

## 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 acentismo 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 / Revista 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.

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

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

tempo quando legitimava a reacção aos comportamentos abusivos como princípio geral de Direito Comunitário, mesmo na ausência de norma expressamente habilitante, definia 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. Controversa 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 aos limites das restrições. 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.

O planeamento fiscal do sujeito passivo não é admissível e sempre que este opta por uma solução que reduz o imposto a pagar — independentemente do carácter fraudulento ou artificioso do negócio jurídico — o custo não pode ser aceite.

Esta concepção é uma fonte permanente de litígios, uma vez que a Administração fiscal reage sistematicamente a actuações do contribuinte que considera constituírem planeamento fiscal, normalmente recorrendo ao artigo 23.º do Código do IRC de modo a conseguir o não reconhecimento de custos (4) e está presente na recente norma que exige a comunicação das actividades de planeamento fiscal agressivo.

Em princípio esta norma destinava-se a criar um dever de revelação (*disclosure*) quando se realizassem operações que pudessem caber na categoria "planeamento fiscal agressivo".

Na realidade, foi utilizado na norma um conceito tão vasto e tão abrangente de planeamento fiscal agressivo — como consequência da excomunhão administrativa do planeamento em geral sem maiores distinções — que se for aplicado vai conduzir a um tão grande número de deveres de informação que provavelmente a própria norma não poderá vir a ser aplicada.

Não parecia ser esta a intenção do legislador. Tal como se afirma no preâmbulo da norma que cria os deveres de revelação, o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 Fevereiro, o alvo eram os "esquemas pré-fabricados de planeamento fiscal para ofertas a clientes". Essa sim, uma forma muito agressiva de planeamento fiscal, como sucedeu entre nós com o caso da chamada "lavagem dos cupões" (5).

(4) Sobre a impossibilidade legal de transformar o artigo 23.º do Código do IRC numa cláusula geral anti-abuso *avant la lettre* v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal — Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional* (Lisboa: 2006), 214 ss.

(5) Sobre a "lavagem dos cupões", v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal — Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional* (Lisboa: 2006), 237 ss.; J. L. SALDANHA SANCHES, "A interpretação da lei fiscal e o abuso de Direito — anotação ao AcSTA de 21.6.1995, processo n.º 14275", *Fisco*, 74-75 (1996), 99-111 (disponível em <http://www.saldanhasanches.pt>); J. L. SALDANHA SANCHES, "Abuso de Direito e Abusos da Jurisprudência — anotação ao AcSTA de 3.5.2000, rec. n.º 24585", *Fiscalidade*, 4 (2000), 54-65 (disponível em <http://www.saldanhasanches.pt>).

Compreendemos, por isso, a preocupação do legislador. No entanto, a confusão de conceitos que encontramos no preâmbulo não o vai ajudar na realização da sua tarefa.

Os contratos que permitem uma redução do imposto a pagar e que são susceptíveis de generalização de modo a permitirem a tal pré-fabricação, ou constituem formas de planeamento fiscal internacional, normalmente com a utilização de zonas de baixa fiscalidade (6), ou de falhas na previsão legislativa. No caso da lavagem de cupões, tudo estava centrado numa norma existente no Código do IRS que isentava de imposto as mais-valias das obrigações, criando por isso vastas possibilidades de transformar rendimentos de capital sujeitos a IRS em mais-valias isentas de imposto. Este tipo de esquemas constitui, normalmente, formas de planeamento fiscal abusivo. Voltando à *lavagem de cupões*, era por meio de um negócio jurídico artificialioso que se constroem mais-valias que estavam isentas de tributação, um esquema considerado seguro, uma vez que na época ainda não existia a cláusula geral anti-abuso. A imperícia do legislador tinha criado inadvertidamente uma zona de não tributação que o planeador fiscal explorava.

Tais imperícias não são muito frequentes mas, pelo contrário, a competição fiscal entre Estados cria múltiplas possibilidades de economias fiscais nas operações transfronteiriças.

No entanto, o legislador confunde conceitos básicos quando fala de do "fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo" como se isto fosse uma e a mesma coisa. Não o é. O aproveitamento de benefícios fiscais pouco ponderados pode conduzir ao planeamento fiscal agressivo e não abusivo.

Contudo, mais importante que esta confusão conceptual, é o programa da norma que é determinado pelo conceito de planeamento fiscal que utiliza. A norma destinada a criar deveres de comunicação, quer no seu artigo 2.º ("âmbito de planificação"), quer no seu artigo 3.º

(6) Sobre *odis fiscais* na Europa ver OTTO JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung* (Munique: 2002), 259 ss. Para um exemplo sobre o *modus operandi* destas estruturas v. o Caso C-298/05 (*Columbus Container Services BVBA & Co. A Zona Franca da Madeira constitui uma tentativa — com um êxito muito limitado — de imitar estas estruturas*).

("planeamento fiscal"), usa uma concepção amplíssima do planeamento fiscal agressivo.

Planeamento fiscal é "qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto".

À menos que consideremos ser a uso da expressão "esquema" como uma palavra com conotação necessariamente negativa e que, por isso, faria a separação entre o planeamento fiscal abusivo e não abusivo (haveria planeamento fiscal abusivo sempre que estivessemos perante um qualquer esquema), verificamos que planeamento fiscal é, segundo esta norma, qualquer análise de um problema fiscal que seja feita na perspectiva da redução do imposto a pagar. Poderíamos mesmo dizer que, por exemplo, o cálculo da vantagem fiscal contida na doação a uma entidade isenta como uma fundação ou uma instituição de utilidade pública (artigo 4.º, n.º 1, alínea d)) constitui um esquema de planeamento fiscal abusivo que deve ser comunicado à Administração fiscal sob pena de sanção por incumprimento se a comunicação não for feita.

Se não vejamos: se existem duas entidades que podem receber a doação e se uma delas beneficia de um qualquer esquema de majoração de custo e se a escolha é feita por esse motivo — a empresa esta disposta a subsidiar a cultura ou actividades caritativas e por isso escolhe a que proporciona mais vantagens fiscais — a operação pode constituir planeamento fiscal abusivo e, por isso, deve ser objecto de comunicação. É isso que resulta da tentativa de delimitação das definições do artigo 3.º que encontramos no artigo 4.º, alínea b). Quaisquer "esquemas ou actuações" que "impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta".

Uma concepção mais realista sobre planeamento fiscal agressivo implicaria um pensamento administrativo mais estruturado sobre os limites do mesmo e uma definição mais rigorosa das zonas de risco para permitir a introdução entre nós deste novo modo de controlo administrativo (7).

(7) Esta nova forma de obrigação de *disclosure* fiscal começa a ser muito frequente. Sobre este novo dever de cooperação v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal — Subsistência e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional* (Lisboa: 2006), 224.

Estamos perante uma definição demasiado larga quando seria mais adequado que atenção administrativa se centrasse nos negócios de mais difícil controlo por parte da Administração fiscal e que impliquam quase sempre factos tributários com conexão com mais de uma ordem jurídica (8). Pior do que isso é o facto de esta norma não procurar qualquer articulação com a cláusula geral anti-abuso e não utilizar sequer o conceito de concepção do negócio jurídico artificial ou fraudulento como limite para o planeamento: nesse aspecto a norma é bastante significativa quer quanto à concepção que tem a Administração sobre planeamento fiscal (tudo o que minimiza a obrigação tributária) e sobre a sua não utilização da cláusula geral anti-abuso como o limite à actuação do sujeito passivo.

### 3. O DIREITO ÀS HABILIDADES FISCAIS NA DOUTRINA PORTUGUESA

No centro desta questão está a doutrina portuguesa e a sua escassa capacidade para manter um diálogo fecundo com a Administração e com os tribunais de modo a conseguir um conjunto de consensos que sejam uma base para a segurança jurídica em relação ao planeamento fiscal. O que nos obriga a colocar uma questão metodológica. Que função pode ter a doutrina na interpretação e aplicação da lei fiscal? Se levamos em conta o facto que a realização dos objectivos contidos na lei vai sempre implicar uma concreta metodologia que vai determinar o modo como terá lugar a sua aplicação e interpretação, teremos que concordar que a doutrina só poderá exercer a sua função se defender princípio e regras susceptíveis de uma aplicação justa. Ou seja, desde que não defenda um conjunto de princípios e de práticas que conduzam a uma virtual impossibilidade de tributar certas categorias de contribuintes.

(8) Veja-se por exemplo o projecto da lei alemã sobre este dever de comunicação. KESSLER/EICKER, "Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138 a AO durch das JStG 2008 — Transparente Perspektiven für die Finanzverwaltung", BETRIEBS-BERATUNG, Vol. 62, no. 44 (2007), 2370-2379.



De um modo geral, foi essa a principal característica da doutrina fiscal portuguesa até há muito poucos anos, com a doutrina da tipicidade fechada e da interpretação estrita da lei fiscal. Uma perspectiva metodológica sobre a aplicação da lei fiscal que iria necessariamente conduzir, se fosse aplicada, a uma impossibilidade de tributar os rendimentos que tivessem a sua origem em contratos dotados de maior plasticidade, nomeadamente na zona dos rendimentos profissionais e empresariais e nos rendimentos de capital.

As consequências concretas desta doutrina eram, entre outras, a admissibilidade fiscal do negócio indirecto<sup>(9)</sup> ou, de uma forma mais colorida, o direito à *habilitação fiscal*.

Para SÁ GOMES, um dos mais representativos exemplos da doutrina tradicional da interpretação estrita, da tipicidade fechada e da proibição de analogia, decorria necessariamente destes princípios que, face à "*constituição fiscal portuguesa*", o contribuinte tinha o direito à elisão ou evitação fiscal lícita, que a doutrina anglo-saxónica designa por *tax avoidance*, para a distinguir da evasão fiscal ilícita decorrente da violação das leis fiscais<sup>(10)</sup>. Haveria mesmo um "*direito à destreza fiscal, à habilitação fiscal*"<sup>(11)</sup> com o negócio fiscalmente menos oneroso a consistir num direito à poupança fiscal que seria um corolário da iniciativa económica típica da economia de mercado<sup>(12)</sup>.

Mais: esta impossibilidade de reacção administrativa perante as habilitações fiscais constituiria uma característica essencial do Estado de Direito democrático em virtude do princípio da liberdade da iniciativa privada, da propriedade privada e da própria estrutura da legalidade dos impostos<sup>(13)</sup>. O facto destes princípios coexistirem com largos poderes da Administração nos exemplos paradigmáticos do "Estado

- (9) ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa: 1974), 281.  
 (10) N. SÁ GOMES, *As Garantias do Contribuinte: Algumas Questões em Aberto* (Lisboa: 1993), 26.  
 (11) N. SÁ GOMES, *As Garantias do Contribuinte: Algumas Questões em Aberto* (Lisboa: 1993).  
 (12) N. SÁ GOMES, *As Garantias do Contribuinte: Algumas Questões em Aberto* (Lisboa: 1993), 41.  
 (13) D. LEITE DE CAMPOS, "Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal", in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário* (Lisboa: 1999), 205.

de Direito democrático" (que como é sabido coincide com os países com maior desenvolvimento económico) era convenientemente omitido. A prevalência desta doutrina significava um direito irrestrito ao planeamento fiscal que iria tornar impossível — mesmo no plano da mera possibilidade teórica e da mera tentativa — qualquer distribuição justa dos encargos tributários.

Levando este argumento até às suas últimas consequências e não recuando perante a anti-juricidade do mesmo afirmava-se que a luta contra a fraude fiscal "*não está sequer prevista na Constituição da República*"<sup>(14)</sup>. Não há qualquer dúvida que tal luta se não encontra expressamente prevista na Constituição da República e não vemos por que deveria estar se é esta é uma mera consequência do dever de aplicar a lei e de obter a justiça na distribuição dos encargos tributários. Estas afirmações ou, mais pomposamente, estas posições doutrinais seriam risíveis se não fossem representativas e não tivessem deixado marcas no ordenamento jurídico tributário até porque foram, durante muitos anos, a doutrina dominante.

Uma doutrina que se não poderia manter, até porque ia constituindo um caso único entre os países da OCDE e um flagrante caso de anacronismo doutrinal onde economias de mercado (e Estados de Direito!) bem mais desenvolvidas do que nossa conviviam pacificamente com normas que há muito impediam o abuso de direito em matéria fiscal e limitavam o planeamento fiscal. Mas esta era a doutrina publicada pelo Centro de Estudos Fiscais e ministrada nos cursos de formação DGCI. O seu desmantelamento sistemático<sup>(15)</sup> foi um longo processo que

- (14) D. LEITE DE CAMPOS, "Interpretação das Normas Fiscais", in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário* (Lisboa: 1999), 23. Sobre a ideia da igualdade — a começar pela igualdade fiscal — como o *ethos* da democracia e da justiça e o núcleo da justiça ARTHUR KAUFMANN, *Grundproblem der Rechtsphilosophie* (Munique: 1994), 139 ss.  
 (15) J. L. SALDANHA SANCHES, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário* (Lisboa: 1985) (disponível em <http://www.saldamhassanches.pt>); J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: 1998); J. TABORDA DA GAMA, "Acto elisivo, acto lesivo — notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português", *RFDUL*, XL, n.ºs 1 e 2 (1999), 289; GUSTAVO LOPES COUTINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário — Contributos para a sua Compreensão*

terminou com a introdução da cláusula geral anti-abuso no final dos anos 90 <sup>(16)</sup>. Uma norma que, ao prever a desconsideração dos efeitos de negócios jurídicos destinados a contornar a lei, veio definir os limites para o planeamento fiscal da parte do sujeito passivo.

No entanto, a Administração fiscal, depois de ter suportado durante décadas uma doutrina que a deixava impotente para combater a fraude à lei fiscal e a fraude fiscal parece estar hoje no extremo oposto. Se até à década de 90 todo o planeamento fiscal, abusivo ou não abusivo, era ilícito, a partir de agora todo o planeamento (planeamento no sentido amplíssimo de qualquer comportamento que não maximize as receitas fiscais) é ilícito e o sujeito passivo deve escolher sempre para os seus negócios a via que proporcione mais receitas ao Estado. É uma doutrina tão inaceitável como a que defende (ou defendia) que há um direito do contribuinte ao planeamento abusivo, à habilitação fiscal. No entanto, não há dúvida que depois de um período em que o ultra-garantismo da doutrina impedia a aplicação da lei e por isso punha em causa do direito do contribuinte a uma justa distribuição dos encargos tributários, temos agora uma situação em que o radicalismo administrativo conduz a formas de aplicação inteiramente incompatíveis com os princípios constitucionais sobre a justa distribuição dos encargos tributários e o impertivo da segurança jurídica.

A posição actual da Administração fiscal com a sua recusa *in limine* do planeamento fiscal é tanto mais carecida de apoio legal porque, como já dissemos, em 1998 foi introduzida no Código do Processo Tributário uma norma que vinha, pela primeira vez em Portugal, criar limites para

(Coimbra: 2004). Mais recentemente, a doutrina da tipicidade fechada que é a base dogmática desta posição foi objecto de uma crítica impiedosa na tese de doutoramento de ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal — Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação* (Coimbra: 2007).  
<sup>(16)</sup> A cláusula geral anti-abuso foi introduzida em 1999 no artigo 32.º-A do CPT e, depois, no artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, sendo reformulada em 2000 (pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) — foi a alteração de 2000, ao introduzir os elementos carácter artificial e fraudulento e abuso de formas jurídicas que salvou a norma de uma inconstitucionalidade patente, e é apenas a alegação e cabal prova destes pressupostos de direito que torna legítima qualquer tentativa concreta de aplicação administrativa da cláusula geral. Sobre esta matéria v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Coimbra: 2007), 159 ss.

o planeamento fiscal e lutar contra o abuso de direito em matéria fiscal. Segundo esta norma, são ineficazes (em matéria fiscal, entenda-se) “os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recaia sobre estes últimos” <sup>(17)</sup>.

A redacção inicial não era muito cuidada e foi sujeita a sucessivos melhoramentos. No entanto, note-se que o legislador não veio dizer, como por vezes parece pensar a Administração fiscal, que não podia haver planeamento fiscal nem que, havendo várias formas possíveis de obter o mesmo resultado, o sujeito passivo deveria seguir a via que assegurasse maior receita. Nem deu poderes ilimitados à Administração fiscal. Pelo contrário, balizou cuidadosamente esses poderes criando mesmo no artigo 63.º do CPPT um procedimento especial para aplicação desta norma.

O legislador cumpriu, por isso, os deveres que lhe cabiam ao introduzir uma inovação legislativa que vinha contrariar fortemente os princípios da tipicidade fechada e da interpretação estrita da lei fiscal.

No entanto, a Administração fiscal pareceu entender esta norma, que poucas vezes tem tentado aplicar, como uma espécie de mensagem subliminar para, utilizando a despropósito e sem qualquer apoio legal outras normas, pôr em causa qualquer comportamento do sujeito passivo que suspeite impedir a maximização das receitas. Ou seja, a Administração parece concordar com aquela posição da doutrina tradicional (ainda não de todo desaparecida) que sustentava que o Fisco passaria a agir sem qualquer limite legal depois de publicada uma norma contendo a cláusula geral anti-abuso, a qual iria fazer desaparecer os velhos princípios limitadores. De facto, assim tem sucedido ainda, que sem recurso a esta norma.

Ora nada disto é legalmente possível: a consagração da cláusula geral anti-abuso implica, isso sim, que a partir da sua introdução esta claramente delimitado aquilo que o sujeito passivo pode e não fazer. As

<sup>(17)</sup> Artigo 32.º-A do CPT.

habilidades fiscais, a destreza fiscal deixam se ser possíveis (as operações artificiosas e fraudulentas que têm com fim principal ou exclusivo a obtenção de uma poupança fiscal mediante a fraude à lei) e o sujeito passivo passa a ter o seu comportamento julgado de acordo com este critério. Convém nunca esquecer que as melhorias que apontamos na redação da norma foram precisamente no sentido de renunciar a uma visão de fraude à lei em matéria fiscal, analisada apenas pelos efeitos (negócios com o “único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos”), passando a ser determinante que os tais negócios sejam praticados “com abuso de formas jurídicas”. Ou seja, a evolução da lei é clara no sentido de proporcionar fundamento legal para o planejamento fiscal, desde que seja praticado sem o abuso de formas jurídicas, sem negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos mas limitando-se a escolher a via que se encontra aberta e que lhe permite realizar economias fiscais.

No entanto, talvez pelas circunstâncias em que a cláusula geral anti-abuso foi introduzida na LGT e pelas próprias circunstâncias da publicação desta, isto não foi bem entendido pela Administração fiscal. Podemos mesmo ver que a forma como acabou por ser redigida a LGT comprova a manutenção de impulsos contraditórios e indicia uma má solução para algumas questões essenciais.

#### 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

A LGT deveria constituir uma síntese legislativa que consagrasse alguns dos princípios estruturantes do ordenamento jurídico tributário. Um dos vectores principais da influência da doutrina na aplicação e interpretação da lei passa pelas soluções consagradas pelo legislador quando estas reflectem, nas questões de natureza metodológica, os consensos obtidos pela doutrina.

Na reforma de 1989, o Código do IRC pôde consagrar uma solução adequada para a determinação do lucro tributável das empresas — conta

de resultados mais variações patrimoniais — porque era esse o consenso obtido pela doutrina<sup>(18)</sup>.

Já, pelo contrário, o Código do IRS surgiu com um conceito analítico de rendimento — a tributação com base cedular<sup>(19)</sup> — porque a doutrina dominante se mantinha apegada ao conceito da tipicidade fechada<sup>(20)</sup>.

Deste ponto de vista — a norma fiscal como um produto das concepções dogmáticas dominantes em relação ao ordenamento jurídico tributário — é significativo que tenha sido incluído na Lei Geral Tributária um artigo sobre interpretação das leis fiscais e é ainda mais significativo o conteúdo que lhe foi dado.

Se, por um lado, as normas jurídicas sobre a interpretação de outras normas são uma consequência da velha concepção positivista sobre a possibilidade de evitar a criação do Direito pelo juiz e nessa perspectiva consituem uma forma da luta do legislador contra o poder judicial<sup>(21)</sup>, por outro lado a publicação de normas sobre a interpretação da lei fiscal parece dar por assente que o Direito Fiscal constitui um enclave jurídico onde não valem os princípios gerais de Direito<sup>(22)</sup>.

Uma situação peculiar que exigia que o legislador viesse fixar autoritariamente os métodos que devem ser usados na interpretação desta lei.

(18) Criando um sistema que no essencial resistiu aos impulsos contraditórios do legislador. Sobre a sua fundamentação doutrinal, v. M. H. FREITAS PEREIRA, “A Base Tributável do IRC”, in *CTF* (1990), 360.

(19) Acerca da sobrevivência do sistema cedular ver K. HOLMES, *The Concept of Income — A Multidisciplinary analysis* (Amesterdão: 2000), 28 ss. Sobre a cedularidade do IRS v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Coimbra: 2007), 298 ss.

(20) J. L. SALDANHA SANCHES, “O conceito de rendimento no IRS”, in *Fiscalidade*, 7-8, 34-61 (2001) (disponível em <http://www.saldanhaasanches.pt>).

(21) Um vez que a interpretação jurisdicional constitui o paradigma da interpretação jurídica. Sobre esta matéria A. CASTANHEIRA NEVES, *O Actual Problema Metodológico da Interpretação Judicial* (Coimbra: 2003), 29-39. Claro que estas normas também não asseguram a vinculação do juiz uma vez que, como as demais normas, elas carecem de interpretação judicial. W. HASSEMER, “Rechtssystem und Kodifikation” in KAUFMANN/HASSEMER, *Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtstheorie der Gegenwart* (Heidelberg: 1994), 262.

(22) Ou um *favorite jurídico* na pitoresca expressão do Advogado-Geral MIGUEL MADURO nas suas conclusões do Caso C-255/02 (*Halifax*), apresentadas a 7.4.2005 e seguidas, no essencial, pela decisão do Tribunal.



Contudo a interpretação da lei fiscal como questão dogmaticamente autónoma, que antigamente constituía uma parte introdutória de qualquer manual, perdeu importância: a interpretação da lei fiscal faz parte da teoria geral da interpretação da norma jurídica. Como aliás se reconhece no n.º 1 do artigo 11.º em que se prevê a aplicação das "regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis" o que, em rigor, tornaria inteiramente desnecessário este mesmo artigo.

No entanto, o artigo não apenas existe, como se baseia em pressupostos inverídicos como, por exemplo, quando proíbe a integração analógica por esta proibição ser uma questão incontroversa na doutrina (23).

No entanto o que realmente interessava vinha a seguir — a proibição da analogia dada a dificuldade em delimitar com precisão a integração analógica tem pouco interesse prático (24). Era saber se a lei deveria ou não consagrar o direito ao planeamento fiscal irrestrito como era ponto assente para a doutrina tradicional. Na verdade, acabou por não o consagrar mas apenas por ter incluído duas posições antagónicas em relação ao planeamento fiscal.

A primeira concepção que podemos considerar como a tentativa de salvar o direito à habilitação fiscal, está contida no n.º 2 deste artigo:

"Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei".

A intenção normativa é clara — se eventualmente por um erro de técnica na previsão normativa, o legislador recorrer a um conceito que

(23) Afirma-se no comentário a esta lei, DIOGO LEITE DE CAMPOS *et alii*, *Lei Geral Tributária — comentada e anotada* (Lisboa: 2000), 57: "O número 4 vem pre-cisar uma norma que parece pacífica em Direito português". Bastaria ler lido J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: 1998), 385 para verificar que isto não é verdade.

(24) A questão principal reside em saber se o preenchimento de uma hipotética lacuna da lei prejudica o princípio da sua determinabilidade, VOGEL / WALDOFF, *Grundgesetze* (Vorbermerkungen zu Art. 104a bis 115 GG) (Heidelberg: 1999), 315.

corresponda, por exemplo, a um negócio jurídico típico contido no Código Civil, o sujeito passivo pode escapar à incidência do imposto recorrendo a um outro tipo negocial com efeitos equivalentes, de modo a evitar a incidência do imposto.

A justificação para utilização do uso deste princípio justificar-se-ia pela verificação nos últimos anos de "uma forte reviravolta na doutrina" (25).

O alcance prático desta tentativa (fornecer um suporte legal para a utilização de negócios jurídicos em fraude à lei) mesmo sem a existência da cláusula geral anti-abuso, não seria grande porque já nos últimos anos 60, o legislador se precavaia mesmo em impostos tão tradicionais como a sisa, fugindo à utilização de conceitos como "contrato de compra e venda" e utilizando conceitos mais amplos como "transmissões de propriedade de bens imobiliários a título oneroso". Resultava da aplicação prática da lei fiscal que utilizava os conceitos fechados do Direito Civil na previsão normativa tornava mais fácil o recurso a formas negociais, que em princípio, iriam anular ou reduzir o imposto a pagar (26).

O legislador fiscal está por isso suficientemente precavido para que estas reviravoltas singulares da doutrina o não conduzam à publicação de leis fiscais cuja única função parece ser a de tornar mais fácil a evitação fiscal de certas categorias de contribuintes.

Mais: *legislador fiscal* é uma expressão equívoca. Nas normas de produção corrente, como as que figuram ano após ano no Orçamento, o legislador fiscal é a Administração fiscal. Em normas estru-

(25) D. LEITE DE CAMPOS, "Interpretação das Normas Fiscais", in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário* (Lisboa: 1999), 27. Não se diz aí qual a doutrina que deu a reviravolta. Para o estado da questão na doutrina de hoje e sobre as tendências que podem considerar-se dominantes, v. ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal — Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação* (Coimbra: 2007), 263-264, em especial a nota 726.

(26) A questão pode não ser muito clara uma vez que a prevalência do Direito Civil tinha como base a suposta univocidade dos seus termos mas como recorda LARENZ "conceitos físicos e matemáticos e fórmulas químicas poderão ser unívocos; as palavras em linguagem corrente, e formada em parte pelo legislador para os seus fins em regra, não o são". K. LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito* (Lisboa: 1978), 356.



turantes, como deveria ser a Lei Geral tributária, em que a doutrina tem um papel essencial, o legislador é normalmente uma comissão composta por elementos da DGCI, académicos e especialistas em Direito Fiscal que procura garantir uma posição mais equilibrada para evitar as distorções que uma perspectiva exclusivamente fazendária cria na lei fiscal.

Ponto é que a dita doutrina não corresponda a uma mera defesa de interesses privados que não merecem tutela jurídica, ou seja, que os não membros da Administração fiscal (sempre ou quase sempre com uma prática privada que é inteiramente legítima) assumam uma posição de imparcialidade e distância em relação a interesses. Ou seja, que actuem — para usar a expressão de RAWLS — *sob o véu da ignorância*. Se isso não acontece, os representantes da Administração fiscal, sobre quem recai a pesada tarefa de aplicar a lei fiscal, vão reagir a uma doutrina onde podem facilmente encontrar uma mera defesa de privilégios fiscais de certas categorias de contribuintes com posições de um inaceitável radicalismo.

Como prova desta afirmação basta atentar no n.º 3 do artigo 11.º onde se afirma que “*persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*”.

Na verdade, ao contrário do que se afirma numa Lei Geral anotada (27) estas dúvidas vão presentes em quase todas as situações de litígio. Atender à substância económica dos factos tributários, sem mais, pode ser uma forma de aplicação da lei fiscal em que a Administração contesta qualquer opção do contribuinte que não conduza a um máximo de receita fiscal em oposição ao princípio da determinabilidade da lei fiscal, dada a natureza inesperada e imprevisível da interpretação administrativa. Na formulação continental da lei fiscal (em oposição à metodologia anglo-americana onde a tutela dos direitos do sujeito passivo é feita de outras formas) a prevalência da substância sobre a forma significa

(27) Em Diogo Leite de Campos *et alii*, *Lei Geral Tributária — comentada e anotada* (Lisboa: 2000), 56, afirma-se que “*esta dúvida será extremamente rara*”. Numa afirmação que parece seguir na via da velha falácia *in claris non fit interpretatio* e pressupor que geralmente a lei fiscal é clara.

que os negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos, em que se procura contornar a lei fiscal, podem ser objecto de escrutínio administrativo e ver os seus efeitos fiscais desconsiderados. Nesse sentido, e apesar nas nesse sentido, a prevalência da substância sobre a forma equivale à perspectiva económica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) ou interpretação teleológica na aplicação da lei fiscal.

Sem estas reservas e cautelas podemos encontrar nesta fórmula a raiz para a actual proibição de planeamento fiscal, que tem sido a posição quase oficial da Administração. Uma reacção tão compreensível quanto inaceitável perante uma doutrina que resolve a clássica antinomia segurança/justiça abandonando inteiramente a ideia de justiça (28).

#### 4.2. O acréscimo da cláusula geral anti-abuso à Lei Geral Tributária

O problema de inserção sistemática da prevalência da substância sobre a forma no artigo 11.º ao lado de cânones diametralmente opostos não conduziu à melhor solução, que seria a reformulação do conjunto da Lei com a remoção de duas formas igualmente erróneas de aplicação da lei fiscal. Levou, ao contrário, à justaposição de outra norma: o artigo 38.º, n.º 2, que contém a cláusula geral anti-abuso não fazia parte da redacção inicial da LGT.

Nesta só encontrávamos a enigmática disposição que hoje constitui o n.º 1 do artigo 38.º e que estabelece que:

“*A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.*”

É uma norma de difícil compreensão. Aquilo que caracteriza um acto ineficaz é precisamente a sua incapacidade para produzir efeito-

(28) Sem mesma obter a segurança pelas consequências imprevisíveis que pode ter e tem a interpretação dita literal da lei fiscal. Sobre isto v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal — Substância e Forma no Direito Fiscal Português*, *Comunitário e Internacional* (Lisboa: 2006), 50 ss.

tos. Ora, na previsão desta norma é precisamente dos efeitos que se trata. Dos "efeitos econômicos" diz o texto da norma: teríamos um negócio jurídico ineficaz mas que produziria, apesar de tudo, efeitos econômicos.

Aqui é preciso recordar que os efeitos de um contrato são sempre, *ex definito*, jurídicos: quando se diz efeitos econômicos estamos a usar uma forma abreviada para designar efeitos jurídicos com um conteúdo económico os tais efeitos que não terão lugar se o contrato for ineficaz.

Consultando as anotações feitas a este artigo verificamos que ele se integra numa "certa vertente do chamado *realismo do Direito fiscal*"<sup>(29)</sup>. Se seguirmos esta explicação de anotadores próximos do processo de feitura da lei, então a norma consagraria princípios como o da tributação de sociedades irregulares — antes de facto sem personalidade jurídica. Mas aqui temos um problema de invalidade e não de ineficácia e aquilo que a lei procura é distinguir entre validade e eficácia de modo a evitar que a irregularidade do contrato constitua uma vantagem fiscal para o contraente.

De acordo com outro co-autor material da norma<sup>(30)</sup>, ela procura reproduzir o § 41.1 da *Abgabenhordnung*. No entanto, nesta norma da lei geral alemã, que antecede o § 42, onde se trata do abuso, tem como escopo a simulação (de que a LGT trata no artigo 39.º com a preocupação de defender os negócios simulados de qualquer correção administrativa se tiverem sido celebrados por escritura pública), visa também expressamente a ineficácia superveniente dos contratos e, por isso, não parece que a tentativa de recepção tenha funcionado. Podemos, contudo e segundo esta mesma anotação, saber que apesar da deficiente redacção esta norma procura salvar a possibilidade de tributação mesmo que se verifique a "destruição retroactiva dos efeitos desse acto"<sup>(31)</sup>. A ineficácia de que fala a lei seria superveniente e não originária.

(29) DIOGO LEITE DE CAMPOS *et alii*, *Lei Geral Tributária — comentada e anotada* (Lisboa: 2000), 138.  
 (30) A. LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária — Anotada* (Lisboa: 2000), 38.  
 (31) A. LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária — Anotada* (Lisboa: 2000), 184.

Ou seja, na primeira redacção da LGT tínhamos no artigo 11.º uma permissão genérica para realização de operações de planeamento fiscal abusivo e uma tentativa de proibição em geral, sem qualquer distinção, do planeamento fiscal.

Depois, no capítulo da relação jurídico tributária, tínhamos no artigo 38.º uma tentativa (frustrada) de impedimento de anulação de contratos como forma de evitar a sua tributação e uma outra norma (o artigo 39.º) destinada a salvar a eficácia fiscal de negócios simulados quando feitos mediante documento autêntico.

Na segunda versão da LGT temos a junção ao muito pouco útil artigo 38.º da LGT de um n.º 2 que contém a cláusula geral anti-abuso, mantendo a tendência evidenciada no artigo 11.º para a produção de uma Lei que, em vez de constituir a corporização de posições doutrinárias autorizadas e por isso consensuais, seja, pelo contrário, o repositório de duas posições dissonantes. Uma que exprime uma mal distarçada tentativa de conceder um couto fiscal a práticas abusivas e outra que exprime uma posição de mera preocupação administrativa com a possibilidade da cobrança.

Numa matéria tão delicada como a limitação de direitos fundamentais dos sujeitos passivos, este aglomerado de textos normativos constitui, por si próprio, uma fonte de insegurança. A sua justaposição sem qualquer esforço de articulação, *idem*. A ausência de uma consenso em relação a matérias como a forma de interpretar a lei fiscal que ela exprime de forma tão berrante, também.

## 5. A JURISPRUDÊNCIA FISCAL DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Em matéria de direitos fundamentais a jurisprudência constitucional tem um papel decisivo. O alcance pleno e o conteúdo dos direitos fundamentais vão ser construídos, decisão a decisão, pelo Tribunal Constitucional que os vai concretizar, definindo os seus limites. O Tribunal vai ser chamado a pronunciar-se pelo contribuinte e as suas tomadas de posição vão ser fortemente influenciadas pela natureza das questões que lhe são colocadas, o que pode explicar as

omissões do Tribunal Constitucional sobre a tutela dos direitos dos contribuintes.

### 5.1. O Tribunal Constitucional perante o princípio da tipicidade fechada

A tentativa de obter a prevalência do sentido dos conceitos no ramo do Direito de que são provenientes tem uma articulação muito estreita com o princípio da tipicidade fechada. A norma fiscal iria conter todos os elementos da decisão administrativa, a interpretação seria desnecessária e a previsibilidade da norma total.

No entanto, uma das consequências do princípio da tipicidade fechada (no caso de se tentar uma efectiva aplicação deste princípio) seria uma espécie de inconstitucionalidade global que pesaria sobre o ordenamento jurídico tributário português e tornaria forçosa a revisão global das previsões normativas<sup>(32)</sup>.

O Tribunal Constitucional foi chamado a tomar posição sobre este problema por causa de uma norma foi uma norma do já revogado Código de Imposto de Capitais que, desde 1982, continha uma regra destinada a tributar «*quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais não compreendidos na Secção A*»<sup>(33)</sup>. Uma forma de previsão normativa que violava frontalmente o princípio da tipicidade fechada.

No entanto, aquilo que esta norma introduzia entre nós era um conceito de rendimento que, ainda que surgido em plena tributação cedular com a sua tentativa de enumeração de todas as formas possíveis de rendimento, já integrava uma outra concepção de rendimento que se preocupava apenas com o retorno financeiro de um investimento, com um carácter periódico (como forma de distinção da mais-valias). A principal diferença em relação à concepção anterior é que nesta nova confi-

(32) Sobre esta jurisprudência v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal — Subsistência e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional* (Lisboa: 2006), 245 ss.; ANA PAULA DOURADO, "O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa", in *CTF*, 379 (1995), 143 ss.

(33) *ActC* n.º 756/95 (Rel.: SOUSA BRITO), de 20.12.1995.

guração não se atendia à forma jurídica que tinha tomado o retorno do investimento possível. Uma norma que reflectia, já em 1982, a extrema mutabilidade dos contratos que dão origem ou podem dar origem a rendimentos de capital<sup>(34)</sup>.

No caso dos impostos sobre o rendimento do trabalho em que o tipo — rendimento do trabalho dependente ou rendimento do trabalho independente — tem uma certa força unificadora para realidades multiformes, o legislador pôde, ainda que à custa de um aumento de complexidade do texto normativo, criar uma previsão com suficiente abrangência<sup>(35)</sup>. No caso dos rendimentos de capital isto não é possível. A plasticidade dos contratos impede a criação de um tipo com força unificadora excepto na sua função de delimitação entre mais-valias e rendimento de capital.

Esta impossibilidade da definição precisa do termo deixava o Tribunal Constitucional perante um dilema: ou abandonava o princípio da tipicidade fechada tantas vezes proclamado pela doutrina e pela jurisprudência, ou inviabilizava, pelas consequências práticas da sua decisão, a tributação dos rendimentos de capital dada a plasticidade inerente a este tipo de contratos.

No entanto, o fim da tipicidade com o reconhecimento de mais-valias poderes administrativos quanto à aplicação da lei fiscal abria novos problemas que não foram devidamente considerados. O Tribunal Constitucional, com esta e com outras decisões no mesmo sentido mostrava que este princípio não tem acolhimento constitucional.

Se a tipicidade fechada criava um direito irrestrito ao planeamento fiscal, como vimos, o seu fim não deveria ser entendido como a proibição do mesmo planeamento. No entanto, ao contrário do que fez o TJCE, o Tribunal Constitucional não se sentiu obrigado a tomar qualquer posição nesse sentido. Pode compreender-se a sua posição: entre

(34) Sobre alguns aspectos deste problema perpétuo MONIKA JACHMANN, "Kapitalerträge aus Finanzinnovationen", in W. SCHÖN (org.), *Einkommen aus Kapital* (Colónia: 2007), 153 ss.

(35) Compare-se a dimensão do artigo 2.º do Código do IRS na sua versão original com a versão actual e veja-se o que texto perdeu em concisão e artimação conceptual.



nós a questão mais urgente, do ponto de vista da definição dos princípios constitucionais de tributação era afastar a inaceitável doutrina da tipicidade fechada que constituía a renúncia a qualquer justiça na aplicação da lei fiscal.

No entanto, a segurança jurídica do planeamento fiscal é uma parte integrante do princípio constitucional da segurança jurídica. O Tribunal Constitucional, nesta e noutras decisões, seguindo a mesma linha, tomou uma posição clara sobre o irrealismo metodológico e a inaceitabilidade constitucional das posições doutrinais à sombra das quais se procurava abrigar o planeamento fiscal abusivo. A sua jurisprudência reflecte o facto indesejável que o projecto constitucional de uma tributação justa era incompatível com a doutrina ainda dominante. A preocupação com a segurança jurídica — um objectivo central do ordenamento jurídico hipotrofiado pelo ultra-garantismo da tipicidade fechada — acabou por passar para segundo plano <sup>(36)</sup>.

## 5.2. Planeamento fiscal e segurança jurídica: as omissões da jurisprudência constitucional e as suas razões

Uma das principais razões que infirmam as teses ultra-garantistas com a sua exigência de normas que tudo prevejam é o comportamento de ajustamento permanente do sujeito passivo. Este sabe que a lei fiscal pode não ser neutra e, se souber explorar todas as possibilidades que lhe podem surgir, pode obter uma redução da carga tributária. Quando a situação não é inteiramente massificada e apresenta algumas peculiaridades, vamos ter esse comportamento de ajustamento permanente às previsões normativas — o conteúdo das leis novas, das leis antigas susceptíveis de uma nova interpretação, das circulares que contém a interpretação das normas feita pela Administração — de modo a tentar conseguir uma redução legal da carga tributária.

<sup>(36)</sup> Como afirma Klaus Vogel, tal como a consagração constitucional dos direitos fundamentais é uma resposta à experiência histórica da sua violação, a jurisprudência dos tribunais constitucionais é uma resposta aos desafios concretos que lhe são feitos. Klaus Vogel, "der Verlust des Rechtsgedanke im Steuerrecht als Herausforderung an des Verfassungsrecht", in FRIAU, *Steuerrecht und Verfassungsrecht* (Colónia: 1989).

Este permanente esforço de adaptação do sujeito passivo, se pudesse ter lugar sem que estivesse presente um texto normativo cuja abertura lhe atribua capacidade para atingir a maior parte das situações concebíveis, iria criar uma espécie de fraude à lei permanente; a menos que contássemos com "un legislador omnipotente capaz de levar a disciplina dos elementos fundamentais dos impostos até aos mais ínfimos pormenores" <sup>(37)</sup>.

No entanto, esse comportamento adaptativo do sujeito passivo constitui um seu direito: a submissão resignada do contribuinte seria um sinal certo de uma sociedade estagnada.

Por isso, ao mesmo tempo que esse comportamento nos obriga a rejeitar a doutrina tradicional com a sua tipicidade fechada e interpretação estrita, também nos obriga a procurar formas de salvaguardar a segurança jurídica do sujeito passivo que age sem incorrer em fraude à lei. A obtenção de segurança jurídica como um resultado da aplicação da lei fiscal não pode pressupor um sujeito passivo imóvel e resignado cuja principal preocupação é cumprir escrupulosamente todas as suas obrigações fiscais sem se preocupar com o *quantum* final.

Por isso o que está em causa é a segurança jurídica do próprio planeamento fiscal do sujeito passivo quando este se mantém dentro dos limites que a ordem jurídica lhe impõe.

Entre nós esta questão tem sido tratada de uma forma excessivamente formal como se vê pela proibição expressa da retroactividade fiscal presente na Constituição da República Portuguesa desde a revisão. A lei fiscal retroactiva é uma das fontes de insegurança jurídica pelo potencial lesão de expectativas que pode provocar. Mas como tem sublinhado o TJCE as leis fiscais retroactivas não são *prima facie* inaceitáveis <sup>(38)</sup>. A proibição expressa da retroactividade, tal como a defen-

<sup>(37)</sup> J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: 1998), 375.

<sup>(38)</sup> "Os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica não se opõem a que um Estado-Membro, a título excepcional, e a fim de evitar que sejam utilizadas em grande escala, durante o processo legislativo, montagens financeiras destinadas a minimizar a carga do IVA contra as quais uma lei de alteração visa precisamente lutar, atribua a esta lei efeito retroactivo" — C-376/02 (Caso *Stichting Goed Wonen*), n.º 45.



dia a nossa doutrina tradicional e que acabou por ser incorporada no texto constitucional, serviu apenas para transformar uma questão material — quando é que a lei fiscal, por ser retroactiva, constitui uma negação da tutela da confiança e uma lesão grave da segurança jurídica — numa mera questão formal: terá ou não a lei efeitos retroactivos?

Ora a tutela jurídica do direito ao planeamento fiscal legítimo só pode ser obtida mediante critérios materiais: implicam um julgamento sobre a situação jurídica do sujeito passivo como a questão de saber se estamos perante uma situação jurídica que se possa considerar como claramente definida por uma lei e não perante uma situação dubia ou confusa<sup>(39)</sup>.

Implicam igualmente um juízo sobre a questão de saber se não estamos perante uma operação artificial ou fraudulenta ou se pelo contrário estamos perante uma ausência ou redução de tributação que o legislador nunca procurou evitar.

É também necessário distinguir entre os casos em que a Administração assinalou previamente a sua disposição de agir de determinada forma — com apoio ou sem apoio na lei — e uma outra questão — aqueles em que a sua reacção tem apenas como base uma decisão puramente casuística e por isso inesperada. As circulares e orientações administrativas genéricas são por isso uma base para o planeamento da actividade do administrador<sup>(40)</sup>.

Por isso, qualquer comportamento que tenha como base estes pronunciamentos administrativos tem uma mais intensa tutela jurídica sob pena de lesão grave da tutela da confiança aqui corporizada numa actuação conforme a uma posição oficial da Administração<sup>(41)</sup>.

<sup>(39)</sup> PAUL KIRCHHOFF, "Rückwirkung von Steuergesetz", in *StW*, 3 (2000), 228. JOHANNA HEY, "Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz", in PEZZER (org.), *Vertrauensschutz im Steuerrecht* (Colónia: 2004), 100.

<sup>(40)</sup> M. REBELO DE SOUSA/A. SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral* (Lisboa: 2006), 68. As circulares são uma base de planeamento geral-abstracta. JOHANNA HEY, *Steuerverwaltungssicherheit als Rechtsproblem* (Colónia: 2002), 23.

<sup>(41)</sup> No caso *Elmeka*, Casos C-181/04 a C-183/04 (*Elmeka*), de 14.9.2006, o TJCE decidiu que vigoraria o princípio da protecção da confiança legítima do beneficiário do acto favorável, se os actos das autoridades administrativas criaram, no espírito de um operador económico prudente e avisado, uma confiança razoável. Temos aqui o problema

No entanto, antes da decisão num caso concreto temos a questão da tomada de posição sobre o princípio. Implicará a ou não a tutela da confiança como valor constitucional o princípio geral da admissibilidade do planeamento fiscal do contribuinte?

O Tribunal Constitucional Alemão tem vindo a afirmar (desde 1959) o direito do sujeito passivo a utilizar as circunstâncias com que se depara (ausência de neutralidade da lei fiscal) para reduzir os impostos que deve pagar<sup>(42)</sup>. Entre nós não encontramos qualquer tomada de posição inequívoca neste sentido porque o que tem dominado a jurisprudência do Tribunal Constitucional é a normal reacção contra o irrealismo da doutrina.

No já citado Acórdão sobre a tributação de rendimento de capital, afirma-se no pedido de inconstitucionalidade da norma que em sede de interpretação de normas de incidência tributária "a segurança jurídica, valor subjacente ao princípio da legalidade, não consente outra interpretação que não a literal e restritiva"<sup>(43)</sup>. Perante tal posição, a tendência instalada no Tribunal Constitucional foi, muito como preensivelmente a negação deste direito ao planeamento fiscal abusivo e não a definição dos limites para o planeamento fiscal como poderia suceder perante posições menos arcaicas da doutrina.

Com um condicionalismo semelhante, foram proferidas as principais decisões do Tribunal sobre a tutela da confiança no Direito Fiscal (não considerando as posições tomadas sobre os limites materiais da lei fiscal retroactiva tomadas antes da alteração constitucional): o Tribunal Constitucional foi chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se a diminuição das deduções sofridas pelas pensões de reforma violava ou não o princípio da protecção da confiança.

A origem deste litígio reside na situação comparativamente vantajosa que a reforma de 1989 concedeu às pensões dos reformados, tratado numa das "cédulas" ou "categorias" do IRS e às quais tinham sido con-

mais geral da promessa pública vinculando o Estado mesmo que seja discutível a legalidade da decisão. J. TABORDA DA GAMA, *Promessas Administrativas — Da Decisão de Autovinculação ao Acto Devido* (Coimbra: 2008), em especial, 153 ss.

<sup>(42)</sup> JOHANNA HEY, *Steuerverwaltungssicherheit als Rechtsproblem* (Köln: 2002), 14.

<sup>(43)</sup> ActC n.º 756/95 (Rel.: SOUSA BRITO), de 20.12.1995.

cedidas deduções fixas mais elevadas do que aquelas de gozava a categoria dos rendimentos do trabalho dependente, uma vantagem que, em período de aperto orgamental, foi sendo progressivamente retirada, com equiparação da categoria pensões de reforma à categoria rendimentos do trabalho dependente.

A tese da inconstitucionalidade da norma implicava, como o Tribunal fez notar <sup>(44)</sup>, um com um direito à imutabilidade das leis que iria retirar ao decisor público qualquer possibilidade de adaptação das prestações públicas à capacidade prestadora do Estado que não pode deixar de mudar — de forma positiva ou negativa — segundo a conjuntura económica.

Tal como sucedeu no caso acima citado, a resposta do Tribunal Constitucional — o princípio da tutela da confiança não impede esta mudança legislativa — está fortemente condicionado pela pergunta ou seja pela causa que ele vai ter de julgar e que conduz a delimitação apenas negativa do conceito. O princípio da tutela da confiança não implica uma expectativa com protecção constitucional a uma imutabilidade da lei e não defende o sujeito passivo de um imposto contra um seu aumento. Desde quando este seja razoável e não constitua em si mesmo um acto arbitrário contrário ao proporcionalidade ou que viole grosseiramente o princípio da capacidade contributiva.

Ou seja, mais uma vez vemos uma concepção excessiva e por isso insustentável sobre um possível direito do contribuinte a suscitar uma resposta unilateral do Tribunal Constitucional. A questão em si fica satisfatoriamente tratada e o Tribunal dá uma resposta que em si nada tem de criticável. Contudo, trata-se de uma resposta onde esta naturalmente omite a questão de saber quando é que o legislador — ou a Administração na interpretação que faz da norma — estão vinculados pelo princípio da tutela da confiança. Uma questão cujo tratamento pelo Tribunal Constitucional só seria possível se ele fosse colocado perante outro tipo de perguntas.

<sup>(44)</sup> Ver, por todos, o ActC n.º 173/2005 (Rel.: P. MOTA PINTO), de 31.3.2005. Como se sustenta em LARENZ-CANARIS, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*? (Berlin: 1995), 243-244, não é qualquer confiança que merece tutela mas apenas a que as circunstâncias legitimam.

### 5.3. A tutela da confiança como objectivo do ordenamento jurídico tributário: decisões segundo razões formais e segundo razões materiais

A concorrência fiscal no espaço europeu e a nível global não pode ser entendida numa perspectiva meramente quantitativa. Quando estamos perante organizações estatais no sentido comum do termo em que a produção de bens públicos é a contra-prestação em relação às receitas fiscais — e não perante territórios exíguas que podem funcionar como paraísos fiscais — alguns impostos têm que ser cobrados.

Por isso, a concorrência fiscal vai passar ou por oásis fiscais cons-tituídos por regimes especiais em países de elevada carga fiscal ou, o que é mais difícil mas mais frutuoso, pela tentativa de redução dos custos de cumprimento <sup>(45)</sup>, o que implica um sistema com suficiente segurança jurídica para que se obtenha a protecção do sujeito passivo em relação ao arbitrio fiscal.

Em primeiro lugar, protecção contra o tratamento desigual do que é igual <sup>(46)</sup>.

Depois, protecção contra o arbitrio administrativo, o que coloca maiores problemas pois só pode fazer-se pela anulação sistemática — mas por definição casuística — de decisões arbitrárias.

Decisões de onde um princípio pode ser extrairado e princípio que podem ser incorporados na ordem jurídica para mediante o mecanismo da vinculação do aplicador do Direito à lei. No entanto enquanto a lei é geral

<sup>(45)</sup> Sobre a questão dos custos de cumprimento crucial nos modernos sistemas fiscais v. CIPALIA LOPES, *Quanto Custa Pagar Imposto em Portugal* (C Coimbra: 2006). <sup>(46)</sup> O Tribunal Constitucional já se pronunciou em diversas ocasiões acerca da proibição do arbitrio legislativo. Veja-se o ActC n.º 200/01 (Rel.: P. MOTA PINTO), de 9.5.2001. Só é pena que o Tribunal Constitucional tenha que se debruçar também sobre questões tão simples como a negação do carácter de custo à fracção respeitante ao valor do terreno nos pagamentos das rendas de locação financeira. E que o Minis-tério Público qualificasse este princípio elementar do Direito do Balaço como uma “questão técnica” de natureza “economista”. ActC n.º 421/00 (Rel.: MESSIAS BENTO), 11.10.2000. Para uma análise mais completa desta questão v. ActC n.º 418/00 (Rel.: M. HELENA BRITO), 10.10.2000. Para a explicação das raízes contabilísticas da questão J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal — Subsistência e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional* (Lisboa: 2006), 121-126.

e abstrata a confiança do cidadão na lei vai ser uma consequência da aplicação desta a um caso concreto. Mais a confiança do cidadão na lei depende da aplicação desta ao seu caso<sup>(47)</sup> está incindivelmente ligada às múltiplas manifestações — todas elas concretas — da aplicação da lei. No entanto, na realização do Direito, a lei, enquanto texto normativo, é apenas um ponto de partida.

O princípio da tipicidade fechada, mesmo nas suas formulações mais conseguidas, pressupunha que a lei poderia fornecer “uma *formal e absoluta pré-determinação do jurídico*”<sup>(48)</sup>.

A sua necessidade remogão pela jurisprudência constitucional não foi acompanhada por uma definição dos novos limites criados pela introdução da cláusula geral anti-abuso. Pode por isso afirmar-se que a quebra de segurança jurídica que foi uma consequência da mudança de paradigma que se seguiram ao domínio doutrinal do “*droit às habilitades fiscais*” criou condições propícias para o aumento da desconfianga administrativa em relação ao investimento externo e às operações com o exterior.

Como uma quebra de segurança jurídica nesse sector da economia que é uma causa autónoma para a reduzida competitividade da economia portuguesa<sup>(49)</sup>.

A dificuldade encontrar um ponto de equilíbrio reside na difícil da tutela da confiança que se pode encontrar numa relação de conflito com o princípio da democracia que implica a mudança da lei (vide caso supra de modificação nas deduções do reformados) ou com o princípio da legalidade (vide caso *Elmeka* <sup>(50)</sup>) <sup>(51)</sup>: a obtenção da tutela da con-

(47) Sobre esta relação entre a lei geral e o caso concreto D. Birk, “Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz”, in *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, DSJG, 27 (2004).  
(48) CASTANHEIRA NEVES, “O Princípio da Legalidade Criminal”, in *Digesta I* (1995), 350. “A lei deveria oferecer-se numa pré-determinação normativa tão precisa que possibilitasse quer um seu conhecimento universalmente unívoco, que uma aplicação lógico-necessária”. *Ib.*, 371.  
(49) Numa outra perspectiva, MANUELA DURO TEIXEIRA, “A Competitividade das Empresas Portuguesas e a Relação com o Legislador e a Administração Fiscal”, *Fisco* 93/94 (1994), 27-39.  
(50) Casos C-181/04 a C-183/04 (*Elmeka*), de 14.9.2006.  
(51) Acerca das relações da tutela da confiança com o princípio da democracia e o princípio da legalidade, CRISTIAN WALDORF, “Vertrauensschutz im Steuerrechtverhältnis”, in *Vertrauensschutz im Steuerrecht* (Colônia: 2004), 134.

fianga exige a criação de um sistema equilibrado em que se obtenha a concordância prática entre a estabilidade quanto aos princípios fundamentais, previsibilidade e determinabilidade da lei fiscal e uma actividade legislativa e administrativa que concretize o programa constitucional de aplicação da lei fiscal.

## 6. CONSTITUIÇÃO NACIONAL, CONSTITUIÇÃO EURO-PEIA: O IMPERATIVO DA HARMONIZAÇÃO

O conceito de uma constituição fiscal comum na perspectiva formal — princípio da reserva de lei ou reserva de parlamento em formação desde a Magna Carta — e mesmo na perspectiva formal — tributação segundo a *ability to pay* ou segundo a capacidade contributiva<sup>(52)</sup>. No entanto, este conceito ganhou um conteúdo muito mais vasto com a ideia da constituição europeia: não como resultado de um novo tratado negociado e ratificado por todos os Estados—membros, mas antes como um resultado da definição de um corpo estruturado de princípios como resultado e como condição das decisões do TJCE<sup>(53)</sup>.

A função do Tribunal, como um órgão judicial que vai decidir a compatibilidade entre as normas nacionais e as liberdades comunitárias, em especial na fase da construção do mercado interno deu ao TJCE a natureza de um tribunal constitucional<sup>(54)</sup>.

Um tribunal constitucional pela natureza das suas decisões acerca de conteúdo das liberdades fundamentais. Um direito como a liberdade de estabelecimento — liberdade de tipo novo funcionalmente ligado a construção europeia — tem um conteúdo determinado, decisão a deci-

(52) O que é uma questão anterior à jurisprudência comunitária por exemplo na questão central da tributação do rendimento onde encontramos uma situação marcada pela convergência. MARC BOURGEOIS, “Constitutional Framework of the Different Types of Income”, in *The Concept of Tax* (Amsterdam: 2008), 79.  
(53) Para uma visão geral, M. POIRES MADURO, *We, The Court — The European Court of Justice and the European Economic Constitution* (Oxford: 1999).  
(54) “A constitutional review court”. SHEPHERD/BLANKENBURG, “Mobilizing the European Court of Justice”, in BURCA/WEILER (org.), *The European Court of Justice* (Oxford: 2001), 28 ss.



são, pelo TJCE. O princípio da não discriminação há muito formulado e em termos muito amplos pelo Acordo-Modelo da OCDE (o modelo dos acordos para evitar a dupla tributação) ganha um conteúdo inteiramente novo quando é aplicado e desenvolvido pelas decisões do TJCE em matéria fiscal.

As decisões do TJCE nesta zona têm o efeito irradiante que caracteriza as decisões constitucionais sobre os direitos fundamentais<sup>(55)</sup> e, por isso, um efeito muito profundo sobre as legislações fiscais dos diversos Estados-membros<sup>(56)</sup>.

A situação não é inteiramente nova nem diz respeito apenas a matérias fiscais. As constituições e os princípios constitucionais são cons-truções culturais que se influenciam reciprocamente e por isso pode hoje falar-se da vigência de uma constituição parcial ou de uma conjunto de constituições parciais no espaço comunitário<sup>(57)</sup>.

No entanto, as consequências ao nível da soberania fiscal dos Estados — esse reduto sagrado que só de forma muito perifunctoria foi limitada pelos tratados europeus — as consequências do alargamento das liberdades fundamentais foram profundas.

Na situação actual não é possível formular autonomamente uma política anti-evitação ou uma política contra a evasão fiscais. As normas nacionais, quando têm elementos de extraneidade, vão ser sujeitas ao escrutínio do Tribunal de Justiça<sup>(58)</sup>.

Os estados membros podem, por enquanto, determinar o volume global das suas receitas fiscais mas não a exacta forma pela qual elas

(55) Sobre este efeito irradiante, R. ALEX, *Theorie der Grundrechte* (Frankfurt: 1996), 476 ss.

(56) Para uma perspectiva geral desta situação, AXEL CORDEWENER, *Europäische Grundfreiheit* (2002). Para uma perspectiva crítica sobre as s consequências destas decisões para a tributação das empresas, JOHANNA HEY, "Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa", in *StW* 3 (2004), 193.

(57) PETER HÄBERLER, "Wechselwirkung zwischen deutschen und ausländische Verfassungen", in MERTEN/PAPIER, *Handbuch der Grundrecht* (Heidelberg: 2004), 315. Para uma síntese das diversas posições teóricas sobre este movimento de fusão e dispersão constitucionais no espaço europeu, J. FREITAS ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos* (Coimbra: 2008), 503 ss.

(58) SUZANNE UHL, *Die Transformation nationaler Steuersysteme in der Europäischen Union* (Frankfurt: 2008), 86.

podem ser cobradas — a menos que concordem numa solução legislativa a nível europeu<sup>(59)</sup>.  
O TJCE criou assim um corpo de princípios que são aplicáveis a todas as situações fiscais para as quais tem competência, o que quer dizer que quando estamos perante uma situação que vai ser julgada pelo Tribunal de Justiça, conhecemos a sua posição em relação ao planeamento fiscal e — como consequência do caso *Halifax*<sup>(60)</sup> — da sua posição inequívoca quanto:

1. Ao princípio geral da defesa do sistema em relação a comportamentos em fraude à lei mesmo sem que haja uma lei previa sobre o abuso de direito em matéria fiscal<sup>(61)</sup>;
2. Ao reconhecimento inequívoco do direito ao planeamento fiscal legítimo.

Recordemos a este respeito o que se pode encontrar no n.º 68 e no n.º 73 do referido Acórdão *Halifax*.

"Há que recordar que, segundo jurisprudência assente, os particulares não podem abusar ou fraudulentamente prevalecer-se das normas comunitárias (v., nomeadamente, acórdãos de 12 de Maio de 1998, *Kefalas e o.*, C-367/96, *Collect*, p. I-2843, n.º 20; de 23 de Março de 2000, *Diamantis*, C-373/97, *Collect*, p. I-1705, n.º 33; e de 3 de Março de 2005, *Finl H*, C-32/03, *Collect*, p. I-1599, n.º 32)."

"Além disso, resulta da jurisprudência que a opção, para um empresário, entre operações isentas e operações tributáveis pode basear-se num conjunto de elementos, designadamente em considerações de natureza fiscal relativas ao regime objectivo do IVA (v.,

(59) F. VANISTENDEL, "The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States", in *EC Tax Review*, 3 (2003), 143.

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

(61) Sobre esta matéria, J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal — Subsistência e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional* (Lisboa: 2006), 259 ss.