

AS DUAS CONSTITUIÇÕES — NOS DEZ ANOS DA CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

J. L. SALDANHA SANCHES (1)

Sumário: 1. Colocação do problema. 2. A posição da Administração acerca do planeamento fiscal. 3. O direito às habilitações fiscais na doutrina portuguesa. 4. A Lei Geral Tributária e o ordenamento jurídico tributário português — 4.1 O artigo 11.º da Lei Geral Tributária: da permissão do planeamento fiscal abusivo à proibição do planeamento; 4.2 O acréscimo da cláusula geral anti-abuso à Lei Geral Tributária. 5. A jurisprudência fiscal do Tribunal Constitucional — 5.1 O Tribunal Constitucional perante o princípio da tipicidade fechada; 5.2 Planeamento fiscal e segurança jurídica: as omissões da jurisprudência constitucional e as suas razões; 5.3 A tutela da confiança como objetivo do ordenamento jurídico tributário: decisões segundo razões formais e segundo razões materiais. 6. Constituição Nacional, Constituição Europeia: o imperativo da harmonização.

1. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Num sistema fiscal onde cabe ao sujeito passivo a interpretação e aplicação da lei para a determinação e quantificação das suas obrigações tributárias, bem como a sua exacta quantificação, o planeamento fiscal tem um papel indispensável.

Primeiro, porque a gestão do risco fiscal, como parte da sua gestão económica, implica para o sujeito passivo a previsão antecipada da carga fiscal a que vai estar sujeito.

(1) Com base na intervenção produzida na III Conferência Associação Portuguesa de Consultores Fiscais / Revisia Fiscalidade, sobre "Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal", que teve lugar dia 14 de Fevereiro de 2008 na Universidade Nova de Lisboa.

Segundo, porque os limites da neutralidade da lei fiscal — com um sistema que atingisse uma total neutralidade as escolhas seriam desnecessárias — fazem com que as opções sobre a estrutura empresarial ou sobre as vias negociais escolhidas pelo sujeito passivo, tenham consequências diversas, mais onerosas ou menos onerosas, do ponto de vista fiscal. Contudo, se as falhas de neutralidade da lei fiscal impõem ao sujeito passivo a consideração das possíveis opções, o princípio da justa distribuição dos encargos tributários — o programa constitucional que estrutura o ordenamento jurídico tributário — implica a existência de limites para as suas escolhas e opções.

A definição desses limites foi feita por duas vias. A primeira foi a via legislativa: a criação da cláusula geral anti-abuso na Lei Geral Tributária (LGT) introduziu no ordenamento jurídico tributário a possibilidade do juízo administrativo sobre a natureza do negócio jurídico escolhido pelo sujeito passivo e sobre a intenção que presidiu a escolha do mesmo. No entanto, como veremos *infra*, a inserção tardia desta norma numa LGT que inicialmente se limitava a enunciar princípios contratórios sobre a aplicação da lei fiscal não constitui um bom ponto de partida para a aplicação da lei fiscal.

A segunda foi pela via judicial: quando o Tribunal Constitucional rejeitou a concepção da tipicidade fechada pronunciando-se sobre o grau de densificação exigível para as normas de previsão, veio permitir o uso pelo legislador de tipos suficientemente abertos para neutralizar as formas mais elementares da fraude à lei fiscal ou de comportamentos abusivos. No entanto, o Tribunal Constitucional, ainda que tenha criado um limite ao direito do sujeito passivo quanto à organização dos seus negócios e respectivas escolhas quanto à forma dos contratos — como veremos o princípio da tipicidade fechada implicava um direito absoluto e irrestrito ao planeamento fiscal —, não teve a preocupação de acompanhar estas decisões, cujos princípios criavam um novo paradigma nas relações fisco/contribuinte, de uma qualquer definição de limites para os novos poderes da Administração.

(2) Caso C-255/02, de 21.2.2006.

Uma actuação que contrasta com o comportamento do TJCE quando profereu a sua decisão no caso *Halifax* (2). Nesta decisão, ao mesmo

tempo quando legitimava a reacção aos comportamentos abusivos como princípio geral de Direito Comunitário, mesmo na ausência de norma expressamente habilitante, definiu desde logo os limites dos poderes administrativos, sublinhando a existência de um direito ao planeamento fiscal legítimo e a inexistência da obrigação, quando existe possibilidade de escolha criada por uma falha de neutralidade do sistema, de escolher a via que maximiza a receita pública. Trata-se da questão tradicionalmente designada como os “limites dos limites” e que tem uma papel central em relação aos direitos fundamentais e à concretização do seu conteúdo (3).

Entre nós não sucedeu o mesmo e, por isso, a questão do direito ao planeamento fiscal é hoje controversa. A explicação deste facto não pode deixar de se encontrar na evolução sofrida pela legislação, pela jurisprudência e pela doutrina num curto espaço de tempo. Só isso, como procuraremos demonstrar, pode justificar que a questão seja tão controversa. Contróversa pelas posições extremadas que tem tomado a Administração e pela ausência de pronúncia judicial sobre estas posições, mesmo quando os tribunais dão ganho de causa ao sujeito passivo.

2. A POSIÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO ACERCA DO PLANEAMENTO FISCAL

Para a Administração — a quem cabe a decisão primária sobre a legalidade ou ilegalidade das condutas escolhidas pelo sujeito passivo tomando decisões que só o tribunal pode revogar — a questão é clara. Diremos mesmo que é demasiado clara.

(3) Temos aqui a conhecida problemática dos limites dos direitos fundamentais (escolha das vias negociais consideradas mais adequadas) e dos limites das relações negociais. Sobre esta questão R. ALEXY, *Theorie der Grundrechte* (Frankfurt: 2004), 267 ss.; J. REIS NOVAIS, *As Restrições aos Direitos Fundamentais não Expressamente Autorizadas pela Constituição* (Coimbra: 2003), 728 ss. Esta restrição pode ser concretizada pela aplicação do princípio da proporcionalidade com a sua proibição do excesso que tem tido uma grande importância na jurisprudência do TJCE e do Tribunal Constitucional.