

# FISCO

Director: J. L. SALDANHA SANCHES ■ Coordenação: J. MAGALHÃES CORREIA, RUI BARREIRA, CARLOS BERNARDES (COOPERS & LYBRAND), CARLOS LOUREIRO (ARTHUR ANDERSEN)

Redacção: Carlos Pamplona Corte-Real (Prof. FDL/CEF), J. Xavier de Basto (Prof. FLE), Ana Paula Dourado (FDL), António Lobo Xavier (FDC), Arlindo Correia (DGCI), Carlos Lobo (FDL), Clotilde Celorico Palma (IGF), Fernando Castro Silva (BL & C), Francisco Sousa Câmara (Morais Leitão, Galvão Teles e Associados), Joaquim Silvério Mateus (DGCI), J. Costa Santos (ISF/G/CEF), Luis Oliveira (Coopers & Lybrand), Leonel Corvelo de Freitas (DGCI), Manuel António Pita (FDL/ISCTE), Manuel Faustino (DGCI), Margarida Mesquita Palha (UCP/CEF), M. Eduarda Azevedo (FDL/CTF), Maria Odete Oliveira (DGCI), Maria dos Prazeres Louisa (CEF), Mário Alexandre (CEF), Miguel Teixeira de Abreu (Abreu, Caudigos & Associados), Ricardo Sá Fernandes (FDL, advogado), Rogério Pereira Rodrigues (ISCTE/MVM), Rui Duarte Moraes (UCP), Rui Pinto Duarte (advogado), Sérgio Vasques (FDL), Severino Duarte (DGCI), Vasco Valdez Mattias (IGF/ISCAI)

TRADIÇÃO: Teresa Curvelo ■ PROPRIEDADE: LEX ■ SEDE: Av. de Berna, n.º 31, r/c, Esq., 1050 Lisboa, Telef. 793 15 85 / 793 18 56, Fax 796 07 47 ■ LIVRARIA: Avenida Poeta Mistral, 21, 21-A, 1050 Lisboa, Telef. 795 04 08, Fax 796 07 47

Assinatura por 12 números. Esc.: 15 800\$00, Macau e Estrangeiro Esc.: 27 500\$00 ■ Pedidos de assinaturas a: LEX, Av. de Berna, n.º 31, r/c, Esq., 1050 Lisboa ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores. ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTO: Tipografia Lousanense, Lda. ■ Depósito legal n.º 56517/92

## SUMÁRIO

<b>Nota de Abertura</b> A Política Tributária em 1995	<b>2</b>
<b>Doutrina</b> <b>MARIA EDUARDA AZEVEDO</b> A Fiscalidade e a Competitividade Empresarial no Quadro do Mercado Único Europeu	<b>3</b>
<b>Doutrina</b> <b>JOÃO FERNANDES</b> As Recentes Medidas Anti-Abuso do Código do IRC	<b>9</b>
<b>Doutrina</b> <b>JOSÉ CARLOS GOMES SANTOS</b> Reflexões sobre o Regime Fiscal das Cooperativas	<b>15</b>
<b>Doutrina</b> <b>ANTÓNIO JOSÉ A. MARCOS</b> As Taxas Municipais e o Princípio da Legalidade Fiscal	<b>21</b>
<b>Doutrina</b> <b>JOAQUIM PEDRO F. C. COSTA</b> A Evasão e Fraude Fiscais Face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal	<b>41</b>
<b>Doutrina</b> <b>DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO</b> La Naturaleza de la Actividad Proba- toria Desarrollada en los Procedi- mientos Tributarios	<b>57</b>
<b>Jurisprudência</b> <b>CLOTILDE CELORICO PALMA</b> Tributação de Automóveis Usados	<b>75</b>
<b>Jurisprudência</b> <b>J. L. SALDANHA SANCHES</b> Amnistia, Perdão e Impugnação	<b>91</b>
<b>Jurisprudência</b> <b>J. L. SALDANHA SANCHES</b> A Interpretação da Lei Fiscal e o Abuso de Direito	<b>99</b>
<b>Orientações Administrativas</b> Contratos de Futuros Directriz Contabilística	<b>113</b>

## A INTERPRETAÇÃO DA LEI FISCAL E O ABUSO DE DIREITO

ACÓRDÃO DE 21 DE JUNHO DE 1995

PROCESSO Nº 14.275

**ASSUNTO:** Assunto: Sisa. Isenção. Emparcelamento. Caducidade. Analogia.

**SUMÁRIO:** É judicialmente impugnável a liquidação do imposto, mesmo que este tenha sido pago como condição do aproveitamento de “benefícios” concedidos pela lei de amnistia.

I - A base XXX. nº 1. al. b) da Lei nº 2116, de 14 de Agosto de 1962. prevê uma isenção automática da sisa nas transmissões de terrenos confinantes com prédio do adquirente, se da reunião resultar uma parcela de terreno apta para cultura que não exceda o dobro da unidade fixada para a região.

II - Todavia, nem essa lei, nem o C.I.M.S.I.S.D. prevêem a caducidade dessa isenção no caso do adquirente dar à parcela um destino diferente, como a construção de edifício fabril, posteriormente à aquisição, dado que tal solução não encontra aí qualquer expressão, mesmo utilizando-se a interpretação extensiva dos seus preceitos.

III - Tal lacuna corresponde a uma situação de evitação fiscal ou de evasão fiscal lícita.

IV - A referida “lacuna de regulamentação” não pode ser suprida pela aplicação analógica das disposições que, no C.I.M.S.I.S.D., regulam a caducidade da sisa nos casos em que ao prédio, foi dado destino diferente daquele que foi pressuposto da concessão da isenção (artºs 16º e 17º), por esta estar constitucionalmente proibida, em relação às normas definidoras dos elementos essenciais dos impostos, em face do princípio da legalidade tributária, nas suas diversas afirmações dos princípios de autotributação, da segurança jurídica e da protecção da confiança.

O RELATOR,

Benjamim Silva Rodrigues

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

**SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

**CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO GERAL**

RECURSO: 14.275

Recorrente: LIMATÉXTIL - Fábrica de Malhas, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: EXMº. CONSº. Dr. Benjamim Rodrigues

## PROCº Nº 14.275

Acordam, em conferência, nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I - LIMATÊXTIL - Fábrica de Malhas, Lda., contribuinte nº 501763988, com sede no lugar da Gandra, freguesia de Vila Seca, concelho de Barcelos, dizendo-se inconformada com a sentença, de 91.05.17, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira do acto de liquidação da sisa, do montante de 800.000\$00, praticado pela repartição de finanças do concelho de Barcelos, sob fundamento de que a isenção de que beneficiara na aquisição de um terreno confinante com prédio seu apto para cultura, ao abrigo do disposto na Base XXX, nº 1, al. b) da Lei nº 2116, de 14 de Agosto de 1962, se havia extinguido por caducidade, segundo os termos analogicamente aplicáveis dos artºs 16º e 17º do C.I.M.S.I.S.D., dela recorre directamente para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação.

II - Como fundamento da alteração do julgado, aduz as razões que, desenvolvidas nas alegações, se mostram condensadas nas seguintes proposições conclusivas:

- a) - A Lei Fiscal taxativamente fixa os casos em que havendo prévia isenção de sisa esta poderá ser cobrada, posteriormente.
- b) - A Lei nº 2116, de 14.08.69, ao isentar de sisa quem adquire um prédio confinante a um outro prédio já seu, não prevê sanção para quem dê um destino diferente ao emparcelamento nela previsto.
- c) - A lei 2116, de 14.08.69, interessa-lhe sim que no momento da aquisição, um prédio se destine a juntar a um outro pertencente ao adquirente e que esses terrenos sejam aptos para a cultura.
- d) - Em matéria tributária não é admissível a analogia.
- e) - A recorrente não deverá pois pagar imposto de sisa pela aquisição.

III - Não houve contra-alegações da Fazenda Pública.

IV - O Exmo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal, arrancando do pressuposto de que não existe preceito algum que determine a cessação do benefício da isenção da sisa pelo facto da construção de prédio urbano no prédio objecto de emparcelamento e de que não é admissível o recurso à analogia em matéria de isenções, pronunciou-se, no seu parecer, pelo provimento do recurso.

V - Com os vistos dos juizes adjuntos cumpre decidir.

## A - A Decisão Recorrida

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação, essencialmente, por haver considerado que a *ratio legis* da isenção da sisa na aquisição de terrenos confinantes com prédio do adquirente, e que se identificava com a pretensão legislativa de através do dimensionamento da propriedade rústica a tornar mais produtiva e rentável, impunha que se aplicasse analogicamente o regime da caducidade da sisa, previsto nos artºs 16º e 17º do C.I.M.S.I.S.D., nos casos em que as aquisições não se propusessem atingir aqueles objectivos pelo facto do terreno ter sido utilizado para nele erigir uma construção fabril.

## B - A Matéria de Facto

A sentença recorrida deu como provada, sem manifestação de qualquer discordância, a seguinte facticidade:

1º - A impugnante, por escritura pública de compra e venda, lavrada no 1º Cartório Notarial de Barcelos, em 87.04.08, adquiriu, pelo preço de 10.000\$00, o prédio rústico, denominado "Bouça da Gandra", sito no lugar da Corredoura, freguesia de Vila Seca, inscrito na respectiva matriz sob o artº 4487/20.

2º - A aquisição referida ficou isenta de sisa, nos termos da base XXX da Lei nº 2116, de 14.08.62, pelo facto da compradora ter invocado, no acto da escritura, que o bem adquirido confinava com um prédio de que já era proprietária apto para cultura e não resultar da sua junção parcela de terreno com área superior ao dobro da unidade de cultura fixada para a região.

3º - Os Serviços de Fiscalização da Repartição de Finanças do concelho de Barcelos averiguaram que, na realidade, o prédio "Bouça da Gandra", já identificado, se destinava a juntar ao prédio que a impugnante já possuía no mesmo local, prédio este denominado por "Bouça da Tomadia", inscrito na matriz rústica sob o artº 445, da dita freguesia de Vila Seca; que ambos os prédios eram próprios para cultura de mato e pinheiros e que, posteriormente à aquisição do prédio em questão, a impugnante construiu, na área abrangente dos mesmos, um edifício fabril destinado a fabricação de malhas e que o pedido da sua construção só deu entrada na Câmara Municipal de Barcelos, em 88.03.18.

4º - A Repartição de Finanças de Barcelos procedeu à liquidação a sisa, do valor de 800.000\$00, por considerar ter-se verificado um destino diferente, dado ao prédio abrangido pela isenção, em relação aos pressupostos a que tal isenção estava subordinada, e notificou a firma adquirente, em 90.03.15, para o seu pagamento eventual em 30 dias.

5º - Porque a impugnante não procedeu a esse pagamento, foi efectuado o débito do referido imposto ao tesoureiro da Fazenda Pública, em 91.03.04, pelo conhecimento nº 279/1.

## C - A Questão Decidenda

A questão a resolver traduz-se em saber se a impugnante que beneficiou da isenção de sisa na aquisição, em 87.04.08, de um terreno rústico confinante com um prédio seu e sem que da reunião dos prédios resultasse uma parcela de terreno apto para cultura que excedesse o dobro da unidade de cultura fixada para a região, ao abrigo do disposto na base XXX, nº 1, al. b) da Lei nº 2116, de 14 de Agosto de 1962, perdeu esse benefício pelo facto de ter construído, posteriormente à aquisição, um edifício fabril na área abrangente dos mesmos prédios e cujo pedido de licenciamento camarário só foi apresentado em 88.03.18.

## D - A Fundamentação

A base XXX, nº 1, al. b) da Lei nº 2116, de 14 de Agosto de 1962, isentava de sisa "As transmissões de terrenos confinantes com prédio do adquirente, se da reunião resultar uma parcela de terreno apto para cultura que não exceda o dobro da unidade fixada para a região".

E, no nº 2 da mesma base legislativa, prescreveu-se que "A verificação das condições para a isenção prevista na alínea b) do nº 1, incumbe à secção de finanças ou, quando perante as matrizes não seja possível fazê-la, a um vogal da Comissão Permanente de Avaliação designado pelo chefe da secção de finanças.

Como se constata do probatório, a liquidação do imposto efectuada à recorrente, por banda da repartição de finanças, assentou, não no facto de não estarem e se considerarem reunidos, à data da aquisição, os pressupostos de facto integrantes dos requisitos ou pressupostos legais, abstractamente enunciados, para se constituir o direito à isenção, mas antes por se haver considerado que, havendo o contribuinte dado posteriormente a sua aquisição um destino diferente ao prédio, deixaria de ter direito a ela, por, neste momento, os pressupostos de facto já não coincidirem com os abstractamente definidos na lei.

Não impunha a lei nº 2116 qualquer procedimento de prévio reconhecimento das condições estatuidas para a concessão do concreto benefício da isenção. No que toca ao controlo administrativo da existência em concreto dos pressupostos abstractamente definidos na lei, ela limitava-se a prever que a verificação dessas condições incumbia à secção de finanças ou a um vogal da Comissão Permanente de Avaliação, nos termos já referidos.

Sendo assim, dada a falta de previsão legal de qualquer acto administrativo de prévio reconhecimento da isenção, a circunstância de entre os pressupostos legais abstractos da isenção, enunciados na al. b) do nº 1 da base XXX, se não contar qualquer forma de actividade da administração e o facto da intervenção da administração, prevista na lei, se *poder* cingir a um controlo posterior meramente documental perante os elementos constantes da matriz, tem de concluir-se que a isenção era de reconhecimento automático, intervindo a administração apenas no seu controlo. A isenção resultava directa e imediatamente da lei, pela simples verificação dos pressupostos nela definidos.

Como quer que seja, o direito à isenção opera os seus efeitos jurídicos contemporânea ou coetâneamente à verificação dos factos tributários. Ao mesmo tempo que nasce a obrigação do imposto pela verificação de todos os pressupostos ou elementos do tipo, definidos na lei de incidência, como constitutivos daquela obrigação legal, e esse seu efeito jurídico paralizado pela existência da isenção legal, mesmo que esta exija um acto posterior de reconhecimento e que este tenha natureza constitutiva.

Tanto vale por dizer que a isenção em causa, ainda que estivesse dependente de reconhecimento administrativo posterior, ou seja que se interpretasse "a verificação das condições para a isenção", de que fala o referido nº 2 da citada base XXX, em tal sentido, sempre a administração estava obrigada, face ao preceito concedente da isenção e para a reconhecer, a verificar a existência dos seus pressupostos apenas na altura em que se verificaram os factos tributários, *recte* na data da transmissão do prédio.

E o certo é que a administração considerou verificados os pressupostos legais da isenção à data da aquisição, só tendo liquidado, posteriormente, o imposto por, nesta altura, considerar que já não persistiam os pressupostos de facto que a determinaram.

Mas perguntar-se-á: não permitirá a lei que se dê por cessado o benefício da isenção quando se verifique que, posteriormente à ocorrência dos factos tributários, se constate que da transmissão do prédio não resultou uma parcela de terreno, que não exceda o dobro da unidade fixada para a região, que nesse momento continue a ser terreno apto para a cultura, por lhe ter sido dado, pelo menos em parte, destino diverso como a construção de edifício fabril.

É evidente que a *ratio legis* da isenção foi a de, por esse modo, se propiciar o desenvolvimento do emparcelamento da propriedade rústica, apta para a cultura que se considerava como meio adequado de melhorar a sua produtividade e rentabilidade. Por este ângulo de enfoque, a isenção só se justifica enquanto

a reunião das parcelas sirva os objectivos do emparcelamento, ou seja a exploração agrícola ou arvense.

Poderá por isso, congeminar-se a ideia de que a isenção da sisa prevista no citado preceito estaria condicionada à continua verificação das condições para a isenção, enquanto o imposto ainda pudesse ser exigido, ou seja ainda enquanto pudesse ser liquidado, ou, havendo-o sido, enquanto não ocorresse a sua prescrição.

Prefigurar-se-ia, então, uma concessão de isenção de sisa sujeita a condição resolutiva que determinaria a sua caducidade, assemelhada à prevista nas hipóteses contempladas nos arts 16º e 17º do C.I.M.S.I.S.D. A isenção não seria concedida a título definitivo e irrevogável, mas estaria chancelada com um estigma de precariedade, provisoriedade ou temporariedade. A ocorrência do facto resolutivo destruiria o efeito inibidor da afirmação da existência da obrigação do imposto, decorrente da verificação dos factos tributários sendo este totalmente exigível.

Ou então pressupor-se-ia, não uma perda de isenção, mas tão só uma redução da mesma, em moldes como os que o artº 16º-A do C.I.M.S.I.S.D. contempla.

Mas será que a lei nº 2116 contemplará qualquer modo de caducidade, perda ou redução da sisa, ou estaremos perante uma lacuna de regulamentação da lei fiscal e, na afirmativa, tem esta remédio ou estaremos perante um caso de evasão fiscal licita de elisão ou evitação fiscal, de *tax avoidance*, na expressão da doutrina inglesa?

Os únicos preceitos daquela lei que se referem à isenção são os que acima já se referiram.

Disse-se, aí, que o nº 2 da base XXX da referida lei apenas pretendeu reconhecer a possibilidade de um controlo posterior das condições da isenção, aliás, correspondente à normalidade do exercício das funções administrativo-tributárias, e atribuir a respectiva competência legal à entidade que teve por mais apta para satisfazer tal interesse público.

O preceito aponta apenas para um controlo administrativo da existência dos factos integrantes dos pressupostos abstractos, definidos na lei como elementos constitutivos da isenção e eles estão conformados normativamente tendo por referência apenas o momento da transmissão, ou da ocorrência do facto tributário. Tal sentido é o único que se ajusta aos seus termos verbais, ao falar de "verificação das condições para a isenção prevista na al. b) do nº 1...". Por outro lado, é também o que melhor (elemento sistemático interno da norma) se ajusta aos termos em que está prevista essa verificação, tendo por explícita referência os elementos constantes da matriz.

Sendo assim, o controlo administrativo apenas poderá referir-se ao momento da ocorrência dos factos tributários, ou seja da transmissão do prédio, verificando se, então, o terreno transmitido confinava com prédio do adquirente e se da reunião resultava uma parcela de terreno apto para cultura que não excedesse o dobro da unidade fixada para a região.

A constatação de que, relativamente a esse momento, a transmissão não reunia as condições da isenção tinha por evidente consequência a de que o direito à isenção se não tinha chegado a constituir e, por isso, a obrigação de imposto se tinha constituído e era exigível. Por isso, a administração tinha o dever de o liquidar no exercício da sua função tributária.

Quando muito poder-se-ia falar neste caso de um acto revogatório da isenção, por ilegalidade do acto da sua concessão, o que só, com propriedade, seria legítimo afirmar-se se a isenção dependesse de acto administrativo de reconhecimento.

Não é possível ver no preceito a atribuição à administração de quaisquer poderes revogatórios da isenção por posterior inobservância dos objectivos ou interesses públicos subjacentes à conformação normativa da isenção.

A previsão das circunstâncias em que tal poder revogatório poderia ser exercido assumir-se-ia como adição dos pressupostos legais constitutivos da isenção. Ora, não é possível sustentar perante tal analisado preceito que outras circunstâncias de facto para além das integrantes dos pressupostos definidos na al. b) do nº 1 da citada base da lei nº 2116, estão nele admitidas como pressupostos ou requisitos constitutivos da isenção embora atinentes tão só à sua manutenção, ainda que fazendo-se apelo à modalidade de interpretação extensiva, cuja utilização não é censurada na pesquisa do pensamento legislativo expresso em normas respeitantes a matéria de incidência ou isenções (cfr., entre outros, Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, 1ª reimpressão, pgs. 137 e José Manuel Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, ano de 1970, pgs. 193).

Na verdade, não se vê na letra da lei, sendo que o pensamento legislativo há-de ter sempre nela um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (artº 9º, nº 2 do C. Civil), qualquer "conceito que despojado das particularidades e circunstâncias especializantes em que se encontra excepcionalmente encerrado" traduza "um princípio que abarca (abarque) toda a generalidade das relações, dando-lhe um âmbito e uma compreensão que, perante a simples formulação terminológica, parecia insuspeitada" (Francesco Ferrara, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 1987, pags. 150).

Somos, assim, forçados a concluir que estamos perante uma lacuna da lei nº 2116, pois que a situação de facto em apreço não colhe nela qualquer regulamentação.

Acresce que essa falta de regulamentação também se verifica perante o C.I.M.S.I.S.D., compêndio fiscal onde se contempla, em geral, a tributação desta concreta capacidade contributiva e se prevêem toda uma série de isenções do imposto.

Também nesta sede se constata a existência de uma lacuna de regulamentação de hipótese legal abstracta a que seja directamente subsumível o caso em apreço.

Na verdade, em ponto algum do seu normativo, mormente nos preceitos que prevêem a caducidade das isenções ou a redução da sisa (artºs 16º, 16-A e 17º), se regulamenta abstractamente a hipótese, pela enunciação normativa dos seus elementos típicos.

A solução para salvar o acto de liquidação da sisa, que foi praticado, ou seja, o entendimento de que o facto de se dar, posteriormente, ao prédio destino diferente daquele que foi pressuposto da concessão da isenção, faria caducar a mesma isenção, só pode ser sustentada com recurso à analogia com o disposto nos artºs 16º e 17º do C.I.M.S.I.S.D. Foi o caminho seguido pela sentença recorrida.

Só que aqui coloca-se uma questão da admissibilidade constitucional desse modo de determinação e aplicação do direito por estarem em causa normas definidoras dos elementos essenciais dos impostos, como são as normas que definem as isenções, que funcionam como normas de incidência de carácter negativo (Pedro Soares Martinez, *op. cit.*, pags. 123).

A Doutrina e a Jurisprudência nacionais têm-se pronunciado pela negativa (cfr., entre outros, José Manuel Cardoso da Costa, *op. cit.*, 197 e sgs.; Pedro Soares Martinez, *op. cit.*, pgs. 143; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, 1981, pgs. 186 e sgs.; António Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I,

pgs. 135 e sgs.; quanto à jurisprudência dos tribunais superiores não se conhece um único aresto dissonante).

Assim o exigiria o princípio da legalidade tributária, constitucionalmente consagrado (artº 106º, nº 2 da C.R.P.), quer enquanto expressão de um princípio material de autotributação, traduzido pela intervenção de uma assembleia representativa dos contribuintes na instituição do imposto, quer enquanto afirmação da salvaguarda ou garantia de tutela dos valores da segurança jurídica e da protecção da confiança, em que historicamente se cimentou aquele princípio, reclamantes de outros tantos princípios, como os da tipicidade fechada, do exclusivismo e da determinação do imposto.

Nada de permitir ao órgão aplicador do direito (Administração ou Tribunais) qualquer papel de fazedor da lei, de legislador, em domínios que contendem com o estabelecimento da tributação, como são aqueles que estão abrangidos pelos elementos essenciais dos impostos, e cuja porta se lhes abria por essa via do recurso à analogia.

Todavia, já há hoje quem se interroge sobre se aquele corolário da proibição da aplicação analógica das normas de tributação não deverá perder o seu carácter sacrossanto, de modo a permitir a realização prática dos princípios da generalidade, da igualdade, da justiça tributária e da solidariedade social, principalmente nos casos em que a evitação fiscal conduza a desigualdades gritantes, havendo Autores que continuam a manter uma fé inabalável de que "o sistema fiscal português não comporta lacunas de regulamentação, pelo que a analogia é proibida" (Nuno Sá Gomes, *As garantias dos Contribuintes - Algumas Questões em Aberto*, C.T.Fiscal, nº 371-26), ou que apenas deve ser "possível conhecer e computar as obrigações fiscais com base directa e exclusivamente na lei" (Diogo Leite de Campos, *Revista Jurídica*, Ex. Novo nº 2/3, Dez. 83, pgs. 12 e sgs.); outros que vacilam, embora defendendo que, constitucionalmente, é proibido o recurso à analogia mas que propõem uma evolução do sistema fiscal de modo a resolver os graves problemas da evitação fiscal com a "concessão de meios e poderes legais à administração para limitar a evitação fiscal, que não poderá ser feita com um mero recurso aos valores formais" e com a "estruturação do sistema fiscal em torno de um corpo de princípios determinados" (Saldanha Sanches, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito*, Cadernos de C.T.Fiscal, nº 140-279 e sgs.); e, finalmente, outros que já admitem a resolução dos problemas da evitação fiscal ultrapassando a proibição constitucional do recurso à analogia pela intervenção de figuras como o abuso de direito, que garantiria uma indemnização de valor correspondente ao imposto (Maria Fernanda Trigo de Negreiros, *A "evasão" legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português*, C.T.F. nº 151-7 e sgs.), ou como a ilegalidade, fundada no abuso de direito (que se assumiria como um princípio geral de direito, supra-constitucional) do exercício da garantia fundamental da tipicidade tributária quando conduzisse à evasão fiscal, dado que o sentido desta "é proteger o contribuinte do Fisco, não para este dela se servir para atacar o Fisco", e fazendo funcionar depois "a integração pelos cânones interpretativos gerais" (Jorge Bacelar Gouveia, *A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*, C.T.F. nº 373-7 e sgs.).

Na lógica da doutrina destes dois últimos Autores, seria legal a liquidação do imposto, por se estar precisamente perante um caso claro de evitação fiscal desprovida de fundamento material bastante quando confrontado com o que suporta a caducidade da isenção nos casos contemplados nos artºs 16º e 17º do C.I.M.S.I.S.D. de ter sido dado, ao prédio, destino diferente do pressuposto na concessão da isenção.

Todavia pela nossa parte afigura-se-nos que no estágio actual do nosso direito constitucional e infra-constitucional, a adopção de qualquer das referidas soluções, ou outras que conduzam ao mesmo resultado de ultrapassagem da proibição da aplicação analógica das normas que regulem os elementos essenciais dos impostos, se apresenta como violadora do referido princípio constitucional da legalidade tributária, pois que deixariam na mão do intérprete a possibilidade de destruir o alcance útil de tal princípio, postergando todos os combates históricos que levaram à sua consagração.

Com Nuno Sá Gomes (*op. cit.* pgs. 28) também entendemos que “a única via legítima de combate à elisão fiscal está na alteração preventiva da lei tributária, procurando, por um lado, definir os tipos fiscais em termos amplos, mediante a técnica de transformação dos conceitos jurídicos do direito comum, ampliando-os, para efeitos fiscais, numa perspectiva económica e, por outro, estabelecendo presunções da capacidade contributiva, tendo porém, em conta (sem prejuízo do princípio da legalidade e da igualdade) o princípio da eficiência funcional do sistema fiscal que aponta para a tributação de rendimentos reais efectivos”.

Assim, não vendo na Jurisprudência e na Administração, em qualquer dos seus momentos de afirmação ou de actuação segundo o direito, órgãos capazes de dar satisfação ao princípio constitucional da legalidade tributária, mormente nas suas afirmações de princípio de autotributação, tipicidade fechada, exclusivismo e determinação, sem ofensa do princípio da separação e interdependência dos poderes (artº 114º da C.R.P.) e postergação dos valores da segurança jurídica e da protecção da confiança, considera-se ilegítimo o recurso à analogia como método de integrar a referida lacuna respeitante à isenção de que gozou a impugnante.

Tanto basta para concluir que a sentença recorrida fez errada aplicação do direito e não merece ser confirmada. Outrossim, se verifica que a liquidação enferma de ilegalidade por resultar da consideração de caducidade da isenção cuja verificação a lei não prevê.

VII - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e em, julgando procedente a impugnação, anular, para todos os efeitos legais, a liquidação sindicada.

Sem custas em ambas as instâncias.

Lisboa, 95.06.21

*Benjamim Silva Rodrigues*

*José de Jesus Costa*

*Ernâni Marques da Silva Figueiredo*

Fui presente. *Jorge Manuel Lopes de Sousa*

## ANOTAÇÃO

Uma norma de 1962, com o objectivo de reduzir o minifúndio que caracteriza alguma regiões portuguesas, fomentando o emparcelamento, prevê uma isenção automática da sisa sempre que haja transmissão de um terreno para o proprietário de um outro confinante se da reunião resultar um terreno apto para a cultura que não exceda certos limites.

E ao abrigo desta norma um proprietário local adquiriu um terreno e nele fez construir uma fábrica têxtil.

Reacção dos serviços de fiscalização que consideraram a sisa como sendo devida, aplicando as normas do Código deste imposto, arts. 16º e 17º que prevêem a caducidade da isenção em alguns casos por razões idênticas à aqui verificada: como é o caso do nº 7 do art. 16º que prevê a caducidade quando aos terrenos “não foi dado o destino que condiciona a isenção”.

Só que esta situação de caducidade, tal como as outras, encontra-se expressamente coligada às isenções previstas no Código da Sisa e só a essas. E neste não podemos encontrar nenhum princípio que se possa considerar como contendo alcance geral sobre esta matéria.

E a lei especial que contém esta isenção, provavelmente pouco preocupada com questões fiscais, não prevê nenhuma sanção para o caso em que depois da aquisição ao prédio lhe seja dado um outro destino.

Foi perante esta situação de flagrante de aproveitamento de uma isenção para uma finalidade sem nenhuma relação com a razão justificativa da atribuição da mesma que a Administração considerou aplicável, por analogia, o regime de caducidade da isenção previsto nos arts 16º e 17º da Sisa: pois como já vimos só por aplicação analógica destas normas, num caso flagrante de *analogia legis*, poderia arranjar motivos para a caducidade da isenção, uma vez que os pressupostos legais da caducidade em nada dizem respeito ao caso aqui configurado.

Prevêem situações semelhantes, tornam impossíveis utilizações abusivas do regime das isenções com contornos muito próximos deste, mas sempre em conexão com isenções atribuídas pelo Código.

E percorrendo longamente a lei que tornou possível a isenção o acórdão nada encontra que permita fundamentar juridicamente a revogação da isenção: a lei nada prevê a esse respeito.

É perante esta situação que o acórdão reexamina cuidadosamente a doutrina para resolver a questão de saber se num caso como este seria ou não aceitável a utilização da analogia.

Como tinha sido feito na decisão da Administração e também na sentença da 1ª instância: que, ao considerarem aplicável os fundamentos legais da revogação contidos no Código da Sisa, parecem ter actuado movidos pela

percepção que o “grande princípio da nossa ordem jurídica é o que impõe o tratamento idêntico de casos equivalentes”<sup>(1)</sup>.

Reabrindo assim a questão da admissibilidade da analogia no direito fiscal.

### “MENSURABILIDADE, PREVISIBILIDADE, CALCULABILIDADE” DA INTROMISSÃO ADMINISTRATIVA

A recepção no direito fiscal do princípio *nulla vectigalia sine lege*<sup>(2)</sup>, teve o seu natural alongamento na proibição da analogia em matéria fiscal.

E desta forma encontraríamos no texto legal, sem dificuldades nem ambiguidades, os elementos necessários para a decisão administrativa. Como forma de limitar os poderes do Estado em matéria fiscal, numa função semelhante à que vinha exercendo na limitação dos poderes em matéria penal.

Uma vez que quando estamos perante normas de direito público, como escreve PAWLOWSKY, destinadas a regular as acções e as decisões dos titulares de cargos públicos temos, para além da necessidade de regular juridicamente a partilha jurídica de bens e o conteúdo de prestações, de proteger o cidadão contra possíveis infracções à ordem jurídica<sup>(3)</sup>.

Mas com todos os problemas entre a existência de que tal modelo e as formas actuais de aplicação para o secular princípio da legalidade.

Retomando o paralelismo como o direito penal vemos que também aqui, onde o princípio nasceu e a busca da segurança jurídica é mais intensa, surgem as dificuldades: lembremos apenas o dado indesmentível da “constituição de um direito criminal de constituição extralegal, integralmente desenvolvido tanto *intra* como *extra legem* como um “direito jurisprudencial” de origem judicial ou dogmática-doutrinal<sup>(4)</sup>, demonstrando que é a própria fonte metodológica deste princípio fiscal que se encontra em crise.

Mas recordemos também, como o modo de obter a mensurabilidade, previsibilidade e calculabilidade da lei fiscal exigida pelo *BVGericht* como uma consequência necessária do princípio da reserva de lei<sup>(5)</sup> não é necessariamente unívoco.

Este resultado pode ser obtido através da remissão normativa para cláusulas gerais ou conceitos largamente indeterminados como os “sãos princípios da contabilidade”, como fez o Código da Contribuição Industrial ou os prin-

cípios contabilísticos geralmente aceites, como se faz actualmente ou através do uso de uma conceito como “custo”.

Retomando apenas este último conceito em que a “letra da lei” ou a definição quase redundante contida no Código nada mais é do que um muito vago ponto de partida, a sua vaguidade não impede que se possa definir com vigor o seu núcleo central de significação através da prática reiterada das empresas e da ausência da construção jurisprudencial (desde as decisões dos juizes aos comentários da doutrina).

Obtendo-se assim uma grau de razoável segurança jurídica na aplicação de uma conceito marcado por um elevado grau de indeterminação<sup>(6)</sup>.

Ou em outros termos a criação de normas fiscais que respeitem o princípio da determinabilidade no sentido da lei conter sempre uma habilitação para a intromissão administrativa que defina o o conteúdo e o alcance dessa mesma intervenção<sup>(7)</sup>, não passa apenas pela densidade da regulação jurídica, que se for excessiva pode conduzir a uma tal complexidade dos efeitos que deixa de ser possível uma razoável previsibilidade das consequências da lei.

Pois se em alguns casos a indefinição legal, o uso de termos confusos ou a pura e simples ausência de regulamentação expressa pode pôr em causa a previsibilidade da lei noutras é pela abertura da regulamentação que se pode clarificar totalmente a situação.

Vejamus por exemplo o modelo seguido na criação comunitária do IVA. Como se pretendia que este imposto abrangesse todo os tipos e espécies de transacções comerciais (e esta era um condição de justiça fiscal e eficiência económica) excepto as que a lei expressamente excluísse em vez do recurso a uma previsão normativa que contivesse um factispécie (*Tatbestand*) claramente definido, recorreu-se a um tipo<sup>(8)</sup> de larguíssimo espectro: o art. 2º da VI Directiva declara como sujeitas ao IVA “as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso”.

A segurança jurídica aqui é atingida por meio da abertura da previsão que anuncia ao agentes económicos que, em princípio, qualquer transacção será tributada em IVA: só o não sendo se houver previsão negativa expressa feita por um conjunto de tipos sob a forma técnica de isenções.

A previsão legal cria assim, em vez dos tradicionais factos tributários um conjunto de não-factos tributários.

Só não serão tributadas as transacções que sejam objecto de previsão expressa. O que, dada a intenção normativa, constitui uma condição de

<sup>(1)</sup> ASCENSÃO, JOSE DE OLIVEIRA *O Direito: Introdução e Teoria Geral. Uma Perspectiva Luso-Brasileira* 7ªed. (Coimbra 1993) 443.

<sup>(2)</sup> JORGE MIRANDA, *A Competência Legislativa no Domínio dos Impostos e as chamadas Receitas Para-fiscais*. RFDUL, XXIX (1988) 15

<sup>(3)</sup> PAWLOWSKY, HANS-MARTIN *Methodenlehre für Juristen* 2º Ed., (Heidelberg 1991) 283.

<sup>(4)</sup> Não cabe aqui qualquer desenvolvimento para esta questão. V. CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio da Legalidade Criminal* (1984) DIGESTA I, (Coimbra 1995) 359.

<sup>(5)</sup> BIRK, DIETER *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht* (München 1988) 101-102.

<sup>(6)</sup> E aceitando ou não que a a indeterminação conceptual com um dado irrecusável de todos os conceitos juridico-legais descritivos ou normativos, determinados ou indeterminados como sustenta CASTANHEIRA NEVES, *O problema da Discricionariedade*, originariamente publicado em *Questão-de-Facto, Questão-de-Direito* e agora republicado em *Digesta. I* (Coimbra 1995) 594. não podemos deixar de reconhecer como a partir de conceitos tão vagos como custos e mediante uma aplicação historicamente reiterada se pode calcular com segurança o lucro tributável

<sup>(7)</sup> PAPIER, *Der Bestimmtheitsgrundsatz*, DStJG (1988) 64

<sup>(8)</sup> Para a diferença entre factispécie e tipo v. OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito-Introdução e Teoria Geral* 2ª ed. (Lisboa 1980) 184-185

realização do princípio da igualdade e uma forma de evitar que se evitem distorções da concorrência, como sucederia se algumas transacções, que não aquelas que a lei prevê, ficassem por tributar.

São estes factos comuns na fiscalidade de hoje - em que o legislador se não pode já limitar a enumerar um *numerus clausus* de factos tributários - que podem explicar a posição minoritária de TIPKE-LANG ao considerar que a aplicação analógica da lei fiscal, nos casos em que existe um plano do legislador fiscal, sempre que este pretende realizar um certo fim sem inteira correspondência no texto da lei, poderia ser uma forma de aumentar a sistematicidade da lei fiscal<sup>9)</sup>.

E isso também poderá explicar porque razão também já a jurisprudência portuguesa - e nesse ponto discordamos do que afirma o acórdão - já cedeu à tentação de, por imperativos de justiça, tributar por analogia.

Pois não foi isso que fez o Pleno do STA quando no caso *Estaleiros Navais do Mondego, SARL*,<sup>10)</sup>. Estes atribuíram remunerações acima dos limites legais a uma pessoa colectiva que fazia parte dos seus órgãos sociais (Fundação) e que esta isenta de Contribuição Industrial: ora a lei excluía a aplicação do limite nos casos em que o sócio fosse uma pessoa colectiva sujeita a contribuição industrial, sem distinguir entre entidades isentas e não-isentas.

Mas considerando que assim se “abria uma porta à evasão fiscal” e porque “o legislador não pretendeu tais situações em que as remunerações transferidas fossem tributadas mais benevolmente” o STA procedeu a uma aplicação analógica da lei.

## ABUSO DE DIREITO, FORMA E SUBSTÂNCIA

Mas qual a importância real desta polémica entre nós?

Na verdade é em nossa opinião muito reduzida porque tal como sucede tradicionalmente nos sistemas fiscais dos países em vias de desenvolvimento (ou em termos mais crus, em situação de sub-desenvolvimento jurídico) no ordenamento jurídico tributário português falta ainda uma cláusula geral contra o abuso do direito.

O que significa que, mais uma vez recorrendo à investigação do prof. CASTANHEIRA NEVES em outros ramos do direito que é necessário deslocar a discussão da área metodológica para a área dogmática<sup>11)</sup>, procurando aí a

<sup>9)</sup> Sobre isto v. TIPKE-LANG, *Steuerrecht - Ein Systematischer Grundriss* 13ª ed. (Köln 1985) 39-42. Criticando esta posição LERKE OSTHELOH, *Il Diritto Tributario ed il Diritto Privado*, in *Trattato di Diritto Tributario diretto* da ANDREA AAMTUCCI (Milano 1994) 112-137.

<sup>10)</sup> Pleno, STA, 22/2/89.

<sup>11)</sup> Ver a esse respeito a nota de CASTANHEIRA NEVES, *Arguição de Provas de Doutoramento de Fernando José Pinto Bronze*, BFD LXVIII (1992) 356-357 quanto à resolução do problema *nullum crimen...*

resolução dos problemas que comportamentos como os retratados neste acórdão colocam para o ordenamento jurídico tributário.

Explicitando: desde os anos 60 que na doutrina portuguesa se discute os méritos dos cânones interpretativos na redução da fraude fiscal, incluindo pelo recurso à interpretação extensiva.

Ou mesmo pela possibilidade da aplicação analógica da lei fiscal como possibilidade de solução para as excessivas desigualdades entre nós verificadas quando à aplicação da lei fiscal.

E a actualidade da questão é hoje ainda maior: pensemos em casos como a célebre “lavagem dos coupons”, ainda a aguardar pronunciamento judicial, mas em que comportamentos claramente destinados a reduzir a carga fiscal pela manipulação das formas negociais vão certamente ser considerados lícitos - não vemos outra solução à face da lei portuguesa - por nada existir na previsão legal que lhes permita atribuir outras consequências.

E nada disto é salutar: pois mesmo do ponto de vista do normal funcionamento dos mercados, a possibilidade de distorcer a concorrência por meio da adopção de comportamentos menos avessos ao risco ou a criação de instrumentos financeiros que se destinam apenas a explorar certas distorções da lei fiscal, não é uma forma eficiente de concorrência.

E isto pode ser facilmente impedido sem qualquer lesão da segurança jurídica por meio de uma disposição semelhante à que encontramos no § 41 do AO alemão onde se previne o abuso das formas negociais: pois como já foi salientado, se nos encontramos perante um comportamento que constitui pura manipulação jurídica das formas negociais não há um interesse digno de tutela jurídica e por isso não existe nenhuma lesão da confiança<sup>12)</sup>.

E daí que disposições deste tipo sejam hoje correntes<sup>13)</sup> nas ordens jurídicas mais evoluídas.

A questão exige pois uma solução dogmática e não metodológica e a sede da decisão deverá ser a Assembleia da República.

Tudo visto e ponderado, não faz sentido discutir a aplicação analógica da lei fiscal, sem estar previamente resolvido o problema do abuso de direito.

Cabe assim ao Parlamento, como representante dos contribuintes, assumir a responsabilidade, com efeitos para o futuro e apenas para o futuro da mudança dos princípios da aplicação da lei fiscal.

JL Saldanha Sanches

<sup>12)</sup> BIRK, DIETER *Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht* (München 1988) 96.

<sup>13)</sup> Sobre isto veja-se DAVID, CYRILLE - *L'Abus de Droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni*, RDFSF LII, n.º 2 (1993) 220-256. Mas note-se que como puro conceito metodológico o abuso de direito não existe nos países anglo-saxónicos por ser um conceito centrado no negócio jurídico, uma aquisição jurídica dos sistemas continentais. Aí a jurisprudência recorre-se à “prevalência da substância sob a forma” ou conceitos que conduzem aos mesmos efeitos.