito é legítima (sendo um mero exercício de uma liberdade fundamental).

A norma interna, ao provocar uma restrição ao exercício de uma liberdade fundamental (*in casu*, da liberdade de estabelecimento, por tratar *prima facie* de modo menos favorável as sociedades com filiais noutros EM em relação às sociedades com filiais no mesmo EM) não poderia ser justificada com base no “conceito europeu de abuso”, uma vez que não cingia a sua actuação às situações puramente artificiais.

Densificando o conceito, o tribunal declara que são exemplos desses “*expedientes artificiais*” os estabelecimentos assentes em elementos simulados ou fictícios (como, por exemplo, uma sociedade estar legalmente constituída noutro EM, mas apenas aí existir como uma filial “*caixa de correio*” ou de “*fachada*”)⁴⁰.

Caso se verificassem os tais “*expedientes puramente artificiais*”, não tendo a sociedade estabelecida na Irlanda aí qualquer actividade económica efectiva (no fundo, não se tendo aí estabelecido efectivamente), a finalidade da liberdade de estabelecimento não tinha sido alcançada (elemento objectivo do conceito de abuso). Nesse caso, poderia inferir-se o elemento subjectivo (a vontade da sociedade em procurar as vantagens da liberdade fundamental, colocando-se artificialmente em condições de a obter), e estaria preenchido o “conceito europeu de abuso”.

Assim, apesar de o TJUE aceitar, de forma estável, a criação de normas anti-abuso, este reitera que quando as mesmas produzam uma ingerência relevante numa liberdade fundamental, só sejam aceites quando sejam emitidas a coberto de uma justificação relevante (que, *in casu*, será a luta contra a fraude e evasão fiscal e o respeito pelo princípio da distribuição das competências fiscais entre os EM) e que sejam proporcionais para alcançar esse resultado (ou seja, sejam adequadas a debelar essa fraude e evasão e não vão mais além do que o necessário a alcançar tal objectivo interno)⁴¹ – o que acontece, nomeadamente, quando tais normas anti-abuso visem especificamente os “*os expedientes puramente artificiais*”.

39 - Muito sinteticamente, a legislação em causa, do Reino Unido, deixava de aplicar o crédito de imposto às sociedades residentes relativamente aos lucros por estas recebidos e provenientes de sociedade estrangeiras por si controladas (em mais de 50%), quando as sociedades controladas estivessem sujeitas, nos Estados em que estivessem estabelecidas, a um «nível de tributação inferior», o que ocorre por força desta legislação em qualquer exercício contabilístico no qual o imposto pago pela sociedade controlada seja inferior a três quartos do montante do imposto que seria pago no Reino Unido sobre os lucros tributáveis tais como teriam sido calculados para efeitos de tributação neste Estado-Membro.

40 - Cf. § 68 do acórdão do TJUE de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury-Schwepps*, C-196/04.

41 - A este respeito, ver os “momentos típicos do exame de compatibilidade das normas internas com o ordenamento europeu” e os “elementos internos do controlo da proporcionalidade” em Nogueira, J. F., *Direito Fiscal Europeu*, Wolters Kluwer / Coimbra Editora, 2010, pp. 205 a 224 e 300 a 321.

3.3. A NOÇÃO DE MOTIVOS OU OPERAÇÕES ECONOMICAMENTE VÁLIDOS

Até agora considerámos, sobretudo, as situações referentes aos sectores não harmonizados. No entanto, o conceito de abuso é ainda activo e operante nos sectores harmonizados. No âmbito das directivas com relevância em matéria fiscal, existem cláusulas específicas ou especiais anti-abuso, que integram assim, necessariamente, um conceito europeu de abuso. A questão é a de saber qual a relação dessas cláusulas com o conceito jurisprudencial de abuso.

A noção predominante é a de “*motivos ou operações economicamente válidos*” e aparece-nos, ao nível do direito europeu derivado, nomeadamente no actual artigo 15º, nº 1, al. a), da directiva 90/434/CEE de 23 de Julho. Parte da doutrina suscita a questão de saber se se trata de uma noção inovadora e autónoma em relação à expressão “*expedientes puramente artificiais*” e, nesse caso, qual o seu exacto alcance.

E, no que se refere aos “*motivos economicamente válidos*”, é nossa opinião de que estamos perante um indicador de abuso algo diverso e que fica aquém daquele revelado pelos “*expedientes puramente artificiais*”, por se destinar e adaptar a uma realidade diferente, que tem a ver com a sua área de aplicação: o âmbito harmonizado ou sector das directivas europeias com relevância em matéria de fiscalidade directa. E, sendo as directivas um instrumento de direito europeu derivado, estaremos, nesta apreciação do conceito de abuso, perante normas internas especiais (normas que tiveram a sua génese no direito europeu e que nele encontram, também, a sua finalidade).

Por outro lado, as directivas com relevo substantivo em matéria de fiscalidade directa⁴² regulam operações cuja substancialidade se confunde com a forma. Ou seja, ao contrário das liberdades fundamentais onde existe, para lá da forma legal, toda uma série de indícios que possam comprovar a sua substancialidade fáctica ou a falta da mesma (ainda que simulada através da utilização de meios fictícios ou “*puramente artificiais*”)⁴³, no caso das directivas a utilização do direito esgota-se no cumprimento das formas legais nestas previstas. Assim, por exemplo, o exercício do direito à obtenção do regime da neutralidade fiscal nas fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais entre sociedades de EM diferentes⁴⁴, esgota-se (em termos formais e fácticos) na concretização formal e jurídica da operação em causa pretendida (seja ela de fusão, de cisão, entradas de activos ou permutas de partes sociais entre sociedades de EM diferentes). Pelo que não faria tanto sentido falar-se, neste âmbito, em expedientes artificiais a propósito do abuso, pois é mais difícil configurar a possibilidade do recurso a meios fictícios no exercício deste tipo de direitos⁴⁵.

Isto não significa que os comandos e proibições (os direitos) consubstanciados nas directivas, ou as normas internas que as transpuseram, não sejam susceptíveis de um exercício abusivo. O que se passa é que, nestes casos, o abuso será revelado quando o agente, tendo actuado de acordo com a forma “legalmente” prevista não teria, na sua operação ou transacção, razões economicamente válidas para o fazer (para lá das vantagens – fiscais – que pretende obter). Neste sentido, o critério das “*operações economicamente válidas*” aproxima-se bastante do já referido “*business purpose test*” (o que se compreende, dado o carácter mitigado⁴⁶ da dupla

42 - Directivas 90/434/CEE (“fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de EM diferentes”); 90/435/CEE (“sociedades-mães e sociedades afiliadas de EM diferentes”); 90/436/CEE (“eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de EM diferentes”), todas de 23 de Julho, e directivas 2003/48/CE (“tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros”) e 2003/49/CE (“pagamento de juros e royalties em sociedades associadas de EM diferentes”), ambas de 3 de Junho.

43 - Como vimos a propósito do caso *Cadbury Schweppes*, já citado.

44 - Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990.

45 - A não ser a falsificação ou fraude de documentos ou de declarações formais, mas, nesse caso, não estaríamos perante abuso de direito, mas perante um “não direito” ou uma mera aparência do direito.

46 - Apesar de mitigada, a dupla dimensão normativa existe, uma vez que não obstante a norma em causa ser uma norma nacional, esta resulta de uma directiva que vai balizar essa mesma norma. Por outro lado, no caso das directivas relativas à fiscalidade directa, todas elas tem como elemento teleológico, as liberdades fundamentais do direito primário, nomeadamente com relevo para a liberdade de estabelecimento e a liberdade de circulação de capitais.

dimensão normativa na fiscalidade directa harmonizada). A propósito desta noção de “*operações economicamente válidas*” faremos nova referência, adiante, quando analisarmos as implicações para o ordenamento nacional da jurisprudência europeia, nomeadamente no âmbito do pendente caso *Foggia*⁴⁷.

4. ALGUMA DERIVA NA JURISPRUDÊNCIA EUROPEIA

Mais recentemente temos assistido a uma deriva jurisprudencial do TJUE que volta a colocar em causa a “estabilização” do conceito de abuso no direito europeu. Com efeito, alguma jurisprudência tem vindo, de certa forma, a flexibilizar ou a tornar menos restrito o conceito de abuso no direito comunitário, sobretudo na aceção dos “*expedientes puramente artificiais*”⁴⁸.

Nesta tensão entre as normas internas anti-abuso e o direito europeu, temos que mesmo quando tais normas internas são consideradas justificadas (por se fundarem na luta contra a fraude e evasão fiscal, por serem necessárias para assegurar a regularidade dos controlos fiscais, para assegurar uma adequada repartição dos poderes de tributação, etc.), tem que existir uma proporcionalidade entre o objectivo interno alegado, *i.e.*, o que a norma interna pretende alcançar (o fim), e a medida que é proposta pelo legislador nacional (o meio). E esta proporcionalidade consiste na garantia de que a norma em causa seja *i)* adequada à finalidade que se propõe (remoção do perigo ou do dano justificativo) e *ii)* necessária (impossibilidade de se atingir a finalidade com outra norma menos restritiva e que, ainda assim, esta norma não vá além daquilo que for estritamente necessário ao cumprimento da tal finalidade)⁴⁹, o que, como vimos, acontece no caso das normas que visem os “*expediente puramente artificiais*”.

Ora, o que alguma jurisprudência mais recente tem vindo a acentuar é que pode bastar, para considerar-se justificada a restrição ao direito europeu (nomeadamente, às liberdades fundamentais), que a finalidade da norma nacional anti-abuso seja a de evitar o perigo de evasão fiscal conjugado com a necessidade de se garantir a justa ou equilibrada distribuição dos poderes de tributar entre os EM, mesmo que não visando situações artificiais. Devendo compreender-se esta “*equilibrada distribuição dos poderes de tributar entre os EM*” como uma emanção do princípio da competência plena dos EM em matéria de tributação directa não harmonizada ou do princípio da territorialidade, no sentido de que cada EM tem competência exclusiva para a regulamentação fiscal dentro do seu território.

Assim, no caso *OYAA*⁵⁰, o TJUE considerou justificada a restrição ao direito europeu (no caso, à directiva 90/435 e à liberdade de estabelecimento) quando a finalidade da norma nacional anti-abuso é a de evitar o perigo de evasão fiscal conjugado com a necessidade de se garantir a justa ou equilibrada distribuição dos poderes de tributar entre os EM, mesmo quando não esteja em causa a utilização de “*expedientes puramente artificiais*”. E esta é a principal nota de registo da deriva jurisprudencial.

A este propósito, e citando o acórdão do TJUE no mencionado caso *OYAA*: “convém começar por referir que os objectivos da salvaguarda da repartição equilibrada do poder tributário e da prevenção da evasão fiscal estão interligados. Efectivamente, comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objectivo de iludir o imposto normalmente devido pelos lucros gerados por actividades realizadas no território nacional são susceptíveis de comprometer o direito de os Estados-Membros exercerem a sua competência fiscal em relação a estas actividades e de prejudicar a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros”⁵¹

47 - Caso pendente no TJUE com a referência processual “C-126/10”.

48 - Por exemplo, nos Acórdãos do TJUE de 18 de Julho de 2007, *OYAA*, C-231/05, e de 21 de Janeiro de 2010, *SGI*, C-311/08.

49 - Cit. Nogueira, J. F., *Direito Fiscal... cit.*, pp. 300 a 321.

50 - Acórdão do TJUE de 18 de Julho de 2007, *OYAA*, C-231/05.

51 - § 62 do acórdão do TJUE de 18 de Julho de 2007, *OYAA*, C-231/05.

Ou seja, neste parágrafo, referindo a questão do perigo de evasão fiscal, conjugado com a necessidade de se garantir a justa ou equilibrada distribuição dos poderes de tributar entre os EM, o TJUE faz referência à exigência dos “comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica”.

No entanto, logo no parágrafo seguinte, o tribunal conclui que: “embora a legislação em causa no processo principal não tenha como objectivo específico excluir da vantagem fiscal que prevê as montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica e criadas com o objectivo de iludir o imposto normalmente devido pelos lucros gerados por actividades realizadas no território nacional, tal legislação pode, porém, ser considerada proporcional aos objectivos prosseguidos, considerados no seu todo”⁵².

Ou seja, ao considerar como proporcional e, assim, adequada ao direito europeu, uma norma interna anti-abuso que não tem como objectivo específico “excluir da vantagem fiscal que prevê as montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica e criadas com o objectivo de iludir”, o TJUE parece abdicar, no âmbito do seu conceito de abuso, do critério dos “*expediente puramente artificiais*”.

Poderia supor-se que, no caso *OYAA*, a “restrição” do conceito de abuso se justificaria por estarmos no âmbito do direito derivado⁵³, conforme foi acima exposto a propósito da noção dos “*motivos economicamente válidos*”, mas a verdade é que tal entendimento já se encontrava previsto, em parte⁵⁴, no caso *Marks & Spencer*⁵⁵, no âmbito da fiscalidade directa não harmonizada, a propósito da regulamentação (do Reino Unido) que proibia a transferência de prejuízos de sociedades filiais estabelecidas num EM para a sociedade “mãe” sediada noutro EM, não estando também aqui em causa a utilização de expedientes puramente artificiais.

Mas, mais revelador, e também no âmbito da fiscalidade directa não harmonizada, é o caso *SGL*⁵⁶. Neste caso, o TJUE considera como não violadora da liberdade fundamental de estabelecimento a regulamentação de um EM que preveja a tributação das vantagens gratuitas, anómalas e injustificadas concedidas por uma sociedade residente nesse EM a outras sociedades estabelecidas noutros EM com quem mantém, directa ou indirectamente, relações de inter-dependência⁵⁷.

Também neste caso, o TJUE começa por recordar o entendimento consolidado que: “no que respeita à prevenção da evasão fiscal, deve recordar-se que uma medida nacional que restrinja a liberdade de estabelecimento pode ser justificada quando vise especificamente expedientes puramente artificiais concebidos para contornar a legislação do Estado-Membro em causa⁵⁸”. Mas, também neste caso, o TJUE inova e deriva, quando prossegue no parágrafo seguinte: “neste contexto, a legislação nacional, que não é especificamente projectada para excluir da vantagem fiscal que tais expedientes puramente artificiais – desprovida de realidade económica, criada com o objectivo de iludir o imposto normalmente devido pelos lucros gerados por actividades realizadas no território nacional – pode, todavia, ser considerada justificada pelo objectivo de prevenir a evasão fiscal, juntamente com a preservação da repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros (v., neste sentido, *OYAA*, § 63)”⁵⁹. Ou seja, TJUE admite, como sendo compatível com

52 - § 63 Acórdão do TJUE de 18 de Julho de 2007, *OYAA*, C-231/05.

53 - Directiva 90/435/CEE de 23 de Julho (regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedade afiliadas em EM diferentes).

54 - “Em parte” porque a decisão foi mitigada no sentido de se permitir tal transferência transfronteiriça dos prejuízos apenas quando não fosse legalmente possível o reporte dos mesmos para os exercícios seguintes da própria sociedade filial.

55 - Acórdão do TJUE de 13 de Dezembro de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03.

56 - Acórdão do TJUE de 21 de Janeiro de 2010, *SGL*, C-311/08.

57 - Neste caso *SGL*, as referidas “vantagens” concedidas tratavam-se de empréstimos isentos de juros e remunerações extraordinárias.

58 - § 65 do acórdão do TJUE de 21 de Janeiro de 2010, *SGL*, C-311/08.

59 - § 66 do acórdão do TJUE de 21 de Janeiro de 2010, *SGL*, C-311/08.

o direito europeu, que transacções não totalmente artificiais possam ser consideradas abusivas de acordo com a respectiva norma interna.

É verdade que, neste caso *SGL*, o TJUE conclui, na parte decisória do seu acórdão, que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a legislação em causa no processo principal não ultrapassa o necessário para atingir os objectivos prosseguidos pela legislação, no seu conjunto. Mas também é verdade que, neste caso, estávamos no domínio da tributação directa e não harmonizada, onde, como vimos, é configurável a possibilidade do recurso a meios fictícios no exercício da liberdade fundamental, “*in casu*”, de estabelecimento⁶⁰. A não exigência específica dos “*expedientes puramente artificiais*” no caso *SGL*, enquanto indicador interpretativo do conceito de abuso no direito europeu, parece, pois, constituir uma deriva jurisprudencial, quando confrontada com acórdãos anteriores do TJUE⁶¹.

Será, no entanto, ainda cedo e precipitado poder afirmar-se que estamos perante uma verdadeira evolução jurisprudencial, no sentido da dispensa da utilização dos “*expedientes puramente artificiais*” no conceito de abuso no direito europeu⁶², numa aproximação aos conceitos nacionais (e do direito internacional, *ex vi* CM – OCDE) de abuso e ao “*business purpose test*”. Não nos podemos, também, esquecer que a jurisprudência europeia padecerá sempre, em algum grau, de assimetrias e até de incoerências, uma vez que aquele tribunal decidirá, na maioria das vezes, apenas os casos que lhe chegam por via ou recurso prejudicial e, conseqüentemente, apenas os casos referenciados pelos tribunais dos EM⁶³.

Seja como for, se não estivermos perante uma deriva jurisprudencial definitiva, no sentido de se considerar condutas ou operações não (totalmente) artificiais como abusivas, estamos sempre perante, pelo menos, uma perturbação na construção do conceito de abuso do direito europeu.

60 - P.e.: a verificação de que a sociedade relacionada ou interdependente com a sociedade residente, para quem sejam concedidas as tais vantagens anómalas ou injustificadas, trata-se, afinal, de uma sociedade “*de fachada*” ou uma mera “*caixa postal*”, usando os termos do caso *Cadbury Schweppes*.

61 - A este respeito, acórdãos do TJUE nos casos: *ICI*, § 26; *Marks & Spencer*, § 57; *Cadbury Schweppes*, § 51; e *Thin Cap Group Litigation*, § 72.

62 - Aliás, em sentido contrário e muito recentemente, o TJUE referiu categoricamente que: “uma justificação baseada no combate à fraude fiscal só pode ser aceite se visar esquemas puramente artificiais cujo objectivo consista em contornar a legislação fiscal, o que exclui qualquer presunção geral de fraude”, cf. § 34 do acórdão do TJUE de 28 de Outubro de 2010, *Établissements Rimbaud SA*, C-72/09.

63 - Almendral, V., *El Test de Los Motivos Económicos Válidos En Las Normas Anti-Abuso*, Estudios Financieros. Revista de Contabilidad e Tributación. Comentarios, Casos Prácticos, nº 329-330, 2010, pp. 5 a 60.

5. CONCLUSÕES

1. De forma a evitar o abuso do direito, no âmbito do direito fiscal, a maioria dos países, entre os quais os EM, acabaram por instituir normas legais anti-abuso, comumente designadas por cláusulas (especiais e gerais) anti-abuso.
2. O direito da UE visa a promoção de um mercado interno no seio dos vinte e sete EM, com a conseqüente e tendencial harmonização da legislação, da jurisprudência e, em parte, da fiscalidade dos EM. Nesse sentido, ao nível do direito europeu originário, foram consagrados certos direitos ou liberdades fundamentais que são estruturantes da própria ideia da UE (fazem parte do seu “código genético”).
3. As referidas liberdades são directamente aplicáveis, pelo que quando os EM criam normas – nomeadamente, as cláusulas anti-abuso – que se revelem incompatíveis com tais liberdades, devem ser desaplicadas.
4. A problemática do conceito de abuso no direito europeu prende-se, por seu lado, com a densificação da interpretação e da delimitação das fronteiras dos direitos e das posições subjectivas que derivam dos referidos princípios e liberdades consagradas nos Tratados. Essa delimitação marcará a fronteira para lá da qual, a invocação de tais liberdades, ainda que preenchidas as suas previsões normativas, não será atendida.
5. O direito da UE (principalmente o direito primário) reflectiu aquilo que foi a vontade originária dos EM em não atribuir à União qualquer competência em matéria de fiscalidade directa, por considerarem tema nuclear de reduto da soberania estatal, consagrando assim, no que se refere a este tipo de tributação, a prevalência do princípio da subsidiariedade.
6. Reconhecido este desejo, por parte dos EM, em preservar a sua soberania fiscal e não estando o direito europeu primário “estatutariamente” habilitado a tratar de questões do âmbito da fiscalidade directa, não deixa de ser muito interessante ser precisamente a área do direito fiscal aquela em que o TJUE mais tem vindo a assumir um protagonismo e uma relevância crescentes na influência do direito europeu sobre os ordenamentos jurídicos internos.
7. O TJUE tem recorrido ao conceito de abuso (abuso das liberdades fundamentais) de modo a entrar na aferição da compatibilidade de normas tributárias internas (incluindo, claro está, as normas anti-abuso) com o ordenamento europeu. Assim, ainda que o abuso (mesmo tendo em conta as suas diversas designações) seja um conceito originário dos EM, este foi importado pela jurisprudência europeia, emergindo uma doutrina autónoma do abuso no direito europeu.
8. A proibição do abuso é já um princípio do direito europeu, no sentido de que as liberdades fundamentais não serão atendíveis nos casos em que os titulares de tais direitos agem de forma abusiva.
9. Desta forma, o TJUE aceita, de forma estável, a criação de normas internas anti-abuso, mesmo quando as mesmas produzam uma ingerência numa liberdade fundamental, desde que emitidas a coberto de uma justificação relevante, imperiosa e de interesse geral (usualmente, nestes casos, a luta contra a fraude e a evasão fiscal e a salvaguarda da equilibrada repartição das competências tributárias entre os EM) e que sejam proporcionais para alcançar esse resultado (*i.e.*, sejam adequadas a debelar essa fraude e evasão e não vão mais além do que o necessário a alcançar tal objectivo interno).
10. Numa perspectiva do abuso enquanto justificação proporcional a restrições das liberdades fundamentais (e, não tanto como um instrumento interpretativo dos limites imanescentes de tais liberdades), foram sendo jurisprudencialmente criados pelo TJUE determinados testes como o dos “*expedientes puramente artificiais*” (critério densificador do elemento objectivo do conceito de abuso de direito europeu). E, no sentido de que este teste exige a constatação da criação aparente ou simulada das condições de

aplicação do normativo do direito europeu de que o agente se pretende fazer valer, tem uma aplicação preferencial ao nível do direito europeu não harmonizado.

11. Já o teste ou o critério das “*operações economicamente válidas*”, que se aproxima mais do “*business purpose test*”, tem aplicação preferencial nos sectores do direito europeu harmonizado, o que se compreende, dado o carácter aqui mais mitigado da dupla dimensão normativa.
12. A não exigência específica, por parte do TJUE, do teste “*expedientes puramente artificiais*”, nomeadamente no caso *SGI*, enquanto indicador do conceito de abuso no direito europeu não harmonizado, constituiu uma deriva jurisprudencial, quando confrontada com acórdãos anteriores do TJUE e uma perturbação da estabilização do conceito europeu de abuso. Será, no entanto, ainda cedo e precipitado poder afirmar-se que estamos perante uma verdadeira evolução jurisprudencial, até porque, muito recentemente, no já citado caso *Établissements Rimbaud SA.*, o TJUE referiu de forma clara que “uma justificação baseada no combate à fraude fiscal só pode ser aceite se visar esquemas puramente artificiais cujo objectivo consista em contornar a legislação fiscal, o que exclui qualquer presunção geral de fraude”.
13. Já quanto à denegação de sindicância judicial dos tribunais portugueses, no escrutínio do conceito de “*razões economicamente válidas*”, consideramos que tal entendimento contraria a garantia da aplicação uniforme do direito europeu entre os EM, na medida em, para a sua efectivação, os seus conceitos devem passar sempre pelo escrutínio das regras e das práticas por parte dos tribunais nacionais, procedendo estes ao reenvio em caso de dúvida, mas decidindo desde logo nos restantes casos, segundo os critérios uniformes e consolidados do direito europeu. Tal denegação jurisdicional, contraria ainda o entendimento consolidado do TJUE de que a análise da compatibilidade das normas internas anti-abuso com o direito europeu deve ser efectuada caso a caso, não sendo de admitir, nestas normas, presunções inilidíveis ou ficções legais.
14. Aqui chegados, constatamos que o conceito de abuso no direito europeu, enquanto noção emanada da jurisprudência, tem evoluído progressivamente, ainda que nem sempre de forma linear e coerente. E é fácil compreender a extrema importância da concretização e uniformização deste conceito, nomeadamente ao nível da fiscalidade directa. Tal decorre da óbvia necessidade da certeza e da segurança jurídicas, quer dos agentes económicos dos EM, quer dos próprios EM. Dos agentes económicos dos EM, na medida em que possam saber com segurança que as suas práticas se encontram dentro dos limites e da consequente protecção dos direitos e das liberdades fundamentais. Dos próprios EM, na medida em que possam prever, de forma estável, o limite dentro do qual as suas normas tributárias (nomeadamente, as anti-abuso) não violam o direito europeu e sejam assim efectivas na garantia do seu direito de tributação.
15. E, apesar de se ter percorrido já um trajecto, sobretudo jurisprudencial, na consolidação do conceito de abuso, nomeadamente através da criação e do aperfeiçoamento de elementos densificadores, como vimos no caso dos “*expedientes puramente artificiais*”, a verdade é que, sobretudo no âmbito dos sectores da fiscalidade directa não harmonizada, ainda se está longe de uma uniformização europeia desta noção de abuso.
16. Tal preocupação é, pois, séria e actual e encontra-se patente, designadamente, nas conclusões da comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, de 10 de Dezembro de 2007, quando se propõe, juntamente com os EM, a desenvolver definições comuns de “*abuso*” e de “*expedientes puramente artificiais*”, para uma orientação quanto à aplicação desses conceitos no domínio dos impostos directos.

17. No entanto, a identificação jurisprudencial do abuso europeu, enquanto elemento interpretativo do núcleo e dos limites do direito europeu fundamental ou enquanto justificação proporcional de restrições do mesmo, determina uma análise individual ou casuística de cada situação, fazendo, pois, prevalecer a efectivação das liberdades fundamentais relativamente à segurança jurídica.
18. Pode até admitir-se que, numa fase posterior, o TJUE comece a aplicar o conceito de abuso de uma forma analógica ou tipológica – remetendo para jurisprudência anterior, através da comparação do caso típico com o caso concreto e da desconsideração de algumas das particularidades do caso individual, por irrelevantes – na prossecução da almejada segurança jurídica e da garantia da aplicação das mesmas soluções a casos análogos ou a situações idênticas.
19. Mas a uniformização do conceito europeu de abuso na tributação directa, por via jurisprudencial, dificilmente poderá satisfazer algum dia as exigências de um mercado interno, único e aberto entre os EM, porquanto esta uniformização resulta, na maioria das vezes, de uma harmonização imprópria ou negativa e, conseqüentemente, inconstante e assimétrica.
20. A verdade é que a real uniformização do conceito europeu de abuso na tributação directa acontecerá apenas e na medida em que a própria tributação directa seja positivamente harmonizada ao nível da UE. Teremos, então, um momento culminante de tensão entre a enraizada pretensão dos EM em preservar a sua soberania fiscal e a necessidade premente de segurança jurídica ao nível da fiscalidade directa europeia. Mas este é o dilema que se adivinha como incontornável e que, a breve trecho, confrontará os EM.

(TEXTO ADAPTADO DA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADO PELO AUTOR EM 2010)

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMENDRAL, V., “El Test de Los Motivos Económicos Válidos En Las Normas Anti-Abuso”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 329-330, 2010
- CÂMARA, F.S.; SALDANHA SANCHES, J.L.; GAMA, J., *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, 2009
- CORDEWENER, A., “The Prohibitions Of Discrimination And Restriction Within The Framework Of The Fully Integrated Internal Market”, in: Vanistendael, Frans. (coord.), *EU Freedoms and Taxation, EATLP International Tax Series*, Volume 2, IBFD, Amsterdam, 2006
- COURINHA, G. L., *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004
- CUNHA DE SÁ, F., *Abuso do Direito*, Lisboa, 1973
- DE BROE, L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amesterdão, IBFD, Doctoral Series, Vol. 14, 2008
- DE LA FERIA, R., “Evolução do conceito do abuso do direito no âmbito do direito fiscal comunitário”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Ano 1, nº 2, Verão, 2009
- DOURADO, A., *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010
- EDWARDS, V. and HARRIS, P., “Fair In Love But Not In Taxation: The English Origins Of The Australasian General Anti-Avoidance Rule – Part I”, *Bulletin for International Taxation*, volume 61, nº 2, March 2007
- Fausto de Quadros, *O Direito da União Europeia*, Coimbra, Almedina, 2004
- HÖRSTER, H. E., *A Parte Geral do Código Civil Português, Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Almedina, 1992
- KIEKEBELD, B., “Anti-abuse in the Field of Taxation: Is there One Overall Concept?”, *Ec Tax Review*, nº 4, 2009
- KJELLGREN, A., “On The Border Of Abuse – The Jurisprudence Of The European Court Of Justice On Circumvention, Fraud And Other Misuses Of Community Law, European Business Law Review”, *European Business Law Review*, 11, May / June 2000
- MADURO, M. P., “Conclusões do Advogado-Geral”, apresentadas em 7 de Abril de 2005 no processo C-255/02 (caso *Halifax*)
- MALHERBE, J., “The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation, Policy Department, Economic and Scientific Policy, 2008
- MEUSSEN, G. T. K., “Cadbury Schweppes: the ECJ significantly limits the application of CFC Rules in the Member States”, *European Taxation*, vol. 41, nº 1, January 2007
- MORAIS, R., *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes*, Porto, Universidade Católica Editora, Setembro 2003

- MOTA DE CAMPOS, J., *Manual de Direito Comunitário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007
- MOTA PINTO, A., *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Coimbra Editora, 1992
- NABAIS, J. C., *Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2009
- NOGUEIRA, J., *Direito Fiscal Europeu*, Wolters Kluwer / Coimbra Editora, 2010
- NOGUEIRA, J., “Abuso de Direito em Fiscalidade Directa: A emergência de um “novo” operador jurisprudencial comunitário”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano VI, 2009, Coimbra
- PETKEVICA, J., “The concept of a “Branch of Activity” in the EC Merger Directive and Issues regarding its implementation in Portugal”, *European Taxation*, vol. 48, nº 7, July 2008
- PIANTAVIGNA, P., “Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law”, *Intertax*, vol. 37, nº 3
- PISTONE, P., “Ups and downs in the case law of the European Court of Justice and the Swinging Pendulum of Direct Taxation”, *Intertax*, vol. 36, nº 4, 2008
- PISTONE, P., “European direct tax law: quo vadis?” Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Tax Law, LANG, Michael and VANISTENDAEL, Frans, *EATLP International Tax Series*, vol. 5, EATLP Congress Reports, 2007
- RONFELDT, T., “Anti-Abuse Clause or Harmonization?”, *Intertax*, vol. 39, nº 1, 2011
- SALDANHA SANCHES, J. L., “Abuso de direito e abuso da jurisprudência”, *Fiscalidade*, nº 4, 2000
- SALDANHA SANCHES, J. L., “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 398, 2000
- SCHWARZ, J., “Abuse and EU Tax Law”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 62, nº 12, 2008
- SILVA, B., “Foggia Merger Directive. Meaning of the expression ‘valid commercial reasons’ in the abuse provision”, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2010/9.8
- SORENSEN, K., “Abuse of Rights in Community Law: A principle of Substance or Merely Rhetoric”; *Common Market Law Review*, 2006
- THOMMES, O., “Commentary on the Merger Directive”, *IBFD*, 2004
- TOOMA, R., *Legislating Against Tax Avoidance*, Amesterdão, IBFD, 2008
- WARD, D. A., “The Business Purpose Test and Abuse of Rights”, *British Tax Review*, nº 2, 1985
- XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2007
- ZALASINSKI, A., “Some Basic Aspects Of The Concept Of Abuse In Tax Case Law Of The European Court Of Justice”, *Intertax*, vol. 36, nº 4, 2008.

ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil

CDTs – Convenções de Dupla Tributação

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CM – Convenção Modelo

CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

EM – Estado-Membro ou Estados-Membros

IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia (também designado por TJ - Tribunal de Justiça; ou TJCE - Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia)

UE – União Europeia