

CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL

PUBLICAÇÃO
ORGANIZADA
PELO
CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS

- Toda a colaboração inserida neste *Boletim*, bem como a revisão do mesmo, é da exclusiva responsabilidade dos seus autores

Nº 398 – 2.º Trimestre 2000
ABRIL-JUNHO



COTA	804.1/7
N.º EX.	20

BOLETIM
DA
DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
LISBOA

**ABUSO DE DIREITO
EM MATÉRIA FISCAL:
Natureza, alcance e limites**

JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES

Prof. da Faculdade de Direito de Lisboa

Sumário:

1. terminologia adoptada; 2. A actual situação normativa: ineficácia civil, simulação e ineficácia fiscal; 3. A fraude à lei no direito fiscal; 4. A perspectiva económica: efeitos económicos, efeitos jurídicos; 5. A tarefa do legislador: a prossecução da justiça e da eficiência; 6. Os limites da previsão normativa; 7. Os requisitos de aplicação: a intenção legislativa; 8. A configuração do abuso de direito; 9. Abuso de direito ou prevalência da substância sobre a forma? 10. O ónus da prova na aplicação da norma sobre o abuso de direito: as razões económicas para a modulação dos contratos; 11. Analogia e abuso de direito; 12. Os casos de aplicação da norma anti-abuso; 13. Os tribunais e administração fiscal perante as manipulações negociais

1. TERMINOLOGIA ADOPTADA

A terminologia utilizada para descrever os comportamentos pelos quais os contribuintes procuram reduzir o imposto a pagar varia de autor para autor e não tem expressão muito clara na linguagem fiscal portuguesa.

No nosso caso vamos utilizar evasão fiscal no sentido muito amplo – demasiado amplo para ser preciso – para distinguir qualquer comportamento de redução indevida da carga fiscal e indevida no sentido de ser contrariada por qualquer dispositivo do ordenamento jurídico-tributário.

De forma mais precisa teremos de falar de fraude fiscal sempre que encontremos um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do contribuinte e de fraude à lei fiscal para os comportamentos que torneiam ou contornam a lei fiscal sem que expressamente a infrinjam.

A excessiva proximidade entre fraude à lei fiscal – *fraus legis* – e fraude fiscal vai-nos fazer utilizar o termo evitação abusiva de encargos fiscais.

artigo com o que encontramos determinado no art. 39º sobre o regime fiscal da simulação.

No art. 39º – simulação fiscal – são atribuídos poderes à Administração fiscal para actuar no caso de simulação de negócio jurídico: tributar o negócio jurídico real e não o negócio simulado.

Mas apenas o podendo fazer, se estiver perante negócios que constem de documentos autênticos depois de «*decisão judicial que declare a sua nulidade*». Notemos a diferença com o disposto no nº 4 do art. 36º se preveja apenas a possibilidade de uma diferente qualificação de um contrato mesmo que ele conste de um documento autêntico, na mesma linha do disposto no art. 38º.

Já o mesmo regime se não encontra disposto na lei em caso de simulação: se a Administração fiscal quiser demonstrar que um certo negócio é simulado, segundo o nº 2 do art. 39º terá que obter previamente decisão judicial que declare a simulação.

Não porque seja a mesma coisa proceder a diferente qualificação de um negócio – para retirar eficácia fiscal a um certo negócio – e considerar que esse negócio é um negócio simulado: neste caso os efeitos fiscais só vão desaparecer depois da declaração da sua nulidade.

Mas poderá haver regimes concorrentes no caso de uma simulação relativa em que o negócio simulado oculta um outro. E isto porque se a simulação relativa coincidir, como sucederá em muitas ocasiões, com a celebração de um negócio destinado a reduzir total ou parcialmente a tributação ⁽²⁾.

⁽²⁾ Sobre a possibilidade desta intersecção das duas normas v. CARVALHO FERNANDES, *Alcance do Regime do art. 32º do Código do Processo Tributário*, quando esta norma aí residia. E sobre a simulação fiscal v. M. ANSELMO TORRES, *A Simulação na Lei Geral Tributária*, Fiscalidade nº 1 (2000) 33-47, redigido ainda antes da norma geral anti-abuso ter sido publicada.

Sobre o abuso de direito, antes de publicação da norma, v. J. TABORDA DA GAMA, *Acto Elisivo, Acto Lesivo – Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português*, Rev. da Fac. de Direito da Universidade de Lisboa, XL (1999) 289-315.

Aí poderemos ter uma situação em que dificilmente se pode distinguir entre simulação e fraude à lei ⁽³⁾, tratando-se de saber qual será o regime aplicável.

Particularmente quando se pode discernir no comportamento das duas partes do negócio destinado a reduzir a tributação um acordo simulatório, que constitui um pressuposto da existência de simulação.

Situação criada pela disparidade de regimes de anulação de efeitos na cláusula anti-abuso e na simulação ⁽⁴⁾ – necessidade e não necessidade de intervenção judicial – que pode conduzir a incertezas na aplicação da norma.

Embora aqui nos pareça que a Administração fiscal poderá optar pela anulação dos efeitos fiscais da operação, sem pedir a sua declaração de nulidade civil. Incertezas que são também ampliadas pelas normas directamente respeitantes à interpretação que encontramos na Lei Geral Tributária.

Uma vez que esta lei, procurando fixar por via legislativa os princípios gerais de interpretação, veio adoptar em cada um dos números do art. 11º soluções mais ou menos divergentes para resolver este problema.

E, deste modo, no nº 1 do art. 11º começa por se consagrar o princípio segundo o qual a «*determinação do sentido das normas fiscais*» e a «*qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam*» deverá seguir «*as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*».

⁽³⁾ Num conceito amplo de fraude à lei segundo ANDRADE, *Teoria Geral de Relação Jurídica II* (Coimbra 1987-reimpressão) 181. Como também reconhece FISCHER, HHS, an. 131 (Mar 1991) a distinção entre simulação e fraude é muita vez, perante casos concretos, difícil de traçar.

⁽⁴⁾ Comparando o regime português da simulação com a lei alemã (nº 2 do § 41 da AO), tal como no art. 25 da *Ley Generale Tributaria*, vemos que aqui a questão é menos importante por não ser exigida a intervenção judicial para anulação do negócio simulado. Pois como faz notar TIPKE/KRUSE, § 41 AO an. 75 Set 99 nem sempre é fácil traçar a linha de delimitação entre os dois tipos de situações.

Aceitando no fundo o princípio que se não deverá considerar o ordenamento jurídico-tributário como um enclave com regras próprias dentro do ordenamento jurídico ⁽⁵⁾.

Mas já será menos pacífico se tais princípios são os que se encontram plasmados *ad speciem aeternitatis* no Código Civil, e que correspondiam à doutrina do seu tempo. Ou, se deveremos atribuir maior ponderação ao elemento teleológico da interpretação, ou seja, levar principalmente em conta «a justificação social da lei» ⁽⁶⁾. O que no direito fiscal tem importantes consequências em relação à chamada proibição da analogia.

Mas, se o n.º 1 consiste numa louvável tentativa para impedir o surgimento do tal enclave fiscal em detrimento da unidade do sistema jurídico, já o n.º 2 do mesmo artigo aponta para outra direcção.

Retomando uma velha concepção sobre a primazia do direito civil que dispõe, «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».

Era esta uma polémica que já se considerava encerrada ⁽⁷⁾: uma vez que dar aos conceitos no direito fiscal a rígida delimitação entre figuras jurídicas que estrutura o direito civil é reconhecidamente inaplicável na construção da norma fiscal. E, procurando corrigir o excesso com um excesso de sinal contrário afirma-se no n.º 3 que «Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários».

⁽⁵⁾ Vide a este respeito, do autor, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa 1998) § 3.3.

⁽⁶⁾ OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral* (Coimbra 1997) 10.º. 408. Ou, noutros termos, o critério objectivo-teleológico no sentido da descoberta do fim objectivo do Direito. LARENZ/CANARIS, *Methodenlehre des Wissenschaft* 3.º (1995).

⁽⁷⁾ Veja-se a este respeito LERKE OSTERLOH, LERKE... *Il Diritto Tributario e il Diritto Privado* in AMATUCCI, ANDREA (direcção de...) – *Tratatto di Diritto Tributario* 1, 1 (Padova 1994).

Uma consagração mais do que ousada da absoluta irrelevância da forma (e, como veremos infra, da intenção dos contratantes) na interpretação da lei fiscal.

Terminando com o tropo fundamental da ladainha garantista: a proibição da analogia.

No conjunto das normas que dizem respeito, directa ou indirectamente, à interpretação da norma fiscal e que constituem um verdadeiro matagal jurídico.

Formando um autêntico matagal jurídico, não por justaposição de normas de épocas diversas e intenções variadas como geralmente sucede, mas um verdadeiro matagal *ab ovo*: o legislador não conseguiu encontrar uma redacção que contivesse um mínimo de harmonização para posições divergentes.

Reunir no mesmo artigo propósitos tão divergentes e intenções tão divergentes constitui uma tardia recepção no mundo do direito das técnicas do «cadáver esquisito» praticadas pelos surrealistas no domínio da criação literária ⁽⁸⁾.

Contudo, apesar de ter sido feita desta pouco exemplar maneira, podemos concluir que se verificou a introdução em Portugal da cláusula geral sobre o abuso de direito, como sucede na maior parte dos países de Estado de Direito consolidado ⁽⁹⁾.

E cláusula geral anti-abuso no sentido de uma norma desconsiderar, na perspectiva fiscal, os efeitos de certos negócios celebrados pelas partes. Trata-se pois de saber que consequências terá a adopção de tal regime. E que princípios deverão presidir à sua aplicação, se ela chegar a ser feita.

⁽⁸⁾ Os textos da fórmula «cadáver esquisito» eram sucessivamente produzidos por diversos autores que desconheciam o que antes tinha sido escrito. V. FÁTIMA MACHADO, *O Surrealismo em Portugal* (Lisboa 1987) 32-33.

⁽⁹⁾ Para uma descrição comparativa de regimes v. C. DAVID, *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. Ou di PIETRO, *L' Elusione Fiscale nella Esperienza Europea* (Milano 1999).

3. A FRAUDE À LEI NO DIREITO FISCAL

A possibilidade de alguém, sem que do seu comportamento resulte a violação de qualquer norma jurídica, adoptar um comportamento que conduza a um resultado oposto ao pretendido pelo ordenamento jurídico é desde há muito um dos problemas no processo de aplicação da lei: é a questão da fraude à lei, consistindo essencialmente numa forma de actuação que sem ir abertamente contra o prescrito numa norma imperativa atinge o resultado que esta pretende impedir contornando – sem violar frontalmente – o que se encontra disposto nessa mesma norma ⁽¹⁰⁾.

Verifica-se a fraude à lei quando, como afirma MANUEL de ANDRADE, «a lei, proibindo certos negócios, omite contudo proibir outros que conduzem ao mesmo resultado, ou a um resultado diverso, mas tão parecido que praticamente se identifica com ele».

Trata-se, na perspectiva específica do direito civil, de impedir a obtenção de um certo resultado ou a utilização de um certo meio que se consideram contrários a certos valores estruturantes do ordenamento jurídico: devendo a interpretação da norma e do seu conteúdo imperativo ter como objectivo concluir se um certo negócio concluído pelas partes conduz a esse resultado ou à utilização desse meio. Com violação de tais valores sem que tenha havido uma violação de norma expressa.

Quando passamos da regulação civilista do negócio jurídico para os problemas específicos da aplicação da norma fiscal são de outro tipo os problemas com que nos defrontamos: aqui, o que está em causa é conseguir mediante o processo de aplicação da lei fiscal uma justa distribuição dos encargos tributários, uma distribuição feita de acordo com o princípio da capacidade contributiva e não qualquer outra.

⁽¹⁰⁾ Para uma síntese recente dessa questão clássica ver MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português*, I Parte Geral, Tomo I (Coimbra 1999) 423-430.

E é esta mesma problemática da fraude à lei, da possibilidade de tornar disposições normativas que procuram alcançar um certo fim, que podemos construir o conceito de abuso de direito em matéria fiscal.

Contornar a lei fiscal, evitar ou iludir os efeitos que esta pretende atingir é apenas um caso particular da questão mais ampla: contornar a lei ⁽¹¹⁾.

Perante os objectivos cominados pela ordem jurídica e pela possibilidade de obter vantagens particulares em relação directa com a frustração desses objectivos: por meio da utilização de um meio negocial em alternativa ao que se encontra previsto na norma legal obter um mesmo efeito jurídico ou um efeito equivalente no sentido da satisfação de um certo interesse do sujeito passivo.

4. A PERSPECTIVA ECONÓMICA: EFEITOS ECONÓMICOS, EFEITOS JURÍDICOS

A lei portuguesa fala da obtenção de «negócios jurídicos de resultados económicos equivalentes».

Como se deverá interpretar este conceito? Na base de uma oposição efeitos jurídicos, efeitos económicos?

Não nos parece: na análise das diversas situações e do regime fiscal que lhes compete temos de considerar sempre os efeitos jurídicos obtidos e verificar se obteve uma equivalência de efeitos, se se seguiu um caminho diverso para obter o mesmo resultado.

Retomando uma questão há muito tratada em alguma doutrina portuguesa, trata-se de saber se por meio de um contrato de promessa

⁽¹¹⁾ Neste sentido TIPKE-KRUSE, AO § 42 an. 1 Set. 1999. FISHER in HHS § 42 citando um acórdão do BFH. Evidentemente poderemos sempre questionar se tais resultados, obtidos perante a lei alemã, podem ser considerados como sendo válidos para o direito português. Mas indo para além das dificuldades de expressão do legislador português, tendemos a pensar que estamos perante os mesmos princípios reguladores.

com tradição se pode obter uma situação jurídica – posse e gozo do bem, segurança da situação jurídica, possibilidade de o transmitir – idêntica à obtida por meio de um contrato de compra e venda ⁽¹²⁾.

A tão falada perspectiva económica pode ser analisada na apreciação da semelhança-diferença dos efeitos obtidos (dos direitos adquiridos) pelo que usou a fórmula desviante que pode ser reduzida, no limite, a uma consideração de natureza económica.

Uma vez que se trata de bens com valor patrimonial é sempre possível optar entre o valor do complexo de direitos adquiridos com poupança fiscal e o valor a que corresponderia a aquisição, digamos normal, desses mesmos direitos.

Com a certeza de que o negócio só terá lugar se a escolha da operação em fraude à lei proporcionar vantagens económicas neste preciso sentido: a hipotética diminuição do valor económico do direito ou direitos obtidos, por não se ter utilizado a forma mais apta, é compensada pela poupança fiscal obtida.

Ou, em alternativa, os custos ligados a um caminho especialmente seguido – uma especial cadeia de negócios – para alcançar um certo fim são compensados pela poupança fiscal obtida.

E, nesse sentido, e apenas nesse sentido, se pode dizer que a fatispécie fiscal utiliza conceitos económicos e procura obter efeitos económicos: por isso não se pode falar em tornear a lei fiscal quando estamos perante um casamento que foi realizado para tornear a lei fiscal ou uma adopção foi realizada para reduzir um imposto sucessório ⁽¹³⁾.

A questão da chamada propriedade económica como contraponto à propriedade jurídica também exige algumas especificações. Foi por esta via que se chegou à doutrina segundo a qual, quando alguém detém um bem com os direitos e faculdades que acompanham a típica

⁽¹²⁾ Esta questão foi longamente tratada entre nós por VITOR FAVEIRO, *A Forma Jurídica dos Actos Tributários* (Lisboa 1963) a propósito dos impostos de registo (sisal, selo) num trabalho em que por completo se ignora a doutrina fiscal já existente nesta área.

⁽¹³⁾ FISCHER, HHS, § 42 an. 97 (Março 91).

propriedade jurídica, terá uma propriedade que como tal deverá ser tributada.

Não porque haja a forma jurídica propriedade, mas porque há uma propriedade económica e a isso se deverá atender.

O que levou a que desde o fim do século XIX se criasse no direito alemão a perspectiva económica ⁽¹⁴⁾ como forma de aplicação da lei fiscal. E se isto for considerado como uma espécie de oposição entre a perspectiva económica e a perspectiva jurídica, como duas realidades opostas, vamos necessariamente chegar a conclusões erróneas.

A perspectiva económica pode conduzir à possibilidade de tributar como proprietário quem não é titular de um bem nos termos do art. 305º do Código Civil. Porque adquiriu um conjunto de direitos sobre um determinado bem que têm um valor patrimonial equivalente que pode ser considerado equivalente – pela adquirente desses bens – ao do proprietário.

Vejamos por exemplo o caso do possuidor do bem no caso da locação financeira: a locação financeira é um bom exemplo de um contrato de locação que dá ao locatário uma posição muito semelhante à do proprietário. O que levou a que, depois de uma longa controvérsia jurisprudencial e doutrinal, se considerasse que o bem atribuído em locação financeira deverá ser inscrito no activo imobilizado do balanço do locatário e aí sujeito a amortização. Ou seja, que para efeitos do balanço, ele seja tratado como se fosse o proprietário.

É o regime que actualmente se considera resultar do n.º 2 do § 247 do Código Comercial Alemão ⁽¹⁵⁾ e também adoptado pelos padrões internacionais de contabilidade ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁴⁾ Ver a evolução desta questão em KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrecht* (1991) 133-135.

⁽¹⁵⁾ Sobre a controvérsia doutrinal, von WESTPHALEN, *Der Leasingvertrag* 5º (Köln 1998) 19-66.

⁽¹⁶⁾ Neste sentido v. o *Standard of Financial Accounting Concept* n.º 13 e o *Financial Accounting Standard Board* e o *Internacional Accounting Standard*

Princípios que foram recebidos entre nós, não pela legislação comercial, que mantém desde há muito um silêncio total nestas matérias, mas pela Directriz Contabilística n.º 25. Ainda em processo de aprovação, mas que provavelmente acabará por ser homologada.

Mas que pode considerar-se desde já em vigor uma vez que temos na directriz contabilística n.º 18, já homologada, uma remissão específica para o *International Accounting Standards* um dos quais constitui a fonte inspiradora da directriz em curso de publicação ⁽¹⁷⁾.

Não temos por isso uma propriedade económica e uma propriedade jurídica constituindo duas realidades distintas: mas apenas uma perspectiva económica para avaliar a situação (sempre com base no valor patrimonial) de quem celebra um contrato de locação cujas cláusulas – duração do contrato, rendas que se aproximam de prestações de aquisição, opção de compra no final – que lhe dão contornos muito próximos do contrato de compra e venda.

Ou que celebra outro tipo de contratos com conteúdo e efeitos susceptíveis de avaliação patrimonial.

5. A TAREFA DO LEGISLADOR. A PROSECUÇÃO DA JUSTIÇA E DA EFICIÊNCIA

A importância da ponderação dos efeitos dos contratos para evitar o seu uso alternativo por parte dos contribuintes como modo de frustrar as intenções do legislador fiscal conduz assim à criação de obstáculos legais à utilização de manipulações negociais: se elas têm como único ou principal objectivo ultrapassar normas que têm como

n.º 17 produzido pelo *Internacional Standard Committee*. REVSINE/COLLINS/JOHNSON, *Financial Reporting & Analysis*, (New Jersey 1998) 551-605 ou WHITE/SONDHI/FRIED, *The Analysis and Use of Financial Statements* 2ª ed (New York 1997) 531-582.

⁽¹⁷⁾ Sobre o actual regime de fontes de direito contabilístico v. do autor, *Estudos de Direitos Fiscal e Contabilístico* (Coimbra Editora), no prelo.

objectivo obter uma distribuição equitativa e economicamente eficiente dos encargos tributários.

Mas este é um princípio cuja materialização deverá ser procurada, em primeira linha, pelo legislador ordinário.

Encontrando formas de previsão normativa que sejam tão claras e abrangentes quanto possível.

E quando tentamos realizar este objectivo – obter clareza e abrangência na previsão normativa – vamos deparar com um problema fundamental no direito tributário:

A lei fiscal não pode criar qualquer impedimento à busca pelas partes contratuais, dentro do largo quadro decisório que lhe é dado pelo normal exercício da autonomia privada, das soluções que lhes pareçam mais adequadas.

Mais adequadas para a normal defesa dos seus interesses juridicamente tutelados e para a construção de contratos que sejam tão adequados quanto possível – economicamente tão eficientes quanto possível – para a obtenção dos seus fins.

O que implica a utilização das mais variadas formas negociais. Simultaneamente, é necessário impedir a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal. Razões integralmente fiscais ou essencialmente fiscais.

A escolha não da forma adequada mais eficiente, mas sim da forma que proporciona uma economia fiscal.

E deste modo impedir que pela simples manipulação da forma jurídica se obtenha uma redução dos encargos tributários que deveriam, em princípio, acompanhar a obtenção de um determinado efeito jurídico.

Quando isso acontece temos de concluir que a tentativa de uma distribuição justa dos encargos tributários que acompanha – que deve acompanhar – a criação da norma fiscal se frustrou.

E notemos que não é esta razão, a obtenção de justiça a única que impõe a retirada de efeitos aos negócios feitos por razões fiscais: é que se estes conduzem a uma economia fiscal, mesmo quando são

menos eficientes, o mercado vai ser sucessivamente distorcido, com o contrato fiscalmente mais eficiente a substituir o negócio mais eficiente em puros termos de mercado.

6. OS LIMITES DA PREVISÃO NORMATIVA

A dificuldade da construção legislativa que evite o recurso a estes comportamentos desviantes reside no facto de que, mesmo quando o legislador recorre à produção de normas que procuram ser suficientemente abrangentes, está na impossibilidade de prever todas as possíveis formas negociais.

Considerando que a experiência passada representa, num juízo de prognose, um conjunto de factos que vão predeterminar o conteúdo da lei. Nomeadamente situações que poderão conter uma substância idêntica – identidade ou equivalência de efeitos jurídicos investindo alguém por exemplo na situação típica do proprietário ou coisa que o valha – e que podem ter formas jurídicas muito variadas.

Com a consciência que jamais poderá prever todas as situações possíveis. Até porque essa abrangência da lei tem sempre um limite: considerando a sua função específica dentro do ordenamento jurídico-tributário a lei, mesmo quando recorre a conceitos com um certo grau de indeterminação, terá de ser sempre suficientemente determinada para permitir com segurança a sua aplicação pelas entidades privadas. A quem a lei atribui, como dever de conduta, a obrigação de aplicar a lei ⁽¹⁸⁾.

Se o imperativo da segurança jurídica no segmento do conhecimento e possibilidade de compreensão da lei vigente abrange a totalidade da ordem jurídica, no direito fiscal de hoje em que a gestão do

⁽¹⁸⁾ No direito dos impostos existe sempre, escreve PAPIER, uma relação de tensão entre o princípio da determinabilidade e o princípio da tributação segundo o princípio da capacidade contributiva de cada indivíduo, PAPIER, *Der Bestimmtheit Grundsatz in Steuerrecht und Verfassungsrecht*, DSJG 12 (1989) 67.

sistema fiscal está confiada ao sujeito passivo, que começando por se autoqualificar como sujeito passivo numa qualquer zona da relação jurídica tributária ⁽¹⁹⁾, tem que proceder a uma prévia aplicação da norma fiscal. E por isso essa determinabilidade que é uma exigência para a criação e aplicação de qualquer norma tem aqui uma importância reforçada.

A abrangência da norma não pode assim conduzir – tem como limite inultrapassável – a formas de previsão de tal modo vagas que garantam, *ab initio*, a possibilidade da igualdade no cumprimento da lei.

Impedindo que os comportamentos deliberados de algumas categorias de sujeito passivo possam frustrar os intentos de igualdade; uma vez que estes se podem furtar, sem necessidade de recurso a comportamentos ilícitos, à aplicação da lei fiscal.

Tal como a aplicação da lei fiscal para cumprir o imperativo da segurança jurídica não pode permitir a atribuição de poderes discricionários à Administração, uma vez que não podemos ter uma aplicação de encargos tributários com base na lei, mas sim por meio da lei onde tem de residir a decisão de tributar ⁽²⁰⁾.

Não se trata, contudo, de procurar na lei uma descrição prévia, pormenorizada e inequívoca, dos negócios jurídicos ou das peculiares circunstâncias que se pretendem ver tributadas como pretenderia o princípio da tipicidade fechada: «o princípio da determinação converte o tipo tributário num tipo rigorosamente fechado». Para que possa ser possível obter a aplicação da lei por «mera decisão da norma, limitando-se o órgão da aplicação de direito a nela subsumir o facto tributário» ⁽²¹⁾.

⁽¹⁹⁾ Consideremos por exemplo a situação de um não-residente que por permanecer por algum tempo num certo país se torna residente e por isso passa a ficar obrigado, sem que a ignorância da lei lhe possa aproveitar, a um complexo conjunto de deveres de declaração.

⁽²⁰⁾ PAPIER (nt 2) 64.

⁽²¹⁾ ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário* (Coimbra 1972) 328-330.

Uma aplicação efectiva deste princípio no direito fiscal, com a busca de uma segurança formal inteiramente inatingível exigiria, para ser aplicável, mudanças na lei fiscal com o legislador a procurar perpetuamente, e sem nunca o conseguir, acompanhar as mudanças de natureza formal dos negócios jurídicos quer por razões legítimas, quer pelas acrescidas razões de redução da carga fiscal ⁽²²⁾.

7. OS REQUISITOS DE APLICAÇÃO: A INTENÇÃO LEGISLATIVA

Já vimos que se não pode esperar que o legislador fiscal consiga realizar uma previsão exaustiva de todo e qualquer negócio jurídico que considere dever estar sujeito a tributação ou ser sujeito a um certo nível de tributação: é contudo princípio básico para a manutenção da segurança jurídica na aplicação da lei fiscal que teremos de encontrar no ordenamento jurídico-tributário, para a aplicação da cláusula anti-abuso, os sinais inequívocos de uma intenção de tributar.

A evitação fiscal abusiva não pode confundir-se com a mera tentativa do contribuinte para reduzir a sua tributação ou para ponderar cuidadosamente – planeamento fiscal não-abusivo – as consequências da lei fiscal na sua actividade empresarial ou pessoal.

Aquilo que as normas anti-abuso, enquanto cláusulas gerais contra comportamentos de manipulação da forma jurídica por razões sem justificação económica, devem evitar, não é apenas o afastamento, o facto de se ter contornado, uma certa factispécie fiscal.

O que estas normas procuram evitar é a vantagem fiscal de um comportamento em que se põe em causa a totalidade do ordenamento

⁽²²⁾ A crescente importância dos negócios atípicos numa economia sempre mais complexa está bem reflectida no facto de ter sido objecto de duas recentes dissertações de doutoramento: R. PINTO DUARTE, *Tipicidade e Atipicidade dos Contratos* (Coimbra 2000) e P. PAIS VASCONCELOS, *Contratos Atípicos* (Coimbra, 1995).

jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários, exigindo por isso que o aplicador da lei considere os princípios estruturantes do sistema de onde deve ser extraída uma intenção inequívoca de tributação daquela particular situação ainda que tal intenção não encontre uma expressão correspondente na formulação da lei.

Por isso se pode afirmar que o problema do flaqueamento da lei fiscal começa onde termina a factispécie definida pelo texto da lei e a interpretação teleológica da totalidade da lei e do sistema nela contido tem início ⁽²³⁾.

Como foi afirmado pelo Supremo Tribunal britânico em termos totalmente diferentes mas de significado equivalente no caso Willoughby, haverá *tax avoidance* (em contraste com a legítima redução da carga fiscal ou do planeamento fiscal) se estivermos perante «*a course of action designed to conflict with or defeat the evident intention of Parliament*» ⁽²⁴⁾.

Entendendo-se «evidente intenção do Parlamento», na linguagem muito particular dos juristas anglo-americanos, um princípio estruturante do ordenamento jurídico-tributário que foi claramente expresso pelo legislador. Com uma clara intenção de tributar um certo tipo de negócios jurídicos, que só pode ser iludida mediante a opção por arresgadas cadeias negociais que encontram falhas na previsão legal que não podem ser colmatadas ⁽²⁵⁾ pela mera interpretação da lei.

O que quer dizer que também aqui nos encontramos perante uma última *ratio*, e não perante uma forma normal ou rotineira de,

⁽²³⁾ KIRCHHOF, *Steuerrumgebung und Auslegungsmethoden* Stu W 2 /1983 174.

⁽²⁴⁾ Citado em TAX AVOIDANCE – A REPORT BY THE TAX LAW REVIEW COMMITTEE, Institute for Fiscal Studies (1977) ix em que se trata da possibilidade de passar da *juge made law* para a *statute law* nestas matérias.

⁽²⁵⁾ No caso Ramsay o tribunal foi confrontado com um complexo sistema de operações em que tudo ficava na mesma com a diferença que o contribuinte emergia no fim das tais operações «tal como Houdini» salvo não das correntes mas do dever de pagar o imposto. E por isso o tribunal anulou a operação. TAX AVOIDANCE... 12.

mediante o exercício de um poder de contornos vagos da Administração fiscal, ultrapassar as indefinições do legislador.

E as consequências deste princípio no ordenamento jurídico-tributário português é que não podemos ter recurso ao abuso de direito nos múltiplos sectores em que o legislador, por incúria ou falta de coragem política, deixou que se multiplicassem as situações, mesmo quando anti-sistemáticas, de não tributação de certos tipos de negócios jurídicos.

Como sucede, por exemplo, com as tributações das mais-valias: se o legislador ao mesmo tempo que tributa as mais-valias das alienações de quotas deixa por tributar as mais-valias das acções ou as tributa com uma taxa mais reduzida. Ou, em impostos como o do selo onde a falta de um princípio ordenador torna necessário, sob pena de grave insegurança, o apelo ao texto da lei ou certas formas habituais de tributação onde a aplicação reiterada cria o esboço de um princípio; ou na aplicação de impostos de duvidosa constitucionalidade, como a sisa, especialmente quando tributa os investimentos das empresas.

A aplicação de normas anti-abusivas não pode por isso preceder a tarefa constitucionalmente imposta ao legislador de construção de um sistema de tributação de rendimento sem falhas ostensivas nem zonas de não-tributação.

Que terá de ser um questão prévia antes da possibilidade de formular julgamentos sobre os comportamentos anormais ou abusivos do contribuinte.

8. A CONFIGURAÇÃO DO ABUSO DE DIREITO

Contornar o ordenamento jurídico-tributário reduzindo assim a oneração fiscal, mesmo quando realizada de forma abusiva, não constitui um acto punível. A fraude à lei não é proibida nem punida ⁽²⁶⁾.

⁽²⁶⁾ TIPKE/KRUSE, AO § 41 an 4 (Setembro 1999).

O que não vamos encontrar é, desde que o instituto respeite a unidade da ordem jurídica e consequentemente salvede os efeitos produzidos entre as partes das relações jurídicas, a mera desconsideração de efeitos fiscais:

A diferença de regimes entre a simulação em que é anulado o contrato e os seus efeitos jurídicos, e consequentemente, os seus efeitos fiscais e o abuso de direito em matéria fiscal é que neste são anulados os efeitos fiscais e salvaguardados os efeitos civis. O que constitui uma salvaguarda da congruência e unidade do sistema jurídico.

O que importa considerar é que, por razões de natureza fiscal, se considera necessário conseguir a tributação pretendida pelo ordenamento jurídico-tributário eliminando os efeitos fiscais de uma certa forma negocial que, embora do exercício do direito da autonomia privada ⁽²⁷⁾, foi escolhida com a intenção predominante de reduzir o imposto devido.

Por isso, para que tenhamos um caso de fraude ao ordenamento jurídico-tributário temos que ter uma situação de clara manipulação da liberdade de conformação dos negócios jurídicos de que resulta uma diminuição dos encargos tributários.

Não que seja exigível uma intenção de comportamento abusivo: o que se exige é uma intenção de tornear a lei – uma intenção de reduzir a oneração fiscal – tão clara quanto a intenção do legislador de tributar aquele tipo de operações.

E a manutenção da segurança jurídica posta em perigo pela reacção prevista pelas leis deste tipo, exige uma dada intensidade da manipulação da forma jurídica ou da circunstância económica para que o seu uso possa ser legitimado ⁽²⁸⁾. É necessário demonstrar que

⁽²⁷⁾ Ao contrário do que considera A. XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa 1974) 274 estamos neste caso perante o exercício de um direito subjectivo por isso susceptível de abuso.

⁽²⁸⁾ BIRK, *Steuerrecht* 2a (Heidelberg 1999) 95-96.

houve um comportamento abusivo para que não tenhamos uma situação digna de tutela jurídica e para que não se coloque o imperativo da tutela da confiança ⁽²⁹⁾.

O que exige, como outra condição indispensável, o trabalho prévio do legislador fiscal.

O negócio terá de situar-se numa zona do ordenamento jurídico-tributário onde haja uma intenção inequívoca de tributar: a intenção inequívoca expressa na lei, que de certo modo explica o percurso des-viante tomado pelo sujeito passivo da obrigação fiscal.

Procurou-se intencionalmente uma certa forma negocial por haver uma percepção do operador de que a intenção normativa era tributar um certo negócio ⁽³⁰⁾.

Considerando, por exemplo, os negócios simulados enumerados por A. XAVIER, podemos notar que à data do texto ou mesmo hoje em dia se trata de negócios realizados em zonas onde se não pode discernir uma intenção clara de tributação completa de operações daquele tipo. Ora, para que haja abuso de direito, é necessária essa intenção prévia, devidamente demonstrada pelo legislador.

9. ABUSO DE DIREITO OU PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA?

Como possível método alternativo para reduzir a relevância da vontade do sujeito passivo na distribuição dos encargos tributários temos o princípio da prevalência da substância sobre a forma.

Princípio surgido na contabilidade e consagrado no Plano Oficial de Contabilidade como critério de decisão contabilística, o princípio da prevalência da substância sobre a forma pode ser considerado como um dos modos possíveis de evitar que o formalismo jurídico,

⁽²⁹⁾ TIPKE-KRUSE, § 42 an 18 Set 1999.

⁽³⁰⁾ *Manual...* (1974) 266-268.

entenda-se o que se entender por esta expressão, se torne um obstáculo a que o balanço reflita com exactidão a situação patrimonial da empresa.

E deste modo teríamos «o princípio contabilístico do predomínio da realidade económica sobre a aparência jurídica» ⁽³¹⁾. Mas na verdade, como já salientámos aqui, do que se trata é da equivalência económica de certos efeitos jurídicos, o que faz com que, no direito do balanço, o bem obtido em locação financeira seja tratado do mesmo modo que o bem adquirido, em regime de propriedade plena, pela empresa.

E estamos perante um princípio mais adequado ao direito contabilístico do que ao direito fiscal.

No direito contabilístico desenvolveram-se certos princípios destinados a predeterminar a decisão do contabilista: ao inscrever ou não inscrever no balanço da empresa certos bens por esta adquiridos ou responsabilidades por esta contraídas, o decisor contabilístico deve aplicar esses mesmos princípios que têm de levar em conta as circunstâncias económicas. Uma dívida – juridicamente indiscutível – de uma empresa à beira da falência pode ter que ser compensada com uma provisão por ser de cobrança duvidosa.

E por isso o direito do balanço deve ter uma interpretação teleológica ⁽³²⁾: com a descrição exacta da realidade económica (situação patrimonial) como *telos* da decisão contabilística e da feitura do balanço.

E temos deste modo o princípio de que os gestores devem aplicar uma política contabilística para a empresa que «*reflect the economic substance of events and transactions and not merely the legal form*» ⁽³³⁾.

⁽³¹⁾ M. FREITAS PEREIRA, *A Periodização do Lucro Tributável* (Lisboa 1988) 119.

⁽³²⁾ WEBER-GRELLET, *Steuerbilanzrecht* (München 1996) 57. BAUCH/JOESTREICHER, *Handels und Steuerbilanzen* (Heidelberg 1993) 240-242.

⁽³³⁾ *International Accounting Standards* 1999, IASC, 85.

E aqui estamos em pleno numa zona de regras de conduta cuja violação pode consistir num caso de abuso de direito em relação ao modo como foi formulada a transacção.

Mas uma coisa é uma regra de conduta para o decisor contabilístico e outra, bastante diferente, é um cânone de interpretação para os negócios construídos, no legítimo uso da liberdade de conformação negocial, pelas partes contratantes. Aqui não temos qualquer regra para a decisão.

Se a interpretação da norma fiscal não deve deixar de ser feita de um modo teleológico, o que vai implicar a ponderação dos efeitos económicos dos contratos, tal não significa que se atenda apenas ao efeito económico entendido de um modo simplista: como por exemplo sucedeu quando se pretendeu, de modo inteiramente inesperado para os interessados e em nome de uma interpretação económica da lei fiscal, tributar o contrato de suprimento em imposto do selo, uma vez que a Tabela Geral do Imposto do Selo visava expressamente os mútuos.

Se de um ponto de vista muito simplista, economicamente mútuo e suprimento se equivalem, uma vez que ambos conduzem a uma entrada de fundos numa empresa, mesmo do ponto de vista económico os seus efeitos são inteiramente distintos.

Basta pensar, analisando a questão pelo lado da empresa, nos deveres desta para com um terceiro que realiza um contrato mútuo ou para com um sócio que lhe faz um suprimento: ou na diferença de posições entre mutuante e sócio quanto ao pagamento do seu crédito.

Por isso, dificilmente a invocação do critério da prevalência da substância sobre a forma como critério de interpretação poderá ser realizada. A não ser como mero critério auxiliar para a prova da existência de uma situação em que haja abuso de direito.

Ou tal como sucede com a perspectiva económica correctamente entendida como um instrumento para a interpretação do ponto de vista teleológico.

10. O ÓNUS DA PROVA NA APLICAÇÃO DA NORMA SOBRE O ABUSO DE DIREITO: AS RAZÕES ECONÓMICAS PARA A MODULAÇÃO DOS CONTRATOS

A distinção principal que tem de ser efectuada para distinguir entre um contrato que tem como objectivo apenas a redução da carga fiscal – motivo sem o qual o contrato não teria sido realizado – e um contrato que se insere nos normais objectivos da empresa. O que, na linguagem da jurisprudência francesa, consiste na distinção entre a gestão normal e a gestão anormal, cabendo à Administração fiscal determinar os actos que possam constituir um caso de gestão anormal sem que tal possa conduzir à intromissão da Administração na gestão das empresas privadas ⁽³⁴⁾.

Às empresas, e apenas às empresas, compete a escolha dos meios específicos pelos quais vão realizar os seus negócios: ponto é que exista como motivo para a sua escolha, não uma certa via de obter uma poupança fiscal contra a intenção expressa da lei, mas sim o que pode considerar-se como uma razão comercial legítima. A operação deve ser capaz de resistir, ao *business purpose test*, para recorrer a uma expressão utilizada pelos tribunais norte-americanos ⁽³⁵⁾.

Uma razão comercial legítima que pode vir a ser demonstrada pelo sujeito passivo, em particular no caso de este ter adoptado uma via pouco habitual: não um modo inadequado para obter o seu resultado, com esta inadequação a ser explicada pela vantagem fiscal que lhe subjaz. Mas apenas uma forma nova e imaginativa de realizar uma operação, que se não pode explicar por razões fiscais.

A demonstração da existência de uma fraude à lei, não da intenção subjectiva de conseguir torneir a lei, mas da existência objectiva de um negócio que a concretiza cabe à Administração fiscal.

⁽³⁴⁾ MASSON, *La Notion d'Évasion Fiscale en Droit Interne Français* (Paris 1990) 294 ss.

⁽³⁵⁾ TAX AVOIDANCE – A REPORT BY THE TAX LAW REVIEW COMMITTEE... (1997) 27-28.

O mesmo se passando quando o sujeito passivo recorre aos instrumentos processuais recentemente criados para clarificar a sua posição.

De acordo com o art. 63º do Código do Procedimento Administrativo, a «Aplicação das normas anti-abuso» (a epígrafe deste artigo), onde devemos incluir não a cláusula geral recentemente criada, mas certas normas já com uma larga tradição de aplicação como o art. 57º do CIRC sobre preços de transferência, tem um procedimento próprio ⁽³⁶⁾.

Uma vez que segundo o seu n.º 2 «*se consideram disposições anti-abuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos*».

Devendo no procedimento de audição do contribuinte que deverá preceder a aplicação destas normas (um poder administrativo cujo prazo de caducidade é fixado pela mesma norma em três anos) ser precedido da audição do contribuinte que poderá, nos termos do n.º 6 deste artigo, «*apresentar as provas que entender pertinentes*».

Mas por prova aqui tem que se entender uma contraprova: cabe à Administração fiscal a fundamentação-demonstração de que o negócio só foi realizado por razões de natureza fiscal. E caberá ao sujeito passivo demonstrar que estiveram razões comerciais legítimas na base da decisão contratual.

E o mesmo dever de fundamentação cabe à Administração fiscal se optar por, perante consulta do contribuinte, considerar a operação abusiva: se a Administração fiscal escolher o silêncio, teremos a homologação tácita da petição apresentada.

⁽³⁶⁾ A existência de um regime deste tipo «*prior clearance procedure*». E esta entre as condições colocadas pelo já citado REPORT BY THE TAX LAW REVIEW COMMITTEE... (1997) para a passagem de um regime de criação judicial para uma lei do Parlamento nesta matéria.

Uma vez que o n.º 8 determina que «*As disposições não serão aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de seis meses*».

Mas a recusa de permissão, que tem de ser expressa, deverá ser acompanhada da respectiva fundamentação, para tornar possível o exame judicial da mesma.

11. ANALOGIA E ABUSO DE DIREITO

A proibição da aplicação analógica da lei fiscal tem sido considerada entre nós uma das garantias fundamentais do contribuinte.

Numa situação que foi correctamente caracterizada como de «*generalizada e acrítica rejeição da analogia na aplicação das normas jurídico-fiscais de tributação*» ⁽³⁷⁾.

O acriticismo da doutrina a respeito da proibição da analogia como um dogma da doutrina fiscal pressupunha em primeiro lugar a distinção entre analogia e interpretação extensiva como alguma coisa de incontestado na metodologia jurídica ⁽³⁸⁾, conduzindo assim a um debate entre a possibilidade de aceitação da interpretação extensiva – considerada um possível modo de reacção aos comportamentos abusivos do contribuinte – como alguma coisa de radicalmente diferente da analogia ⁽³⁹⁾; e que, por fim, no direito penal – considerado

⁽³⁷⁾ J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contribuinte para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo* (Coimbra 1998) 385.

⁽³⁸⁾ Ver a este respeito CASTANHEIRA NEVES, *Metodologia Jurídica – Problemas Fundamentais* (Coimbra 1993) 265-272.

⁽³⁹⁾ PAMPLONA CORTE REAL, *A interpretação extensiva como Forma de Reprimir a Fraude à Lei no Direito Português*, CTF 152-153 (1971). Num outro sentido F. TRIGO de NEGREIROS, *A Evasão Legítima e o Abuso de Direito no Sistema Jurídico Português*, CTF n.º 151 (1971) 7.

como o modelo a seguir na formulação dos princípios básicos do direito fiscal – existiria uma proibição geral da analogia ⁽⁴⁰⁾.

E ignorando pura e simplesmente o debate a este respeito verificado em outros ordenamentos jurídicos ⁽⁴¹⁾.

No entanto, independentemente da impossibilidade de conseguir uma partilha dos encargos tributários «*tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*» como prevê a Constituição, se o legislador estiver sujeito ao princípio da tipicidade fechada e a aplicação da lei sujeita à proibição da analogia ⁽⁴²⁾, temos por assente que até à publicação da presente norma a aplicação da lei fiscal deveria ser feita, quanto ao essencial, como se tal doutrina fosse válida.

E isto porque a posição altissonante da doutrina e da jurisprudência, que no essencial a seguia, sobre a proibição da analogia, juntamente com – facto decisivo – o silêncio do legislador, não podia deixar de criar no contribuinte a expectativa de não ser tributado sempre que recorria ao planeamento fiscal abusivo.

⁽⁴⁰⁾ Ver a este respeito OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito...* (1997) 447 nt 645. Em vivo contraste com esta posição da doutrina portuguesa veja-se o importante debate em Espanha sobre a utilização da analogia no combate à fraude à lei em ROSEMBUIJ, *El Fraude...* (1999) 107-145.

⁽⁴¹⁾ Como síntese destas questões v. TIPKE, (org. por...) *Grenzen der Rechtsforbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht* (Köln 1984).

⁽⁴²⁾ SÁ GOMES, defendendo sempre o princípio da tipicidade fechada e a proibição da analogia propõe como instrumento para a luta contra a fraude à lei fiscal «definir os conceitos fiscais em termos amplos, mediante a técnica de transformação dos conceitos jurídicos de direito comum, ampliando-os para efeitos fiscais» *As Garantias dos Contribuintes – Algumas questões em Aberto*, CTF (371) 1993 28. É o que acontece actualmente (tipos ainda mais abertos seriam indetermináveis e os que usa a lei portuguesa proporcionam um vasto campo para o abuso de direito, como sabem todos os que se dedicam ao planeamento fiscal. Mais vale ir um pouco mais longe e afirmar com LEITE de CAMPOS que a «luta contra a fraude fiscal» [...] «não está sequer prevista na Constituição da República». LEITE de CAMPOS, *Interpretação das Normas Fiscais* in Problemas Fundamentais do Direito Tributário (Lisboa 1999)23.

Expectativa esta que a aplicação da lei não poderia deixar de levar em linha de conta.

Haverá contudo analogia quando se recorre a uma norma geral anti-abuso para desqualificar um certo negócio, fazendo-o suportar a tributação que se pretendeu evitar?

Numa formulação mais exacta TIPKE/KRUSE distingue entre aplicação analógica da lei fiscal e capacidade da lei fiscal para ser aplicada de forma analógica: e que no caso do § 42 da AO do que se trata não é considerar uma certa norma aplicável a um certo caso, mas sim de presumir que existe um caso que cabe dentro do âmbito de aplicação, sem qualquer extensão dessa norma ⁽⁴³⁾.

A distinção poderá ter a sua importância se se tentar usar a proibição da analogia, contida na Lei Geral Tributária contra a aplicação desta norma. Mas mais importante do que isso é a decisão legal de considerar a lei fiscal como uma lei que pode ter efeitos equivalentes ao da aplicação da analogia.

12. OS CASOS DE APLICAÇÃO DA NORMA ANTI-ABUSO

Ainda mais do que aquilo que sucede com as demais leis, uma norma contra o abuso de direito será aquilo que dela fizerem a Administração fiscal e os tribunais. Os pecados originais no seu conturbado nascimento e os erros textuais na sua formulação são ainda assim o menos importante: ela constitui um instrumento imperfeito mas ainda assim susceptível de uma legitimação *ex post* se for devidamente aplicada.

E as acusações de inconstitucionalidade que vão certamente acompanhar a sua aplicação serão igualmente confirmadas ou infirmadas pelo uso que dela for feito.

⁽⁴³⁾ TIPKE/KRUSE, AO § 42, an 9-12 Setembro 1999.

Uma apreciação mesmo breve da doutrina alemã ⁽⁴⁴⁾, britânica ⁽⁴⁵⁾, francesa ⁽⁴⁶⁾ ou espanhola ⁽⁴⁷⁾ (países onde este instrumento há já algum tempo utilizado) mostra a importância que a jurisprudência tem tido no balizamento deste instituto e na criação dos limites à sua aplicação.

Considerando a situação portuguesa e supondo que esta norma já existe há alguns anos ela poderia por exemplo ter sido aplicada no caso Renault Gest ⁽⁴⁸⁾: esta empresa oferecia aos compradores dos seus carros a possibilidade de, mediante um prévio depósito do futuro cliente, ter um desconto na compra do carro indexado ao rendimento então atribuído aos depósitos a prazo.

Considerando tal desconto incluído na previsão do então vigente n.º 12 do art. 6.º do Código do Imposto de Capitais «*quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais não compreendidos na secção A*», o STA considerou o desconto tributável.

Mas que semelhança existirá entre tal depósito e o depósito bancário: como é óbvio temos um efeito económico equivalente.

Se o comprador pretender efectuar a operação, depositando o seu dinheiro na Renault Gest, num período de elevada inflação e elevados rendimentos nominais, obtém o mesmo efeito sem suportar o imposto. A situação jurídica não é a mesma: e a económica também tem algumas diferenças.

Mas tal como o locatário financeiro não é proprietário – sem que isso lhe traga qualquer desvantagem digna de nota, uma vez que será em última análise um problema dos seus credores – também a escolha

⁽⁴⁴⁾ Além da já citada, veja-se o recente balanço de G. ROSE/C. G. ROSE, *Steuerplanung und Gestaltmissbrauch – Eine Auswertung der Jungeren Rechtssprechung des BFH zu 42 AO*, (Bielefeld 1992).

⁽⁴⁵⁾ Ver a recente síntese de A. SHIPWRIGHT, *L'Esperienza Britannica* in di PIETRO, *L'Elusione...* (1999) 107-172.

⁽⁴⁶⁾ J. P. CHEVALIER, *L'Esperienza Francesa* ib. 7-32.

⁽⁴⁷⁾ *L'Esperienza Española...* Ib 173-201.

⁽⁴⁸⁾ Ver acórdão na FISCO com anotação de CLOTILDE PALMA, *A Interpretação das Leis Fiscais FISCO* n.º 68 (1994) 31 ss.

do vendedor de automóveis como depositário só terá desvantagens para o aforrador-comprador se este quiser desistir do seu projectado negócio. E por isso tem o tal efeito equivalente.

E a razão do negócio só pode ser a poupança fiscal: e por isso o acórdão do STA foi uma aplicação *avant la lettre* da desconsideração fiscal de um negócio que, perante a lei actual mas apenas perante ela, seria abusivo.

Um outro caso julgado pelos nosso tribunais e que podia configurar um negócio abusivo poderá ter uma solução diferente dado o tipo de norma que tinha sido utilizada para conseguir a poupança fiscal. O contribuinte, para conseguir uma isenção de sisa, invocou uma disposição destinada a permitir a compra de um terreno para emparcelamento agrícola. Uma norma destinada a tornar mais fácil a redução do número excessivo de pequenas e pequeníssimas terras de cultura, no Norte do país. Conseguiu assim a isenção de sisa. Mas depois da compra instalou no terreno adquirido uma fábrica, frustrando assim o efeito económico que a norma usada pretendia obter para nele instalar uma unidade industrial ⁽⁴⁹⁾.

Que a intenção do contribuinte foi evitar o pagamento de sisa mediante o recurso a um negócio – compra para emparcelamento – cujo pressuposto não tencionava realizar é indiscutível. Que está provada uma intenção de torpear uma norma fiscal, também não merece contestação.

Reconsiderando o caso como obstáculo à utilização da cláusula anti-abuso temos a natureza da norma que foi utilizada: estamos perante uma norma de direcção da economia, que concede uma isenção.

Como norma com um fim extra-fiscal, por natureza anti-sistémica, vem obscurecer o carácter de actuação contra os princípios estruturantes do ordenamento jurídico-tributário que justifica a desconsideração fiscal do negócio. Mais: o fim último da norma – a redução do minifúndio no Minho – acabou por ser atingido. Estamos assim

⁽⁴⁹⁾ *Caso Lima Têxtil*. Ver acórdão e anotação FISCO n.º 74/75(1996) 99.

perante um daqueles casos em que o que está em causa é ter-se con-tornado o factispécie da concessão, não a ordem jurídica tributária, um sistema axiologicamente estruturado como um todo.

Já uma questão diferente se coloca a propósito da operação dita lavagem dos cupões, em que, utilizando-se a não tributação das mais-valias das obrigações, prevista pela alínea a) do n.º 2 do art. 10º do CIRS, se procedia a uma operação pela qual se realizava uma alie-nação de obrigações com juros perto do vencimento.

A existência de juro perto do vencimento no título transmitido criava um ganho para o alienante que, tendo a natureza formal de mais-valia, escapava deste modo à tributação. Produzindo o juro, no momento do vencimento, um rendimento tributável; que não era tributado, uma vez que a transmissão tinha sido feita para uma entidade isenta ⁽⁵⁰⁾.

Tendo de apreciar este caso ocorrido bem antes da criação da norma que pretende impedir o STA ⁽⁵¹⁾. Para justificar a sua posição, o tribunal veio afirmar que o IRS tinha adoptado «*o conceito de ren-dimento-acréscimo, o qual abrange todo o aumento do poder aqui-sitivo, no sentido de rendimento realmente auferido. Trata-se de um conceito tendencialmente amplo de rendimento*».

Como de facto o deveria ter feito, partindo de uma cláusula geral de rendimento e não de uma previsão cedular que, obedecendo ainda ao paradigma da tipicidade fechada, deixa por tributar par-celas significativas de rendimento denotador de capacidade contri-butiva ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Uma operação semelhante – *bondwashing* – costumava ser utilizada no Reino Unido como forma de converter rendimento em mais-valias (sujeitas a menor taxa de tributação). V. McBARNET/WHELAN, *Regulating Accounting. Limits in the Law* in BROMWICH/HOPWOOD, *Accounting and the Law* (Hemel Hempstead 1992) 104.

⁽⁵¹⁾ Caso BNU, Acórdão 25/11/98 (Base Inforfisco).

⁽⁵²⁾ Para uma crítica desta técnica legislativa v., do autor, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa 1998) 6-2.1.

O que temos no IRS é um conceito base de rendimento acréscimo «à qual este introduz algumas restrições» ⁽⁵³⁾. E, entre estas restrições, está precisamente a não-tributação das mais-valias em IRS.

E por isso, afirma o acórdão «*o intérprete, ao procurar o sentido das várias categorias de rendimento indicadas no art. 1º do CIRS, tem de ter em conta que a lei partiu deste conceito amplo de rendi-mento*». E por isso, como então existente afirmava serem «*rendimentos de capitais os juros de título da dívida pública*», procedeu à requa-lificação do contrato de alienação da obrigação. Que como alie-nação que é, gera uma mais-valia, tratando-o como juro e considerou 1) Que estava já abrangido pela norma existente 2) Que a lei que veio expressamente abranger os juros decorridos tinha mera natureza interpretativa.

Não se trata na verdade de uma aplicação analógica da lei, mas de mera interpretação extensiva, usando as categorias de que o acórdão se socorre.

Perante uma operação que tinha como razão de ser apenas uma economia fiscal, mediante a criação de um contrato imaginado *ad hoc* com esse preciso fim, o Tribunal usa os poderes que a lei ainda não lhe concedeu, transformando mais-valia em rendimento de capital. E, temos mais-valia porque temos o ganho resultante da alienação de um bem, que tem um direito conexo: o juro da obrigação, em pro-cesso adiantado de vencimento.

E, considerando que o carácter artificioso do contrato aplicou o n.º 2 do art. 38º da LGT:

«São ineficazes 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 recai sobre estes últimos».

⁽⁵³⁾ A. SALGADO MATOS, revisão de R. QUEIROZ e MELO, *Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Anotado*, (Coimbra 1999) 53.

Em vez da normal percepção do juro, tributada em IRS, o sujeito passivo preferiu realizar uma mais-valia, não sujeita a tributação.

Tal como no caso Renaul-Gest o tribunal tinha transformado um desconto comercial num rendimento de depósito bancário.

13. OS TRIBUNAIS E ADMINISTRAÇÃO FISCAL PERANTE AS MANIPULAÇÕES NEGOCIAIS

A conclusão a que devemos chegar perante estes dois acórdãos claramente *contra legem* é de que, quando confrontados com manipulações negociais para reduzir a carga tributária, com lei ou sem ela, a Administração fiscal e os tribunais agem motivados por um impulso de justiça procurando impedir as reduções de tributação por esta via legal, que consideram ilegítima.

E podemos facilmente compreendê-los: é uma espécie de insurreiçãõ contra o irrealismo metodolõgico da «*proibiçãõ da analogia*» e da «*tipicidade fechada*» que quase ainda domina boa parte da nossa doutrinas e da nossa tẽcnica legislativa.

Conduzindo deste modo a uma jurisprudẽncia dos sentimentos ou dos impulsos esta sim, lesiva da segurança jurĩdica. E ẽ isto que justifica a criaçãõ de uma clausula geral anti-abuso que, obrigando a Administraçãõ fiscal a demonstrar que se verificou por parte do sujeito passivo um comportamento que preencha e que dê a este a possibilidade de provar que agiu de acordo com uma intençãõ empresarial legĩtima permita uma tributaçãõ mais racional e mais justa, salvaguardando uma concepçãõ operacional de segurança jurĩdica na relaçãõ jurĩdico tributária.

COMUNICAÇÕES
