

REPUBLICA DE LISBOA
MUNICIPIO DE LISBOA
SECRETARIA
ENTRADA
2004/09/23

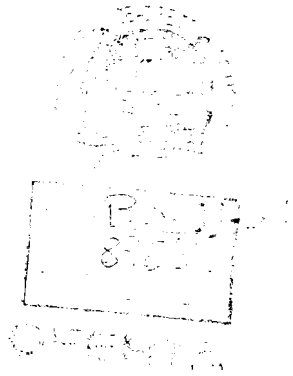
M
Dourado

ANA PAULA DOURADO – ANTÓNIO CARLOS SANTOS
CRISTINA SANTOS – DAVID OLIVER – FRANCISCO DE SOUSA
DA CÂMARA – FRANS VANISTENDAEL – HOWARD LIEBMAN
HUBERT HAMAEEKERS – J. L. SALDANHA SANCHES
MIGUEL SILVA PINTO – PAUL MORTON – KEES VAN RAAD
RITA TAVARES PINA – STELLA RAVENTÓS – STEPHEN BILL

PLANEAMENTO E CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL



FISCO
LISBOA 2003



NORMAS ANTI-ABUSO, JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA E DIREITO PORTUGUÊS: AS PROVISÕES NO BALANÇO FISCAL

JL SALDANHA SANCHES^(*)

1. O conceito de normas anti-abuso

A classificação de uma norma como “normas anti-abuso” dentro do conjunto das normas que compõe o ordenamento jurídico-tributário e a sua delimitação em relação a outras normas não é fácil.

No centro deste conjunto temos a cláusula geral anti-abuso que permite à Administração fiscal, caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi utilizada apenas para obter uma redução inaceitável da carga fiscal – inaceitável por se realizar contra uma intenção contrária e claramente expressa pelo legislador fiscal – anular os efeitos fiscais desse negócio jurídico.

Cláusula-geral hoje contida no art. 38º da LGT e que tem como eixo metodológico a fraude à lei em matéria fiscal: e por isso se pode considerar como uma projecção fiscal da teoria do negócio indirecto.

No sentido de um negócio feito com uma finalidade especial que o desvia da forma que mais facilmente se adaptaria à sua intenção práctico-económica, criado por um especialista ⁽¹⁾ e que assume, no Direito Fiscal, o objectivo único de redução da dívida fiscal.

^(*) Professor Associado da Faculdade de Direito de Lisboa

⁽¹⁾ E nesse sentido veja-se a aproximação que é feita entre este tipo de contratos e a jurisprudência das cautelas, tarefa de um “*esperti dell’giure*” que prossegue o fim legítimo de criação de garantias para o seu cliente. ORLANDO de CARVALHO, *Negócio Jurídico Indirecto*, in *Escritos* (Coimbra 1998) 86-88. Sobre essa relação da jurisprudência das cautelas e do negócio indirecto em matéria fiscal ver também SONTHEIMER, *Vertragsgestaltungs und Steuerrecht* (München 2001) 1-18. Há aqui um problema de perspectiva sublinhado na afirmação segundo a qual o jurista especializado em contratos não aplica a lei a certos factos no tradicional mecanismo da subsunção:

Mas ao lado dessa cláusula geral encontramos normas específicas com o mesmo objectivo: como a alínea b) do nº 2 do art. 75º do Código do IRC exigindo para o reconhecimento de menos-valias provenientes de liquidações a detenção na mão dos sócios das partes sociais da sociedade liquidada pelo menos durante três anos e de que trataremos adiante⁽²⁾.

Ou de forma menos nítida podemos considerar também normas anti-abuso as limitações que a lei coloca nas vastas zonas em que o exercício do direito da empresa de definir uma política para a fixação de preços de transferência com outras empresas, utilizar entidades situadas em zonas de baixa fiscalidade, definir a relação entre capital próprio e capital alheio, realizar provisões e amortizações pode conduzir a decisões principalmente influenciadas pela intenção de reduzir o lucro tributável.

E temos por isso as normas dos artigos 58º, 59º e 60º do Código do IRC ou, em termos mais gerais os princípios especiais que impõe a correcção do balanço comercial para dar origem ao balanço fiscal: porque embora haja um preço que é o objectivamente correcto e um nível de provisões que é o imposto pelo princípio da prudência há uma margem inescapável de discricionariedade privada⁽³⁾.

E nesse sentido se pode falar de normas anti-abuso, numa perspectiva funcional, para abarcar todo esse grupo de normas.

Embora o legislador fiscal use o conceito, quando por exemplo, cria normas especiais de consulta à Administração fiscal com deferimento tácito depois de seis meses no art. 63º do CPPT, num sentido menos amplo.

utiliza a lei como instrumento de conformação dos contratos. LANGENFELD, *Wandlungen der Vermögensnachfolge-Zur Aufgabe der Vertragsgestaltung in Praxis und Ausbildung* NJW, 1996, 2605. Sobre os contratos indirectos e a sua distinção da simulação bem como as possibilidades de abuso neste domínio e a categoria muito especial dos negócios fiduciários ver também PAIS VASCONCELOS, *Contratos Atípicos* (Coimbra 1995) 243-311. O que reduz radicalmente a hipótese da previsão normativa fiscal com base na qualificação legal dos contratos até porque “a qualificação de um contrato como pertencente a um tipo legal tem, na perspectiva da aplicação do Direito, um alcance limitado” R. PINTO DUARTE, *Tipicidade e Atipicidade dos Contratos* (Coimbra 2000) 121.

⁽²⁾ Esta abordagem geral, de mancha larga, ou abordagem específica para certos foram qualificadas pela Comissão Carter, para a reforma fiscal no Canadá, como *shot gun approach* e *Sniper's approach*. WISSELINK, *The Range of Legal Measures*, in *International Tax Avoidance I*, IBDF (Daventer 1979) 129-131.

⁽³⁾ Criando um problema permanente entre a verdade objectiva do balanço e essa margem de decisão quanto à inserção no balanço e às valorizações dos elementos do activo e do passivo. GROSSFEL, *Bilanzrecht* 3ª ed. (Heidelberg 1997) 61- 63. LEFFSON, *Die Grundsätze Ordnungsmässiger Buchführung-Rechtsnatur und Bestimmung* 7ª ed. (Düsseldorf 1987) 193-200. WEBER-GRELLET, *Steuerbilanzrecht* (München 1996) 76-87. Para exemplo destas possibilidades de opção na lei fiscal portuguesa veja-se o Art. 29º nº 1 e 2 ou o art. 31º do Código do IRC.

Uma vez que as restringe às que tenham como escopo os actos praticados “com manifesto abuso das formas jurídicas”. Eliminando assim, por exemplo, as regras dos preços de transferência: excepto se, eventualmente, tivermos um caso que une os problemas dos preços de transferência com os de abuso de formas jurídicas.

a) As normas anti-abuso em Portugal e a influência comunitária

A insularidade da doutrina portuguesa levou a que a introdução de cláusulas anti-abuso – consideradas durante um longo período como sendo contrárias ao princípio da “tipicidade fechada” e à obtenção de segurança jurídica – tivesse lugar tardiamente em Portugal. Muito depois de já serem usadas de forma corrente na legislação comunitária.

Pode mesmo afirmar-se que a norma contida na alínea a) do art. 11º da Directiva 90/434/CEE ao permitir aos Estados recusar a aplicação das normas nela contidas sobre reestruturações empresariais sempre que estas tivessem como “principal objectivo a fraude ou a evasão fiscal”, para onde remetia a lei portuguesa, constitui a primeira cláusula-geral anti-abuso do ordenamento jurídico-tributário português.

E consequentemente o problema da concordância, em termos gerais, das normas anti-abuso do ordenamento jurídico-tributário português com o Direito Comunitário deve por isso ser eventualmente procurado nas expressões concretas dessas mesmas normas anti-abuso. E nalguns casos pode se destituído de originalidade: pode inserir-se, sem grandes particularidades, na questão mais geral das relações entre o Direito Fiscal Internacional e o Direito Comunitário uma vez que nas suas convenções Portugal tem começado a usar fórmulas anti-abuso criadas na prática convencional de outros Estados⁽⁴⁾.

Contudo, da mesma forma que o alargamento da competência do Tribunal Europeu tem conduzido à criação de novos conceitos como o da não-discriminação que, ultrapassando radicalmente a limitada não-discriminação do Direito Fiscal Internacional veio tornando impossível a exclusão do estabelecimento estável do universo das empresas que são sujeitos dos acordos de dupla tributação.

Uma vez que o Tribunal Europeu partindo do conceito das liberdades fundamentais que estruturam o Direito Comunitário tem utilizado um conceito de

⁽⁴⁾ F. SOUSA da CÂMARA, *Portugal. Report to IFA 2001*, Cahiers de Droit Fiscal International (2001) v. LXXXVib, 791-798.

igualdade jurídica que constrói com base no princípio da não-discriminação e das liberdades atribuídas pelo Direito Comunitário” para concretizar os limites da proibição da não-discriminação⁽⁵⁾. O que tem conduzido a um crescimento constante da sua competência em matéria fiscal com a consequente compressão dos poderes fiscais dos diversos Estados membros⁽⁶⁾.

Um alargamento de competência judicial do Tribunal das Comunidades com a consequente construção dos princípios de sistema fiscal europeu que podem conduzir a um escrutínio judicial da legislação nacional anti-abuso. Uma vez que, nos últimos anos, a jurisprudência da EU, mesmo nos impostos directos, tem-se desenvolvido com uma velocidade sem precedentes e hoje influencia todas as áreas da regulação jurídica das sociedades comerciais.

Nomeadamente pela aplicação do princípio da proporcionalidade como forma de escrutínio das diversas disposições anti-abuso.

b). O caso CENTROS e o abuso de direito na jurisprudência do Tribunal europeu

Foi exactamente esta questão que se colocou no caso CENTROS: a decisão do Tribunal teve como eixo decisório a oposição entre a restrição a uma liberdade fundamental (direito de estabelecimento) que lhe deram origem e a questão mais geral da possibilidade da existência de normas nacionais anti-abuso.

Tratava-se, no caso CENTROS⁽⁷⁾ de saber se uma sociedade criada por dois dinamarqueses no Reino Unido, para contornar a exigência de capital mínimo existente na lei dinamarquesa para a criação de uma sociedade daquele tipo poderia, ou não, instalar na Dinamarca uma sua sucursal. E que a intenção era de tornar a lei dinamarquesa não havia qualquer dúvida: uma vez que a sociedade britânica nem sequer tinha actividade. Tratava-se por isso de saber apenas se as autoridades dinamarquesas estavam a violar a liberdade de estabelecimento ao recusarem a criação daquela sucursal.

O ponto em discussão era saber se a falta do capital mínimo exigida pela lei dinamarquesa não iria pôr em causa a protecção dos credores públicos (dívidas fiscais) e privados. Como era afirmado pelas autoridades dinamarquesas.

⁽⁵⁾ Sobre este processo veja-se LEHNER, *Begrenzung der nationalen Besteuerungswalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages*, DSJG 23 (2000) 263-285; e THÖMMES, *Verbote der Diskriminierung von Steuerausländer und Steuerinländern*, DSJG 19 (1996) 81-106.

⁽⁶⁾ COMMISSION STAFF WORKING PAPER, *Company Taxation in the Internal Market*, Com(2001)562 final, 307

⁽⁷⁾ C-212/97.

Contra isto o Tribunal argumenta que se a sociedade tivesse actividade no Reino Unido as autoridades dinamarquesas não lhe teriam negado o registo – sem que desse modo houvesse efectiva protecção para os credores – e que há outros meios de os proteger.

Uma vez que se trata de “uma sociedade de direito inglês” e não de “uma sociedade de direito dinamarquês, os seus credores estão informados do facto de a mesma depender de uma legislação diferente da que regula na Dinamarca a constituição das sociedades por quotas e podem recorrer a determinadas normas de direito comunitário que os protegem, como a Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no artigo 54.º, n.º 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades”. Além de outras normas de direito comunitário.

O que temos aqui, como base da decisão, é uma valoração negativa do Tribunal sobre a eficácia do tradicional requisito do capital como modo de protecção dos credores. E é essa valoração negativa que o conduz à desqualificação da norma como um modo adequado de evitar um comportamento abusivo por parte da sociedade. Não se trata de impedir o abuso de direito mas antes de uma discordância da via que é seguida pelas autoridades e pela lei dinamarquesas para obter esse fim⁽⁸⁾.

É um problema é materialmente distinto daquele que é colocado por uma norma anti-abuso como a do art. 61º do CIRC sobre a subcapitalização: independentemente de qualquer juízo sobre a validade desta norma o que ela determina é que haja uma relação de proporcionalidade entre o capital utilizado num certo empreendimento e o capital próprio do empresário⁽⁹⁾. Trata-se por isso de uma questão inteiramente diferente daquela com que deparamos aqui.

c) O Efeito DELAWARE: Involução ou evolução?

Esta desnecessidade de capital mínimo como começo de uma sociedade – que pode ser contornada, depois desta decisão, mediante a criação de uma sociedade no Reino Unido – foi acusada de poder proporcionar o chamado efeito Delaware: o estado norte-americano que desde há muito tem regras muito aligeiradas para a criação de sociedades.

⁽⁸⁾ E veja-se entre nós as críticas de PAULO DOMINGUES, *Do Capital Social - Noção, Princípio e Funções* (Coimbra 1998) 149-150 sobre a “inadequação do capital mínimo como remédio para a limitação da responsabilidade do sócio”.

⁽⁹⁾ Sobre este problema, no Direito Comercial veja-se RAÚL VENTURA, *Sociedades por Quotas*, II (Coimbra 1989) 80-82 defendendo a responsabilização pessoal do sócio em caso de lesão do interesse dos credores como efeito da sub-capitalização.

Mas ao contrário do que se passa com a competição fiscal, não é seguro que esta forma de competição possa ser nociva.

O que o Estado do Delaware oferece às sociedades que nele se formam, para além de regras mais simples, é um sistema judicial de grande qualidade cujos precedentes e regras têm mostrado uma grande eficiência na solução adequada de litígios comerciais⁽¹⁰⁾.

E é exactamente esta a posição que toma a Comissão quando afirma que “a Centros simplesmente exerceu o direito de se estabelecer num Estado-Membro que lhe oferecia, quanto ao capital social inicial exigido, condições mais vantajosas: o que – como deverá deduzir-se do acórdão Segers – é precisamente um dos objectivos da liberdade de estabelecimento”⁽¹¹⁾.

E tudo pode explicar o motivo pelo qual aceitou uma operação comercial expressamente destinada a contornar uma proibição do ordenamento jurídico de um Estado membro.

d) Daily Mail e CENTROS: a reafirmação da admissibilidade das normas anti-abuso

Podemos por isso concluir que o pressuposto que faltava no caso CENTROS para que não fosse aceite a fundação de uma sociedade *pro forma* no Reino Unido para ultrapassar um obstáculo legal na Dinamarca era um juízo de validade – um juízo valorativo do Tribunal – sobre a natureza do obstáculo. Uma distinção implícita entre a concorrência fiscal que pode pôr em causa as receitas dos Estados Membros ou uma repartição com um módico de justiça dos encargos tributários e a concorrência da lei comercial e registal, sobre o modo de criação de empresas e de garantir os legítimos interesses dos credores privados e públicos.

⁽¹⁰⁾ Sobre estas características do Estado do Delaware MANN ROBERTS, *Business Law and the Regulation of Business*, 6ª ed. (Cincinnati 1999) 665. EDDY WIMEERSCH, *The Centros Case: A Landmark Decision in European Corporate Law*. <http://papers.ssrn.com/sol3/delivery.cfm/991021202.pdf?abstractid=190431>. Para a definição dos limites desejáveis do efeito Delaware: BEBSHUCK, *Federalism and the Corporation: the desirable limits on State Competition in Corporate Law*, HLR. 105 (1992), 1437-1509. MATHIAS SIEMS, *Convergence, competition. Centros and conflicts of Law. European company in the 21st century*, *European Law Review* 27, n1 (2002) 47-59. CATHERINE BARNARD, *Social Dumping and the Race to Bottom: some Lessons for the European Union from Delaware?* *European Law Review*, 25 n1 (2000) 57-78 e PEDRO CABRAL PATRÍCIA CUNHA, *“Presumed Innocent” companies and the Exercise of the right of establishment under Community law* *European Law Review*, 25 (2000) 157-164.

⁽¹¹⁾ Ver as “Conclusões” do Advogado-Geral La PERGOLA no caso CENTROS.

Porque ao mesmo tempo que aceitava a possibilidade de comportamentos destinados a contornar a exigência legislativa de um capital mínimo, o Tribunal reafirmava a admissibilidade, *prima facie*, de normas destinadas a evitar o abuso de direito. Afirmadas por inúmeras decisões citadas no acórdão CENTROS.

Uma vez que o Tribunal considera que podemos ter “medidas nacionais susceptíveis de afectar ou de tornar menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado”.

Desde que estas preencham quatro condições: 1 - Devem ser aplicadas de modo não discriminatório; 2 - justificar-se por razões imperativas de interesse geral; 3- Ser adequadas para garantir a realização do objectivo que prosseguem; 4- Não ultrapassar o que é necessário para atingir esse objectivo.

Seguindo a doutrina formulada para o caso Gebhard (C-55/94, Colect., p. I-4165, n.º 37) e retomada em outros acórdãos.

Ainda recentemente o Tribunal reafirmou a decisão de um Tribunal Aduaneiro alemão sobre a anulação, com base no abuso de direito (*Rechtsmissbrauch*) numa matéria de Direito Financeiro.

Tratava-se de um caso⁽¹²⁾ em que se tinha realizado uma exportação, logo seguida de uma importação, para deste modo se obter um reembolso: entre empresas sujeitas a uma direcção comum. Um caso, clássico nos seus contornos, de cumprimento de todas as formalidades previstas na lei para a melhor defraudar.

Afirmando o Tribunal que “nos casos mais graves do abuso de direito” em vez de termos, como é normal, um ónus da prova atribuído à Administração fiscal, podemos mesmo ter um princípio que “conduza à inversão do ónus da prova”. E deste modo, e tratando-se da aplicação de Regulamentos comunitários que disciplinam subvenções, a sua aplicação está sujeita ao princípio do abuso de direito. *Fraus omnia corrumpit*. E por isso as autoridades aduaneiras podem recusar um subsídio, em nome de princípios gerais mesmo sem a habilitação da cláusula geral anti-abuso que encontramos na lei fiscal na maior parte dos países da União Europeia e que é um princípio geral do seu direito.

No fundo foi esta doutrina que foi aplicada, *avant la lettre*, no caso Daily Mail: era necessário saber se, mediante o exercício da liberdade fundamental garantida pelo Direito Comunitário de mudança da sede de um país para outro – em nome da liberdade de estabelecimento assegurada pelo art. 43º do Tratado CEE – uma empresa comunitária poderia deslocar uma importante massa de mais-valias não realizadas para um país onde a sua realização não implicaria uma dívida fiscal.

⁽¹²⁾ C-110/99.

E por isso a invocação pelo Tribunal dos princípios que rodeiam a criação de sociedade e a transformação de uma empresa ou projecto empresarial em pessoa colectiva sob o ordenamento jurídico de um certo Estado foi para o Tribunal um modo contornar uma questão fiscal que na altura não quis enfrentar⁽¹³⁾. Mas que pode ser resolvida mediante a aceitação do princípio da nulidade de efeitos fiscais dos actos praticados em fraude à lei fiscal.

2. O escrutínio judicial das normas anti-abuso

Já vimos que se podia entender como normas anti-abuso, num sentido amplo, todas aquelas normas que vêm colocar limites a uma decisão privada que constituiria, em princípio, o livre exercício de um direito integrando a autonomia privada.

Que forma negocial utilizar, que preço praticar entre duas empresas que se encontram sob uma direcção comum, que amortização realizar para um certo bem do activo imobilizado, que quantia afectar à provisão para um determinado risco?

A fronteira entre a fraude fiscal e alguns tipos de evitação é simples de traçar quanto ao núcleo duro das normas anti-evitação: se um contrato é concebido de forma artificial apenas para reduzir a tributação a fraude está afastada.

Mas é mais difícil nos preços de transferência: a deliberada sobrefacturação de exportações destinada a uma zona de baixo nível de tributação, ou acompanhada por pagamentos realizados numa zona de baixo nível de tributação é fraude fiscal.

A prática de um preço mais baixo para um estabelecimento estável como forma de assegurar uma maior quota de mercado numa fase de instalação pode ser uma prática com uma intenção comercial legítima – *uma bona fide commercial reason* – que choça com uma norma destinada a evitar a deslocação de receitas.

O mesmo se pode dizer em relação ao nível das amortizações ou em relação à feitura das provisões ou quanto às regras pelas quais devemos valorizar as existências ou o activo imobilizado: as restrições que concretizam o conceito balanço fiscal, não têm um objectivo único, são normas bidireccionadas:

Destinam-se, nuns casos a evitar a fraude e em outros a evitação fiscal: e eventualmente pelas restrições que criam à decisão autónoma da empresa, podem constituir uma restrição ilegítima para a política do balanço a seguir pela empresa.

A resposta para estes problemas de constrangimentos legais – na linguagem do Tribunal estamos perante uma restrição de uma liberdade fundamental e é preciso por isso saber se a restrição é proporcionada – passa pela tentativa de definição dos princípios que devem determinar a feitura do balanço – princípios puramente contabilísticos como sucede na Alemanha com os seculares *Grundsätze Ordnungsmässiger Buchführung* preponderantes para a feitura do balanço fiscal ou princípios autónomos⁽¹⁴⁾. E também que princípios do balanço comercial – puros princípios contabilísticos – devem ser estendidos ao balanço fiscal: por exemplo a regra do balanço que impõe a relevação de menos-valias potenciais mas não a da inclusão no balanço das mais-valias potenciais – *Imparitätprinzip*⁽¹⁵⁾ – deve ser ou não levada para o balanço fiscal?

Ou numa outra investigação, que princípios contabilísticos – princípio do rendimento líquido, da realização, das provisões – devem ter consagração constitucional⁽¹⁶⁾.

O que nos interessa para a presente análise é que, sempre que uma norma fiscal reduz a liberdade do gestor de escolher o montante de uma provisão ou de amortização que teria justificação sob uma perspectiva estritamente contabilística estamos perante uma norma anti-abuso. E que se o Tribunal das Comunidades tiver competência para analisar tal questão, em princípio, irá aplicar a este caso a sua já exposta jurisprudência sobre as normas anti-abuso: a menos que a norma que lhe atribui competência seja ela própria uma norma anti-abuso no sentido de ser uma norma que restringe uma decisão sobre um acto que seria, sem ela, um mero exercício da discricionariedade privada.

Como sucede com a IV Directiva sobre as Contas das Sociedades.

⁽¹⁴⁾ Sobre esta questão v. HEINRICHS, *Massgeblichgrundsätze oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz*, DSJG, nº 23 (2001) 301-328. “accounting” e “financial accounting” nos Estados Unidos com a contabilidade fiscal menos preocupada com o princípio da prudência e mais preocupada com a certeza das decisões; v. o caso *Thor Power Tool Co. vs. Commissioner* in McDANIEL/AULT/McMAHON Jr/SIMMONS, *Federal Income Taxation – Cases and Materials* (New York 1998) 985-986. No Reino Unido a Finance Act 1998 levou a uma maior aceitação das práticas contabilísticas exigindo que cálculo fiscal do rendimento proporcionasse também uma *true and fair view* da situação da empresa. Mantendo-se contudo as diferenças. TILEY, *Revenue Law*. 4ª ed. (London 2000) 367-371. Para uma descrição genérica, *Fiscal v. Commercial Profit Accounting in Netherlands, France and Germany* (IBDF 1998). E também a síntese do relatório *Company Taxation...* (nt 6) 318-322.

⁽¹⁵⁾ Sobre o *imparitätprinzip* como regra do balanço comercial v. EBKE, *Müncher Kommentar zum Handelsgesetzbuch*. 4ª v. (München 2001) 43. TIEHGI, *Il Bilancio de Esercizio - Teoria e Prassi* (Bologna 1992) 50.

⁽¹⁶⁾ SCHULZE-OSTERLOH, *Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung - Nettoprinzip, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rückstellung, Gewinnrealisierung*, DSJG 23 (2000) 67-85.

⁽¹³⁾ Neste sentido WATTEL e TERRA, *European Tax Law*, (The Hague 1997) 46-47.

Que como veremos, e pelo modo específico como foi introduzida no direito português, atribui competência ao Tribunal das Comunidades.

a) O direito subjectivo a ser tributado de acordo com o lucro real

A Constituição da República atribuiu às empresas portuguesas o direito a ser tributadas de acordo com o seu lucro real: é um facto bem conhecido. Um direito que, em muitas circunstâncias, se encontra limitado pela lei. O que está em causa, contudo, não são essas limitações que constituem uma ocorrência inevitável na vida de qualquer direito fundamental. Sempre objecto de esta ou aquela limitação.

O que pode estar em causa é saber se esta limitação que constitui o sacrifício de um valor constitucional “é necessário e adequado à salvaguarda de outros”⁽¹⁷⁾. Uma questão que se deve colocar, quer se trate da interpretação de uma norma comunitária ou de saber se uma norma ordinária está ou não de acordo com a Constituição.

Por isso mesmo é que podemos tratar da questão da validade das normas do Código do IRC sobre provisões nesta dupla perspectiva.

b) A IV Directiva sobre as contas das sociedades (780/660/CEE)

A aprovação da IV Directiva sobre as Contas das Sociedade constituiu uma difícil tentativa de conciliação entre as tradições contabilísticas anglo-americanas e continentais⁽¹⁸⁾ que levou à introdução do nº 5 do art. 2º: segundo este número, se as regras seguidas no balanço com a aplicação de uma norma contida na directiva não conduzir a uma true and fair view da situação patrimonial da empresa “deve derrogar-se a disposição em causa”.

E com base nestas disposições o Tribunal das Comunidades, ao julgar sobre uma questão prejudicial que lhe foi submetida por um tribunal alemão – era precisamente na Alemanha que esta liberdade de escolha de via, vinculada apenas quanto ao fim, que esta norma atribuía à empresa criava mais dificuldades – veio reafirmar que a principal função do balanço, segundo a Directiva era proporcionar a true and fair view da situação da empresa⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁷⁾ VIEIRA de ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais: Na Constituição Portuguesa de 1976*, (Coimbra 1983) 223.

⁽¹⁸⁾ EBKE, *Müncher Kommentar* (2001) 43.

⁽¹⁹⁾ Caso C-234/94 *Tomberger* [1996] Recolha de Jurisprudência I-3133.

A aplicação deste princípio não se quedou por aqui mas rapidamente passou para o julgamento da compatibilidade de uma norma do balanço fiscal alemão com esta mesma Directiva.

A questão surgiu num litígio entre uma empresa de construção e o *Finanzamt Bergheim*⁽²⁰⁾ sobre a compatibilidade entre as regras do balanço fiscal alemão sobre provisões e a IV Directiva.

Esta empresa de construção civil confiava uma parte das suas obras a sub-empregados: e considerava necessário, em nome do princípio da prudência que predetermina todas as decisões contabilísticas e da concretização do princípio de que o balanço deve dar uma imagem fiel da situação patrimonial da empresa, fazer uma provisão de 2% do seu volume de negócios para possíveis responsabilidades emergentes dessas mesmas obras.

A Administração fiscal alemã aceitava uma provisão de 0,5% sobre o volume de negócios mas não de 2%. Só aceitando um provisão maior se ficasse provado que o risco no sector estava bastante acima do que era normal: invocando para justificar a sua decisão uma orientação administrativa baseada em decisões judiciais e a lei que rege este caso: a *Bilanzrichtliniengesetz* que incorporou a IV Directiva no ordenamento jurídico alemão e que depois foi transposta para o Código Comercial Alemão.

Uma vez que a lei fiscal alemã, no caso das provisões, se limita fundamentalmente a proceder a uma remissão para as normas contabilísticas com regras que limitam a decisão empresarial no caso dos fundos de pensão⁽²¹⁾. Tendo o Tribunal decidido que “na ausência de uma regulamentação comunitária que vise especificamente o método e os critérios de avaliação do montante das provisões para encargos e riscos, estas provisões devem ser determinadas nas condições fixadas pelas diferentes regulamentações nacionais, desde que, todavia, as contas anuais dêem uma imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados da sociedade e que o montante das provisões não ultrapasse as necessidades da referida sociedade”.

A mesma questão foi colocada no caso, ainda a aguardar julgamento, *Banque Internationale pour l’Afrique Occidentale SA (BIAO) vs Finanzamt für Großunternehmen* de Hamburgo. Onde se coloca a questão da compatibilidade entre as normas fiscais alemãs sobre provisões e a IV Directiva.

Neste caso não é seguro que o Tribunal se considere competente uma vez que a IV Directiva não tem regras para a contabilidade de bancos embora a lei interna alemã, ao regular a contabilidade, tenha abrangido os bancos.

⁽²⁰⁾ Caso DE – ES *Bauunternehmung GmbH* C-275-97.

⁽²¹⁾ WEBER-GRELLET, *Steuerbilanzrecht* (München 1996)140. KNOBBE-KEUK, *Bilanz und Unternehmensteuerrecht* 9ª ed. (Köln 1993) 127-130.

E por isso, aqui, o Tribunal só será competente se aplicar a doutrina seguida no caso *Leur-Bloem*, um outro caso em que se tratava da aplicação da Directiva sobre fusões e cisões: quando a lei interna transpõe a directiva e a considera aplicável a operações entre residentes, por considerar desejável a uniformidade da lei, o Tribunal é competente.

Contrariamente à posição tomada pelo advogado-geral Jacobs nas suas "conclusões" sobre este caso em que este considera dever ser revista a jurisprudência *Leur-Bloem* e *Gilloy* sobre esta matéria⁽²²⁾.

Mas esquecendo a questão da competência e voltando ao mérito da causa teremos de concluir que o facto da lei fiscal alemã operar basicamente uma remissão para as leis do balanço comercial sobre a informação a prestar aos sócios quanto à situação patrimonial das empresas torna as normas sobre as provisões no balanço comercial sindicáveis pelo Tribunal das Comunidades. Fazendo com que estas se devam considerar sujeitas aos princípios da IV Directiva.

3. As implicações para o ordenamento jurídico-tributário português

O paradoxo da situação portuguesa é que as nossas normas quanto a provisões⁽²³⁾ são bastante mais rígidas que as alemãs e por isso mais susceptíveis, à partida de conduzirem à negação do princípio da *true and fair view* que deve ordenar o balanço. Mas tendo objecto de uma regulação específica no balanço comercial poderiam, por esse mesmo facto, estar fora do âmbito de competência do Tribunal das Comunidades.

Apesar de uma muito intensa violação do princípio fundamental da IV Directiva.

Notemos que enquanto nas amortizações nós encontramos uma perspectiva tipificante com a previsão de métodos normais e de coeficientes normais de amortização mas com a cláusula de salvaguarda do nº 3 do art. 29º que prevê a adopção de métodos especiais para os casos em que a previsão legal se mostre inadequada, no regime das provisões encontramos uma regulamentação rígida e sem cláusula de salvaguarda.

⁽²²⁾ Conclusões do Advogado-Geral JACOBS. Caso C-306/99. 15.Nov.2001 40-47. Numa decisão de 2003-01-07 que não vamos comentar aqui (C-306/99) o Tribunal considerou-se competente para apreciar a questão.

⁽²³⁾ Sobre os princípios gerais que as nortearam, ver FREITAS PEREIRA, *Regime Fiscal das Provisões - Elementos para a sua Revisão*. CTF 292-294 (1983) 23.

Só a respeito das provisões para acções judiciais nós encontramos um mais vasto poder de decisão e de escolha conferido ao sujeito passivo pelo legislador fiscal⁽²⁴⁾.

Contudo, como são normas que derogam certos princípios da IV Directiva no balanço fiscal, não podem ser consideradas na perspectiva usada pelo Tribunal para os casos alemães. A questão aqui é diferente:

Poderá a lei fiscal portuguesa derogar deste modo a IV Directiva sobre as características que devem ter os balanços das empresas?

a) Direito comunitário / direito constitucional

Como já adiantámos, supra, a questão é parecida com a questão que se colocava quanto à questão da dupla violação da Constituição portuguesa e do direito comunitário pelos emolumentos cobrados em actos registrais e notariais: a Directiva sobre a reunião de capitais permite apenas a cobrança de direitos remuneratórios quando de reunião de capitais sujeitos a registo se tratasse e a Constituição portuguesa proibia a existência de uma manifesta desproporcionabilidade entre custo do serviço e o nível das taxas⁽²⁵⁾.

E de uma interpenetração entre direito comunitário/direito interno que levou, por exemplo, o STA no caso *LISED* a anular um custo notarial por compra de prédios invocando doutrina da Directiva num caso em que se não tratava de reunião de capitais⁽²⁶⁾. Utilizando a argumentação do Tribunal das Comunidades sobre a natureza dos emolumentos notariais.

b) As normas portuguesas sobre o balanço

A IV Directiva sobre as contas das sociedades, ao contrário do que se passou por exemplo na França⁽²⁷⁾, na Itália⁽²⁸⁾ e na Alemanha⁽²⁹⁾, não foi expres-

⁽²⁴⁾ Dada a dificuldade de definir regras a este respeito FREITAS PEREIRA, *A Periodização do Lucro Tributável* (Lisboa 1988) 173.

⁽²⁵⁾ Sobre esta questão ver XAVIER de BASTO/LOBO XAVIER, *Ainda a distinção entre Taxa e Imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades e pela modificação dos seus pactos sociais*, RDES, XXXVI (1994) 3-31. SALGADO MATOS/TABORDA da GAMA, *O prazo para a o exercício do direito à restituição de emolumentos notariais indevidamente cobrados*, FISCALIDADE nº 9 (2002) 103-136.

⁽²⁶⁾ "Os emolumentos notariais cobrados nos termos do disposto no art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção do DL nº 397/83, de 2 de Novembro, constituem imposição, na aceção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17.7.69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, de 10.10.1985" STA, 23:2-2000 (ALFREDO MADUREIRA).

⁽²⁷⁾ LANDE SCHEIDE, *France*, in McLEAY, *Accounting Regulation in Europe* (London 1999) 78-99.

⁽²⁸⁾ RICABONI, *Itália*, in McLEAY, *Accounting...ib.* 204-236.

⁽²⁹⁾ ORDELHEIDE, *Germany*, *ib.* 99-146.

samente introduzida na lei portuguesa, no sentido de se transformar a directiva comunitária em normas jurídicas internas que, sob a forma normal da norma jurídica, procedessem à transformação da norma comunitária em normas de direito interno.

O que foi feito foi apenas mudar a estrutura formal do Plano Oficial de Contabilidade e, por consequência, dos balanços: uma vez que, como afirmava o preâmbulo do DL n.º 410/89 que aprovou o novo POC, a adesão de Portugal às Comunidades Europeias “determinou a necessidade de se proceder a alguns ajustamentos em matérias contabilísticas”. Ora que a IV Directiva impunha uma mudança na estrutura normal do Balanço não há qualquer dúvida.

Contudo a IV Directiva também impunha que em Portugal se introduzissem, finalmente, algumas normas sobre a apresentação das contas das sociedades no Código das Sociedades Comerciais, o que parece não ter ocorrido a ninguém. E por isso nessa matéria vivemos sobre o efeito directo das Directivas, sem a intermediação da lei nacional.

Uma vez que, na matéria de que estamos a tratar, o POC, para além de quadros e contas, contém apenas alguns vagos princípios muito mal traduzidos para português⁽³⁰⁾, sobre as provisões: “a sua constituição deve respeitar apenas às situações a que estejam associados riscos” (querendo com isto dizer que têm a função de cobrir riscos futuros) “em que não se trate de uma simples estimativa de um passivo certo” (querendo com isto dizer que o risco era previsível, mas não certo). Tudo sobre a epígrafe de “considerações técnicas” talvez para reforçar a posição da Administração fiscal e de alguma jurisprudência mais preguiçosa de que tudo isto constituía matéria respeitante a “discricionariedade técnica” e por isso insusceptível de revisão judicial.

O que portanto deixa, frente a frente, as normas da IV directiva sobre o balanço e as suas provisões e os artigos 34.º, 35.º, 36.º, 37.º e 38.º do Código do IRC.

Que com a sua estrita preocupação de evitar litígios e levando em conta a tendência dos contribuintes para falsificarem o balanço inventando provisões e a incapacidade de controlo da Administração fiscal procurou criar regras muito simples e de aplicação automática para as provisões. Normas generosas que, na maior parte dos casos, tal como sucede com as amortizações, criam para as empresas um *safe harbour* dentro do qual podem reduzir, cumprindo estritamente a lei, o seu lucro tributável. Mas que em alguns casos pode conduzir a uma situação de existência de riscos que não podem ser reflectidos adequadamente na contabilidade da empresa.

⁽³⁰⁾ Veja-se do autor, *Problemas Jurídicos da Contabilidade*, in *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, (Coimbra 2000) 24-26

Tributando para além do lucro real e pondo em causa a função principal do balanço: proporcionar a *true and fair view* da situação patrimonial da empresa. Da qual se deve partir também para quantificar o imposto devido pela empresa.

4. Empresas, lucro real e IV Directiva

As empresas devem ser tributadas, segundo a Constituição, de acordo com o seu lucro real. A forma de determinar o lucro real, um conceito com aquele grau de precisão relativa que marca a maior parte dos conceitos jurídicos, é calcular o lucro de acordo com a contabilidade.

O artigo 17.º do Código do IRC concretiza este princípio: o lucro tributável “vai se determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigido nos termos do Código”. Com essas correcções, concretizadas por normas que criam limites à mera aplicação de princípios contabilísticos a poderem ser consideradas como normas anti-abuso de direito: com as qualificações e os limites que o Tribunal das Comunidades tem formulado em relação a estas normas.

Voltando às provisões vamos supor que a uma empresa de construção civil portuguesa é negado o efeito fiscal de uma provisão feita pela possibilidade de vir a ser demandada judicialmente (se for efectivamente demandada vale a alínea c) do n.º 1 do art. 34.º do Código do IRC) e ela vem alguns anos depois a pagar uma indemnização que só tardiamente pôde provisionar e já sem relação com o exercício a que está ligado o dever de pagar: que é o da construção. Notemos que no caso DE-ES o que se discutia era a quantificação desta provisão.

Ou que uma sociedade que tem na sua carteira de títulos de sociedade em má situação financeira e só com a declaração de falência destas sociedades pode ver reconhecida a menos-valia respectiva.

Dir-nos-ão que em ambos os casos as sociedades podem fazer as provisões no seu balanço comercial e dar notícia disso no anexo que está previsto no art. 43.º da IV Directiva: mas não nos parece que a função que a IV Directiva reserva para este anexo seja explicar a razão pela qual não tem o balanço usado para calcular o lucro tributável as provisões que proporcionariam uma *true and fair view* da situação da empresa.

E a questão de saber se o anexo pode ter essa utilização, suscitada perante um tribunal português, torna obrigatória a realização do reenvio prejudicial uma vez que essa é matéria da competência reservada do Tribunal das Comunidades.

E mais do que isso: se a impossibilidade de realizar a provisão no exercício mais adequado, para além de violar claramente o princípio constitucional da tributação segundo o lucro real, podendo levar à tributação de lucros que se revelam inexistentes⁽³¹⁾, não vai pôr em causa as funções que a IV Directiva atribui ao balanço.

Ainda que esta não aborde a relação entre balanço comercial e fiscal e encontremos derrogações ao princípio da tributação segundo o balanço comercial em todos os países da União Europeia⁽³²⁾.

O que está em causa é a dimensão da derrogação do princípio comum do direito constitucional português e do direito comunitário da tributação segundo o lucro real. E a proporcionalidade da derrogação a este direito fundamental.

Não é uma situação tão simples como a que tínhamos no caso EPSON⁽³³⁾ ou no caso Supermercados Modelo SGPS⁽³⁴⁾ em que duas directivas punham directamente em causa o direito português.

Ou o caso Futura Singer⁽³⁵⁾ no qual, quando o Tribunal decide que o Luxemburgo não podia exigir que o estabelecimento estável tivesse contabilidade organizada segundo a lei luxemburguesa para que pudesse deduzir prejuízos⁽³⁶⁾ punha também directamente em causa as norma do IRC que obrigam o estabelecimento estável a ter contabilidade organizada segundo a lei portuguesa.

Contudo, estamos em crer que à luz dos últimos desenvolvimentos da jurisprudência do Tribunal das Comunidades e do princípio da tributação segundo o lucro real as normas portuguesas sobre o regime fiscal das provisões não podem sobreviver a um escrutínio judicial – no Tribunal Constitucional ou no Tribunal das Comunidades – acerca da sua validade.

⁽³¹⁾ O que é agravado pela impossibilidade do reporte para trás que encontramos na lei fiscal portuguesa. Devemos este acrescento ao dr. Ricardo Borges, assistente da FDL, durante uma seminário do curso de Fiscalidade do ISG.

⁽³²⁾ Veja-se a este respeito ESSERS/ de BONT, *Liabilities*, in de BONT/ ESSERS/KEMMEREN, *Fiscal Versus Commercial Profit Accounting in the Netherlands, France and Germany* e as já citadas conclusões do Advogado Geral JACOBS (nt. 20) 27ss.

⁽³³⁾ JAIME ESTEVES, Anotação ao “Acórdão EPSON”, *Jurisprudência Fiscal Anotada*, (Coimbra 2001) 72-88.

⁽³⁴⁾ Ver nt. 25.

⁽³⁵⁾ O Tribunal decidiu que a obrigação de um estabelecimento estável ter a contabilidade organizada de acordo com a lei luxemburguesa para poder deduzir certas perdas (sem isso podem ser tributados na base de um pro rata do seu lucro determinado segundo as regras do país da residência) era uma restrição inaceitável à liberdade de estabelecimento. Caso Futura Singer, C-250/95 15-5-97.

⁽³⁶⁾ O Tribunal tem tendência para uma posição exigente aquando da invocação pelos Estados das dificuldades administrativas procurando incentivar a troca de informações entre os Estados *Company Taxation in* (nt 6) 312.

5. Conclusões

As normas anti-abuso em sentido amplo são aquelas em que existe uma restrição a um direito do contribuinte, tendo nascido em Portugal no processo de introdução do Direito Comunitário.

A jurisprudência do Tribunal das Comunidades, apesar do caso Centros aceita as normas anti-abuso, dentro de determinados limites.

Ao afirmar que a IV Directiva tem como principal objectivo proporcionar a *true and fair view* da situação patrimonial das empresas o Tribunal acabou por ter de conhecer da compatibilidade entre as disposições desta directiva e a interpretação que dela faz a Administração fiscal alemã que restringe a possibilidade da realização de certas provisões.

Como em Portugal a IV Directiva não foi objecto de transposição por normas que a integrassem no ordenamento jurídico português, verificamos que ela se aplica directamente como fonte de direito para o direito do balanço em Portugal.

Articulando este facto com o princípio da tributação segundo o lucro real, o que quer dizer tributação segundo a contabilidade, concluímos que a Constituição e a IV Directiva funcionam como um princípio ordenador para o legislador ordinário na formulação do princípio do balanço comercial que devem ser consideradas normas anti-abuso com os limites adequados para as mesmas.

E deste modo a muito restritiva regulamentação das provisões no Código do IRC poderá sofrer de uma dupla invalidade perante os princípios constitucionais portugueses e a IV Directiva.