



Universidades Lusíada

Gomes, Paulo Alexandre Silva

A constituição fiscal face à existência de uma cláusula geral anti-abuso em Portugal

<http://hdl.handle.net/11067/2887>

Metadados

Data de Publicação

2011

Resumo

Com as medidas de austeridade aplicadas por quase todos os Estados-membros da União Europeia face à crise económica actual, adivinha-se uma aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA) pela Administração Fiscal (AF). A existência de tal norma permite uma possibilidade discricionária de, casuisticamente, a Administração Fiscal determinar se determinados negócios ou actos jurídicos realizados devem corresponder aos efectivamente previstos na lei como factos geradores tributários. A mesma cláusula...

Nowadays, with the austerity measures implemented by almost all member states of the European Union given the current economic crisis, guess in an application of GAAR(General Anti Avoidance Rule) by the tax authorities. The existence of such a rule allows a possibility of discretionary, case by case to determine whether certain tax business or acts performed were to match those actually in law as events tributaries. The same clause has already merited a study towards understanding. Now if we des...

Palavras Chave

Direito, Direito comparado, Direito fiscal, Direito tributário, Fraude fiscal, Cláusula geral anti-abuso

Tipo

masterThesis

Revisão de Pares

Não

Coleções

[ULP-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-09-21T10:28:35Z com informação proveniente do Repositório



UNIVERSIDADE LUSÍADA DO PORTO

**A CONSTITUIÇÃO FISCAL FACE À EXISTÊNCIA DE UMA
CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO EM PORTUGAL**

Paulo Alexandre Silva Gomes

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Direito

Orientação: Prof. Doutor Manuel Carlos Lopes Porto

Porto, 2011

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Doutor Manuel Porto, meu Orientador, pelos ensinamentos, disponibilidade e apoio científico na elaboração desta Tese.

Ao Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, que me impulsionou e motivou na concepção deste projecto, e pelo incentivo constante que me guiou ao longo do percurso.

Ao Prof. Doutor Francisco Castelo-Branco, pela ajuda e preciosos conselhos para a elaboração deste trabalho.

Espero que este trabalho honre tudo aquilo que me ensinaram.

Aos meus pais, *in memorium*, por me tornarem no ser humano que hoje sou.

À Cláudia, minha mulher, por sempre acreditar que sou capaz (e fazendo-me acreditar também), pelo apoio, incentivo e companheirismo.

À Matilde e ao João, pelo amor incondicional e compreensão pelas minhas *ausências* nas nossas brincadeiras.

ÍNDICE

RESUMO	V
ABSTRACT	VI
PALAVRAS - CHAVE	VII
LISTA DE ABREVIATURAS	VIII
INTRODUÇÃO	1
1. Apresentação do Tema	1
2 · Fixação do Ambiente Jurídico de Pensamento	3
2.1 · Demarcação Possível entre a Teoria e Prática Jurídica	3
2.2 · Ronald Dworkin e a Teoria para a Certeza do Direito	6
2.3 · As diferenças entre Teoria e Prática Jurídica: Perspectiva Filosófica	7
I. A Cláusula Geral Anti - Abuso no Direito Comparado	8
1 · A Experiência Espanhola	8
2 · Reino Unido: início dum verdadeiro combate prático ao esquema de Tax Avoidance. Actualidade da Common Law. A motivação prévia esclarecedora da necessidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso no ordenamento jurídico do Reino Unido.	12
2.1.O fantasma do Duke of Westminster	12
2.2.Actualidade da Common Law	14
2.3.As verdades tidas como evidentes	15
2.4.O espectro de conduta	16
2.5.Fraude Fiscal	17
2.6.Atenuação ou redução de imposto	18
2.7.Evituação Fiscal (<i>Tax Avoid</i>)	21
3. A necessidade de uma cláusula geral anti-abuso no Reino Unido	22
	III

4 · A Experiência Brasileira	24
II A Cláusula Geral Anti - Abuso no Direito Português	27
1 · Breve introdução histórica do nascimento da norma Geral Anti-Abuso no Direito Tributário	
2 · A recepção do instituto em Portugal	28
3 · O principal escopo visado pela Cláusula Geral Anti - Abuso	31
4 · Conceitos e Doutrinas Fundamentadoras	36
5 · Posição adoptada pelo Legislador Português	45
6 · Reacção dos principais destinatários da norma Geral Anti - Abuso	50
7 · Ciência Exacta <i>versus</i> Ciência Jurídica. Nova fórmula do Direito Tributário: poder discricionário cometido à administração para interpretar e considerar factos susceptíveis de gerarem lugar à tributação	53
7.1 Poder discricionário cometido à administração para interpretação de factos susceptíveis de gerarem lugar à tributação	56
7.2 Dúvida: no Direito Penal as regras de Obediência aos principais consagrados têm sido observadas, e no Direito Tributário/Fiscal?	59
III Conclusões	63
Bibliografia	65

RESUMO

Com as medidas de austeridade aplicadas por quase todos os Estados-membros da União Europeia face à crise económica actual, adivinha-se uma aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA) pela Administração Fiscal (AF).

A existência de tal norma permite uma possibilidade discricionária de, casuisticamente, a Administração Fiscal determinar se determinados negócios ou actos jurídicos realizados devem corresponder aos efectivamente previstos na lei como factos geradores tributários.

A mesma cláusula mereceu estudos no sentido da sua compreensão, e se já mereceu a preocupação de uma abordagem para a sua utilização, parece-nos que existe a dúvida quanto à sua manutenção no ordenamento jurídico interno.

Em nossa opinião, os contribuintes são livres de realizarem negócios e actos jurídicos que não se subsumam a gerar a obrigação de pagar imposto dentro do espírito *intra leggem*.

É nosso objectivo contrariar a aceitação de tal norma, porque contraria a ‘Constituição Fiscal’, designadamente as normas correspondentes às regras para a criação de impostos. A mesma disposição, para ver a sua aplicação efectuada, opõe-se ainda contra as regras de interpretação consagradas na Lei Geral Tributária (LGT).

Realizamos o nosso estudo recorrendo à experiência de outros países, tendo para o efeito indagado em obras de autores estrangeiros, portugueses, sentenças emanadas por tribunais estrangeiros e pareceres de instituições de cariz económico-comercial.

Analizamos algumas doutrinas que estiveram na base da construção da CGAA e outras que contrariam a sua admissibilidade. Na base da discussão está, a nosso ver, a pretensão da AF arrecadar mais receitas para o Estado, que legislou nesse sentido.

No nosso país não temos conhecimento sobre matéria controvertida que chegasse aos tribunais superiores fruto da aplicação da CGAA. Apenas sabemos que o TC se escusou a pronunciar-se sobre regras criadas pela AF emanadas por *circulares*, não reconhecendo estas como normas.

Neste sentido, vemos que a AF tem uma margem de actuação limitada; não vemos, portanto, razão para continuar consagrada a CGAA na LGT portuguesa.

ABSTRACT

Nowadays, with the austerity measures implemented by almost all member states of the European Union given the current economic crisis, guess in an application of GAAR (General Anti Avoidance Rule) by the tax authorities.

The existence of such a rule allows a possibility of discretionary, case by case to determine whether certain tax business or acts performed were to match those actually in law as events tributaries.

The same clause has already merited a study towards understanding.

Now if we deserved the concern of an approach for its use, it seems that there is doubt as to its maintenance in the domestic legal system.

In our opinion, the taxpayers are free to conduct business and legal acts that do not come within generate the tax liability within the spirit of *intra leggem*.

Our goal is to thwart the acceptance of such a rule, because it contradicts the *Fiscal Constitution*, including standards regarding the rules for creating tax's. The same provision, to see the application made, also opposes against the rules of interpretation set out in the General Tax Law.

We conducted our study using the experience of other countries, and has therefore asked in works of foreign authors, Portuguese, judgments issued by foreign courts and opinions of the institutions of economic and commercial nature.

We examine some doctrines that led to the construction of the GAAR and others who oppose its admissibility. On the basis of the discussion is, in own view, the intention of raising more tax revenue for the state, which legislated accordingly.

In our country, we have no knowledge of disputed matters that might come on the fruit of the superior courts application of GAAR. We only know that the Constitutional Court declines to judge rules created by the tax authorities issued a *circular*, not recognizing these as standards.

PALAVRAS - CHAVE

Cláusula Geral Anti-Abuso

Inconstitucionalidade

Legalidade

Tipicidade

Não Retroactividade

Taxatividade

Administração Fiscal

Segurança Jurídica

Tributação

Evasão Fiscal

Elisão Fiscal

Fraude à Lei

LISTA DE ABREVIATURAS

art.	Artigo
AF	Administração Fiscal
AR	Assembleia da República
AT	Administração Tributária
CC	Código Civil
CGAA	Cláusula Geral Anti-Abuso
GAAR	General Anti Avoidance Rule
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre Transacções Onerosas de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares
CP	Código Penal
CPT	Código do Processo Tributário
CPPT	Código do Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DC	Direito Constitucional
DF	Direito Fiscal
DGI	Direcção Geral dos Impostos
DT	Direito Tributário
ex.:	exemplo
f.j.	filosofia jurídica
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
ICC	International Chamber of Commerce
i.e.	isto é
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
LGT	Ley General Tributária (ordenamento espanhol)
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico
RJIFNA	Regimento Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras
RAO	Reichsabgabenordnung
s.c.	Senso comum
TC	Tribunal Constitucional
UE	União Europeia
USA	United States of America
v.g.	Verbi gratia
vs	Versus

INTRODUÇÃO

1 · Apresentação do tema

Com este trabalho, pretende-se demonstrar o porquê de não se vislumbrar pacificidade jurídica duma Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA) no Direito Fiscal (DF) Português. Isto porque tal cláusula pode atentar, em nossa opinião, contra a existência de princípios constitucionais que devem ser respeitados. Sabemos que são muitas opiniões emanadas no sentido da sua admissibilidade, quer a nível nacional como internacional, mas é oportuno lembrar de forma mais incisiva através deste texto as contrariedades de tal instituto jurídico ser aplicado pelo intérprete português, o que abrirá, certamente, uma grande brecha na tradição fiscal portuguesa. Para o efeito, estudámos a realidade de outros países.

Aquando da escolha do tema para tratar no âmbito desta dissertação, enquadrada no Direito Financeiro e Tributário, sugeriu-se analisá-lo numa perspectiva de Direito Comparado, pois verificou-se que em Portugal é relativamente recente e, por exemplo (ex.:) em Espanha, já tem mais de trinta anos de existência; logo vislumbrou-se a oportunidade de retirar alguns ensinamentos que os juristas do país vizinho nos ofereceriam nas suas reflexões, uma vez que o sistema jurídico, *maxime* constitucional, é praticamente igual ao português. Portanto a experiência da aplicabilidade do antigo artigo (art.) nº 24 da *Ley General Tributaria*¹ (LGT) muito nos poderia enriquecer numa espécie de arrear de caminho para se chegar às conclusões adequadas no ordenamento jurídico português, onde se positivou a mesma cláusula no art. 38º, nº 2, da LGT portuguesa. Em definitivo, só em 2000 (Courinha, 2004: 163)² e que já vem provocando divisão na doutrina: uma favorável e a outra contra.

No entanto, não explanaremos muito a questão daquele ordenamento, isto porque a doutrina maioritariamente acolhida por aquele país foi a da fraude à lei, que originou a primeira redacção no texto da norma portuguesa - entretanto alterada logo a seguir - e actualmente vigora o sistema de conflito de normas. Não obstante, é certo que os problemas

¹ Esta norma já sofreu alteração na última revisão realizada em 2003 da LGT espanhola.

² Em 1999 foi introduzida pela primeira vez, mas com a primeira alteração no ano seguinte devido à mutação necessária na redacção da norma. Contrariamente a este desfecho, temos um exemplo positivo do governo do Reino Unido, que publicitou na Internet um documento sobre o assunto para que os cidadãos se pudessem pronunciar (http://www.hmrc.gov.uk/consult/consult_1.htm#).

constitucionais relacionados com os princípios da legalidade, tipicidade fechada e proibição da analogia no ramo do Direito Tributário (DT), consequenciando a segurança jurídica, têm criado muitas dificuldades à aplicação neste ordenamento jurídico. Exemplos disso são os acórdãos que já foram emanados pelo Tribunal Constitucional (TC) espanhol.

Este tema é uma questão ainda em aberto e tem feito correr muita tinta doutrinal no mundo dos mais ilustres juristas europeus, não obstante, atendendo à situação portuguesa, seria interessante versar sobre tal questão, sobretudo por ser uma situação muito recente no ordenamento jurídico tributário.

Chegado este momento, houve que começar a análise a que nos propusemos, e urgiu a necessidade de estudo aprofundado, conhecendo em primeiro lugar a posição dos juristas portugueses. Não podemos olvidar que a imposição de uma norma geral anti-abuso em Portugal, no que concerne à doutrina favorável, recorre muito ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, e, para isso, recorre ao Direito anglo-saxónico: *common law*; obviamente que direccionada para o Reino Unido, se calhar, devido ao facto de ser parte integrante da União Europeia (UE) e tentar-se uma aproximação harmoniosa conveniente para a justificação da existência de tal norma geral. Por esta razão, prestou-se mais atenção a esta parte, demonstrando um pouco de história e realidade actual das divergências doutrinárias vigentes.

Fez-se uma breve referência à realidade do Brasil, por acharmos que segue muito as mutações doutrinárias do ordenamento jurídico português, onde também vimos uma grande resistência à aplicação da norma em análise.

Estudou-se o caso italiano, e verificamos que há também grande resistência constitucional à aplicação da norma: com os argumentos exactamente iguais aos portugueses, isto é (i.e), a Constituição Italiana parece ser também impermeável. Para não sermos redundantes, não expusemos no texto a experiência italiana, apenas podemos referir aqui que já na década de 20 se iniciou a tentativa de implementação de tal regra, com forte reincidência na década de 90, mas ainda hoje não reúne consenso, e vê dificultada a sua aplicação por revisão de tribunal superior.

Já o exemplo francês, apesar do mesmo tipo de resistência, parece ter adoptado o sistema holandês: a jurisprudência fixada avaliando as situações que possam enquadrar o tipo de fraude à lei. Em particular, na França, existe ainda a figura do *acto de gestão anormal*, que também pode conduzir a situações de fraude à lei. Optamos por não registar, na medida em que achamos que a situação de subsunção a nível jurisprudencial não resolve o problema da segurança jurídica, i.e, não há possibilidade de se saber da possibilidade de se realizar um acto ou negócio jurídico numa espécie de antecâmara à apreciação do aplicador do Direito.

Abordamos as doutrinas e conceitos justificadores para a imposição da norma geral e falamos um pouco sobre discricionariedade, interpretação e integração de lacunas recorrendo quer à analogia *juris* bem como à *legis*. O objectivo principal desta parte é

demonstrar que o Direito não se altera ele próprio como sistema. Melhor dizendo, não basta que se introduza uma norma no DT, esta tem de respeitar todos os princípios inerentes ao Direito Constitucional (DC).

Consideramos ainda pertinente analisar se existem princípios norteadores semelhantes entre o Direito Fiscal e Direito Penal que devem ser observados.

Por fim, apresentamos as conclusões, que julgamos pertinentes para a sustentação da defesa da não aplicação da norma geral anti-abuso no DT português.

2 • Fixação do Ambiente Jurídico de Pensamento

Porque achamos que os seguidores da defesa da aplicação da CGAA tentam vingar a suas teses através da interpretação, gostaríamos de demonstrar o nosso ponto de vista, de forma muito breve, sobre interpretação e a aplicação da lei, onde se debate a existência da discricionariedade do juiz, tendo em conta as posições de H. Hart e R. Dworkin. É certo que corresponde ao Direito Anglo-Saxónico, mas não nos podemos abster de pensar que também será uma realidade a ter em conta no nosso sistema jurídico do Direito Privado. Se desta forma se vislumbram problemas, imaginar-se-iam os que resultariam da mesma situação transportada para o ramo de Direito Público que é o DF português.

Motivo para se aflorar um pouco a questão da interpretação, sobretudo no concernente à analogia *juris* e *legis*, que mesmo na *common law* cria problemas.

2.1 • Demarcação Possível entre a Teoria e Prática Jurídica

Aparentemente opostas, a prática e a teoria estão estreitamente ligadas entre si. Há uma complementaridade entre a capacidade que o homem tem de agir concretamente sobre si próprio e sobre o seu meio ambiente material, e a sua aptidão para o seu pensamento, fonte do conhecimento real. A teoria resulta, efectivamente, da análise da realidade das regras de acção e dos princípios gerais, a prática alimenta-se do seu diálogo com a teoria para melhor satisfazer as necessidades do Homem. Para Kant, é o exercício da formulação de opinião que assegura *o elo e a passagem de uma para a outra*: permite discernir *se alguma coisa está ou não dentro das normas* (Clément, 1997: 311).

É precisamente nessa passagem para a prática (porque da teoria resulta a sua aplicação na prática da chamada *actividade da adjudicação do direito*) onde residem as grandes divergências entre o positivismo de Hart (Herbert, *Conceito de Direito*) e neojusnaturalista (defensor de direitos individuais ao contrário da anterior corrente jusnaturalista, que defendia os direitos colectivos) de Dworkin, *maxime* porque os seus efeitos, sendo corolário das diferentes perspectivas, resultam em diferentes interpretações e consequentes aplicações do direito.

E acontece porquê? Porque Hart, na sua obra, faz uma análise descritiva do Direito, sendo ainda mais depurada do que a anterior *Teoria Pura do Direito*, de Hans Kelsen.

Ora, como Hart separa totalmente a moral do Direito, Dworkin opõem-se, principalmente porque considera os seus efeitos devastadores no seu resultado prático. Nesse sentido, chega mesmo a dizer que a teoria descritiva de Hart até poderia ser um ensaio sociológico ou histórico, nada de novo era apresentado.

Hart não deve ter sequer imaginado a fileira de seguidores que subscreveram a sua obra, e, na nossa opinião, a sua resposta para deixar os juízes decidirem, nos *hard cases*, com cuidada discricionariedade, é pertinente no âmbito do em ramos de Direito Privado, de forma a se encontrar soluções equitativas e justas.

Na interpretação e subsequente aplicação do direito, decorrente da actual técnica hermenêutica, principalmente como corolário histórico das várias correntes teóricas que se desenvolveram v.g.: interpretação teológica, objectiva, subjectiva, histórica ou autêntica.

Sabemos que existe o princípio *non liquet* (que emana que todos os casos têm de ser decididos) desde o código de Napoleão, e os Tribunais não se podem recusar a aplicar o direito, bem como a solução a ser dada quando o julgador se depara com lacunas e poder recorrer à analogia - excepto no DF e DPenal, constitucionalmente consagrado na Constituição da República Portuguesa (CRP); mas daqui até gerar direito, vai uma grande distância. Veja-se que as sentenças ou acórdãos visam a subsunção de factos ocorridos, portanto a sua aplicação debruça-se retroactivamente, podendo até ferir direito preexistente que seria frustrado.

Para rebater a teoria de Hart, Dworkin começou a dissecar os seus pontos, criticou-os e apresentou alternativas.

Como é sabido, Dworkin pretende construir uma teoria geral do direito que não exclua os argumentos morais e filosóficos, contrário ao positivismo jurídico.

Hart defendia a aplicação do direito como que um *tudo ou nada*, i.e, se existissem normas para se subsumir os factos, far-se-ia, caso contrário não se aplicavam. Já para os casos difíceis, entendia que o poder judicial deveria *criar direito* para ser aplicado, gozando duma total discricionariedade.

Defendia ainda Hart que as normas eram vistas na base de uma regra de reconhecimento, ou seja, logo que fossem reconhecidas pelos funcionários e juízes (e grande parte da sociedade, como no ex. que fornece, no seu livro, da obra de Tom Sawyer, sobre o negro atingido pela explosão (Herbert, 2005: 216)) eram válidas.

Claro que, face ao defendido pelo novo positivista, houve que levantar a questão, aqui a ser tratada, pela corrente oposta no concernente à função onde termina a teoria e

começa a prática, designadamente na função judicial, onde Dworkin se debate mais pela interpretação para a correcta aplicação do direito, retirando-se o melhor da teoria para a acção.

Enunciado então o problema da tese da discricionariedade judicial nos casos em que o juiz não tem uma norma para aplicar ou se depara com alguma antinomia, dever decidir criando direito, é objecto de grande contestação.

Ora, tendo em conta que o direito actual é desenvolvido e prevê quase todas as situações de factos jurídicos - desde logo, se verifica que há clara ameaça ao princípio da separação de poderes, pois o juiz deverá garantir a aplicação correcta do direito e não criá-lo; também há falta de garantia jurídica, pois devemos ser regulamentados pelo direito vigente, caso contrário estaríamos sujeitos a sentenças ou acórdãos com efeitos que poderiam ser devastadores; excepto nos casos de direito penal ou tributário, porque está estabelecido *nullum crimen sine lege e nullum tributum sine lege*; princípios bem conhecidos pelas comunidades jurídicas que estão hoje adoptados pela maioria das constituições ocidentais.

É precisamente com este argumento que Dworkin se propõe a resolver os casos difíceis cujas normas correctas não existam para aplicar ou face a antinomia entre elas. E fá-lo explicando que todas as normas têm os princípios informadores que levaram à sua concepção para uma melhor aplicação. Quando aquelas não existirem para solucionar um caso, o juiz deve socorrer-se dos princípios.

Faz até alusão à figura do juiz omnisciente *Hércules*, que quando se deparar com um caso de difícil resolução deve recorrer à construção duma teoria coerente para justificar a sua decisão. E, no caso de haver a possibilidade de se construírem teorias que justifiquem sentenças diferentes, o R. Dworkin recomenda que se deve aplicar aquela que justifique melhor o direito face à sua adequação histórica e vigente, dado o dinamismos dos princípios. Fez, para isso, alusão a alguns casos ocorridos e decididos nos tribunais norte americanos.

Neste ponto, é pertinente a pergunta: Mas, então, se houver litígio entre dois fortes princípios, como chegar à solução correcta de escolher o mais adequado para a decisão, justificando com a correspondente teoria?

Em acréscimo à tese de Dworkin, atrevemo-nos a sugerir a proposta de Gomes Canotilho: os princípios são um tipo de normas hierarquicamente superiores, prevalecem sobre as normas inferiores; havendo antinomias, deve obedecer-se aos princípios, que, aliás, estão consagrados na *lex superior* que derroga *lex inferiori*. Mas não responde à questão em concreto de quando há dois verdadeiros princípios em oposição, por isso o mesmo jurista propôs, e tem vigência em Portugal, o conhecido por *princípio de concordância prática*. Este visa estabelecer uma concordância entre o exercício do direito em simultâneo ao abrigo de dois princípios que chocam entre si.

Vejamos um ex. prático: em Portugal está consagrado o direito à greve. Mas está também consagrado o direito à saúde e assistência médica, o direito à segurança interna.

Estipulou-se que os profissionais podem exercer o direito à greve mas devem assegurar os serviços mínimos, pois as outras pessoas também têm o direito à saúde e segurança consagrado no mesmo plano de direitos. Deste modo, e até porque funciona em pleno, está resolvida a questão da divergência existente entre dois princípios fundamentais plasmados na nossa CRP.

A coexistência de direitos fundamentais e a sua aceitação por parte dos visados não gera qualquer ponto de discórdia. E há também alguma certeza jurídica.

2.2 · Ronald Dworkin e a teoria para a certeza do direito

O pretendido por este autor é o facto de a teoria dever reduzir a incerteza do direito.

E para justificar a sua teoria realizou uma análise séria e válida que gerou algumas contestações pelos subscritores do positivismo jurídico, apelidando-o como neojusnaturalista na vertente dos direitos individuais.

Concluindo,

Não restam dúvidas que o direito interessa como um todo, i.e., desde as suas proposições, dando uma *cara*: identidade à teoria, articulando com a subsequente aplicação aos factos jurídicos sem deixar dúvidas nem criar injustiças, pois só assim se poderá realizar a justiça, respondendo à célebre frase dos advogados nas barras dos tribunais: *Peço Justiça*.

A função dos juízes deve ser claramente a aplicação do direito preexistente, numa espécie há muito defendida por Montesquieu: *A boca que pronuncia as palavras da Lei*.

Para os casos de difícil resolução, o recurso aos princípios deverá surtir um efeito positivo, até porque alguns continuam a vigorar no âmbito do Direito Internacional Público.

Quando um ou outro caso fosse de especial relevância e levantasse problemas sérios ao direito, o legislador deveria encontrar a solução em sede própria (Assembleia da República (AR)) e proceder à sua consagração; pois há que ter em conta que as sociedades estão em constante mutação e enfrentam agora uma realidade diferente cujo dinamismo se tem pautado por uma velocidade vertiginosa: a globalização.

E é precisamente na tentativa de responder aos efeitos dessa globalização, que os Estados têm sentido maiores necessidades de legislar em termos económicos, muitas vezes interpretando alguns direitos outrora consagrados como fundamentais, em meras expectativas jurídicas.

Neste sentido, é de perguntar, e então de que nos vale o facto de determinado direito, sobejamente conhecido como direito fundamental passar repentinamente a mera expectativa jurídica? Como se vê, aqui já não estamos em sede da função judicial, mas sim numa mais relevante, a correspondente ao lugar onde se emanam as Leis, pelos mandatados do Povo: a AR.

Está visto que, quando é necessário dissipar dúvidas quanto aos casos que digam respeito directo à política financeiro-económica do próprio Estado, o legislador não deixa por mãos alheias e tenta ser o mais transparente na produção da legislação, para não restarem dúvidas quer aos destinatários bem como ao aplicador, deste modo não haverá decisões arrastadas nos tribunais passíveis de recurso durante vários anos.

O Direito não é uma ciência exacta. Daí que, por muitos anos ainda vindouros à espreita no horizonte, continuará a existir a dialéctica filosófico jurídica sobre a sua essência, sempre na tentativa de melhorar a sua consequência prática.

2.3 · As diferenças entre teoria e prática jurídica: perspectiva filosófica

Tendo como perspectivas a visão e tese de Hart (neopositivismo) opostas pelas de R. Dworkin (apelidado por alguns autores como um neojusnaturalista).

Em primeiro lugar demonstra-se o que se deve entender por teoria e prática quer na vertente do sentido comum bem como na acepção filosófico-jurídica. Então temos:

- Teoria: conhecimento especulativo, oposto à prática (s.c.);
- Prática: próximo da realidade ou da acção (s.c.).
- Por Teoria entende-se conjunto de teses que formam um sistema em determinado domínio, neste caso jurídico (f.j.) (Clément, 1997-374);
- A Prática corresponde à área da acção concreta dos homens (juristas), em oposição à teoria, área da actividade intelectual (f.j.) (Clément, 1997-311).

I - A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO NO DIREITO COMPARADO

1 · A Experiência Espanhola

Desde 1963 que o ordenamento espanhol tem na sua LGT o art. 24º, conhecido sobejamente pelos juristas como uma verdadeira CGAA. Este instituto é baseado na fraude à lei* importado do Direito Privado. Não obstante, é normal utilizarem, por força da linguagem própria espanhola, a expressão *fraude de ley*, querendo significar defraudar a lei no mesmo sentido apesar de ser utilizada a expressão “de”, nada tendo que ver com a nossa “fraude de lei” (contra legem) que conduz a objectividade penal já prevista no ordenamento jurídico-penal secundário português.

Com o decorrer dos anos, o ordenamento tributário espanhol, com a sua dinâmica própria, confrontou-se com alguns problemas relacionados com o instituto do art. 24º da LGT. Com efeito, o TC espanhol foi chamado por diversas vezes a pronunciar-se sobre a questão da CGAA, consequência do positivado em tal artigo na lei, que originava divergência doutrinal, face à não-aceitação pacífica da eventual aplicabilidade daquela norma

Fruto de tanta polémica, vê-se o resultado da nova LGT, 58/2003, que veio a consagrar no seu art. 15º o mesmo fim de CGAA mas com estilo e redacção diferente.

O anterior art. 24º da LGT de 1963 consequenciou alguns acórdãos em Espanha, que, se por um lado pareciam favorecer a consideração de forma igual do instituto de fraude à lei do Direito Privado no seu reconhecimento no DT, por outro fazia apelo, por exemplo, à observação do Princípio da legalidade, como se vê:

Na Sentencia 37/1987, de 26 de Março: “ *el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las norma frente a los actos que persigien fines prohibidos por ele ordenamientos o contrarios al mismo, es una categoría que despliega identicos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico... y solo por tradición histórica conserva en el código civil su encaje normativo.*” (Nóvoa, 2004:24)

Neste acórdão, facilmente se detecta a vontade de um reconhecimento de uma Teoria Geral do Direito, não se fazendo distinção sequer entre o Privado e o Público. Ora, neste

* *Contra legem facit qui id facit, quod lex prohibet; in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit* (Actua contra a lei aquele que faz o que a lei proíbe; em fraude à lei o que, respeitando as palavras da lei, ilude o seu sentido): *Fraude contra Derecho*, Monografias Civitas, 1ª Edicion, 2001: 12.

Fraus enim legit fit, quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit (Realiza-se fraude à lei quando se faz o que a lei não queria que se fizesse, mas não proibiu) (Courinha, 2004: 132)

ponto, aproveitamos para manifestar a nossa opinião contrária, logo em primeiro lugar não podemos esquecer que o tipo de relações jurídicas são diferentes na regulação entre os particulares (em que são tidos em conta como partes iguais e titulares de *igualdade de armas*), de forma bem diferente é a regulação entre o órgão ou entidade pública, revestidos do seu *jus imperium* na relação com o particular, onde não se vê uma *igualdade de armas* e, no ex. do Direito Administrativo, não raras as vezes, vemos o conceito de *interesse público* a *sentenciar* situações de acordo com a vontade do Estado.

De acordo com o dito supra, há uma decisão curiosa, também a título de ex.: do TC espanhol. Sentencia 296/1994, 10 de Novembro: “*la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciben en el régimen jurídico a que vengán sometidas.*” (Nóvoa, 2004:25) referindo-se assim às categorias do DT, que deverão ser enquadradas do modo descrito na extracção do acórdão. Vemos, portanto, que há distinção entre as diferentes categorias a ter em conta no DT em relação aos outros ramos do Direito.

Ainda outro acórdão que alude à questão do Princípio da Legalidade em matéria do DT, conforme se depreende da Sentencia 185/95, de 14 de Dezembro.³ Aliás, é com referência a este acórdão que César Nóvoa diz que se tem de ser mais exigente na análise à questão de fraude à lei no DT. (Nóvoa, 2004:25)

Consideramos de maior importância este *reminder* à reserva de lei, uma vez que em Portugal as regras para a criação de impostos e seus elementos essenciais são exactamente as mesmas, portanto há uma similitude na garantia de que tal matéria só pode ser legislada pela assembleia parlamentar, no caso português a AR, e não fica à mercê da Administração Fiscal (AF) decidir *apriori* ou *a posteriori* se determinado acto ou negócio jurídico será ou é considerado como facto gerador do tributo, não estando tal facto devidamente previsto na lei de acordo com a regra do *nullum tributum sine lege*. Há também acórdãos interessantes emanados pelo TC espanhol, como a Sentencia 221/1992, de 11 de Dezembro, onde se refere a obrigatoriedade de observar a reserva de lei e conseqüente tipicidade tributária, dizendo que não há mais tributos senão aqueles tipificados legalmente (Nóvoa, 2004: 296).

Percebe-se então que o instituto da *fraude de ley* do art. 24º da LGT de 1963 espanhola, se socorria à *analogia legis* para tentar resolver um problema de *fraude*, pois era assim que considerava qualquer tipo de evitação fiscal realizado pelos contribuintes que quisessem planear da melhor forma a sua orientação de *homo economicus*. Para o efeito, temos o DT a chamar a si a regra da *analogia legis* para resolver os casos em que os actos ou negócios jurídicos não previstos como geradores de tributos, o possam passar a ser através da interpretação efectuada pela AF.

Logo aqui cumpre-nos dizer que a *analogia legis* é utilizada para se dar uma resposta aos casos não previstos pelo legislador no Direito Civil, para que o intérprete, o juiz, possa resolver a questão *sub judice*; faz parte duma garantia jurídica de há muitos anos correspondente ao princípio *non liquet*. O que se pretende com tal princípio é evitar que nada fique sem resolução, portanto o juiz tem de julgar a questão submetida à sua apreciação. Podemos adiantar que as regras não se podem transportar para o Direito Público, no caso o DT;

³ Consulta realizada por Internet com motor de busca espanhol, onde apareceram várias fontes gratuitas. Optámos, aleatoriamente, pelo texto de Antónia Isabelera Rodriguez (<http://hera.ugr.es/tesisugr>).

muito menos se poderá tolerar a AF a utilizar tais regras que no Direito Privado, a nível da interpretação, compete a um tribunal cuja interpretação das normas e competente recusa à analogia recorrendo a um técnico formado e especializado em realizar tais tarefas: um juiz.

Ainda assim, como à frente se verá, somos da opinião de Alberto Xavier, também referido por Garcia Nóvoa, que defende não estarem reunidos os requisitos para se verificar a fraude à lei. Este autor refere que um acto de fraude à lei de natureza civil é, em certo sentido, contrário à lei, na medida em que vulnera uma norma imperativa de forma oblíqua ou aparente. Como, aliás, se vai pronunciando o Supremo Tribunal espanhol, que assinala como característica de actos em fraude à lei como um violar de conteúdo ético dos preceitos ou normas legais, nas quais se amparam.⁴ Ou que esses actos de fraude à lei são contrários ao fim prático que a norma defraudada persegue, e supõe em consequência a sua violação efectiva.⁵ (Nóvoa, 2004: 48)

Na evolução da situação jurídica tributária espanhola, relembra-se ainda a alteração levada a cabo pela Ley 25/1995, de 20 de Julho, onde foi acrescentado ao art. 24º que: *os factos, actos ou negócios jurídicos executados em fraude à lei não impedirão a aplicação da norma tributária eludida nem darão lugar ao nascimento de vantagens fiscais que se pretendam obter com eles*. Percebe-se este acrescentar de texto à norma como um *toque* de perfeição jurídica para melhor dotar a AF de instrumento interpretativo na aplicação do art. 24º da LGT espanhola.

Percebe-se que o art. 24.º da LGT, de 1963, conferia à AF/AT um poder/dever de declarar um acto ou negócio jurídico em fraude à lei através da atribuição de uma série de faculdades jurídicas, constitui um poder potestativo. O exercício de tal poder será a favor do que, genericamente, se conhece como interesse público, e no caso se concretizará na elisão fiscal. Refere ainda que a legitimidade constitucional da luta contra a elisão fiscal advém do conceito de interesse público. Logo, a Administração pode e deve atacar a violação. Sobre esta posição, gostaríamos de assinalar a crítica, forte, realizada ao próprio TC espanhol, sobretudo à Sentencia 76/1990, que legitimava a luta contra a elisão fiscal dizendo: *lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros com más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar e se produciría una distribución injusta de la carga fiscal*; fazia assim prevalecer reduzindo ao interesse fiscal entre outros interesses públicos o *armar* a Administração com poderes de actuação amparados pelo art. 24º da LGT espanhola. Sanchez Serrano chegou a dizer que era uma solução que levava a uma confusão *de bulto e impropria entre justicia en la tributación e eficacia recaudatoria*, ao identificar a exigência constitucional de justiça tributária contra a luta contra a fraude fiscal, quando esta última não se encontra aludida, menos ainda, ordenada pela Constituição espanhola. Este autor chega mesmo a dizer que tal sentença subvertia a relação entre a AT e os cidadãos. Na mesma linha de crítica à mesma sentença (acórdão constitucional), GARCÍA AÑOVEROS considerou mesmo de *despótica* a doutrina sentenciada por, entre outras coisas, *la lucha contra el fraude no es un mandato de la Constitución* (Apud in Nóvoa, 2004: 98).

⁴Sentença de TS (espanhol), 1 de Fevereiro de 1990 e de 20 de Junho de 1991.

⁵Sentencia do TS (espanhol), de 23 de Janeiro de 199 e 4 de Outubro de 2001.

Face aos problemas levantados ao longo de 40 anos, cremos que, por dificuldades de legitimação ou de aperfeiçoamento do regime tributário, o art. 24º da LGT espanhola sofreu uma grande alteração, tendo mesmo o instituto jurídico passado a ser constituído em novo artigo, designado por art. 15º sob epígrafe de *Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, da nova Ley 58/2003, de 17 de Dezembro.

Em primeiro lugar, cabe destacar que, apesar de já vir duma experiência riquíssima no uso do art. 24º da LGT de 1963, o legislador espanhol nunca deixa por mãos alheias o estudo prévio adequado para a realização, no caso total alteração, de tal matéria, constituindo uma comissão competente heterogénea por força do sistema de representação respeitante à região da Catalunha; Trata-se duma matéria que tem âmbito nacional e se impõe a todos os contribuintes do Reino de Espanha. E foi com tal comissão que resultou o relatório aprovado que veio dar origem à alteração supra referida. Não obstante, tal alteração, desde o texto aos termos utilizados, tem sido objecto de críticas pela doutrina favorável e contra. Portanto, o novo art. 15º da LGT de 2003, de 17 de Dezembro, do ordenamento jurídico tributário espanhol já fez e continuará a proporcionar muito correr de pena.

Quanto à sua génese, dizem alguns que se aproxima do sistema anglo-americano do *business purpose*, o que, desde logo, nos parece um pouco ortodoxo abandonar um sistema de tradição romano - germânico para aproximar dum sistema de *common law*. Incontestável é o facto da alteração ocorrida após 40 anos de existência duma norma que tentava considerar factos geradores de tributos pela acção da AF, através dum poder potestativo que integraria lacunas, recorrendo desse modo à analogia. Sublinha-se que a Constituição espanhola não permite tal situação, contudo a norma perdurou durante anos.

Não querendo alongar muito este exemplo do país vizinho, parece certo que o sistema português é similar ao espanhol, mas este já tem uma história donde se pode retirar algumas ilações no que concerne ao art. 24º da LGT de 1963, tendo sofrido alteração em 1995, e agora a nova lei 58/2003 com novas alterações que entraram em vigor em 2004. Mesmo García Nóvoa disse: “*A nuestro modo de ver, el tratamiento de la elusión tributaria en nuestro país exige una repuesta más respetuosa com los principios constitucionales que la se desprende del hasta ahora vigente art. 24 de la LGT. La aprobación de la LGT de 2003 constituía la circunstancia propiciatoria para ello.*” (Nóvoa, 2004: 277).

Pela análise efectuada, é justo dizer-se que a nova LGT de Espanha, no que respeita à CGAA, aproveita a proximidade do sistema de *Common Law*, não querendo, todavia, adoptar o nome de GAAR, mas sim conflito de aplicação de normas.

No nosso entender, apesar de tal assunto, como já se disse, estar bem dissecado pelo Professor García Nóvoa, parece que a alteração em nada veio evitar os eventuais conflitos com a Constituição Espanhola, pois com o sistema do *business purpose* anglo-americano e anglo-saxónico porquanto defendido em alguns países da *Common Wealth*, cremos que não se evitará a integração de lacunas, para além de que integra a *analogia jùris*, pois far-se-á prevalecer a substância sobre a forma. Todavia, estaremos atentos para registarmos os novos pensamentos que se farão sentir por parte de alguns autores e, certamente, dos tribunais espanhóis.

2 · Reino Unido: início dum verdadeiro combate prático aos esquemas de tax avoidance. Actualidade da commun law. A motivação prévia esclarecedora da necessidade duma cláusula geral anti-abuso no ordenamento jurídico do Reino Unido

Começamos por referir que, de certa forma, a verdadeira e polémica questão da evitação fiscal terá começado precisamente no Reino Unido, com o famoso caso conhecido por *Duque de Westminster* (Courinha, 2004: 27) que foi orientando a jurisprudência anglo no sentido da sua permissão, até que, por fim, veio a conhecer-se o caso Ramsay; cujo resultado prático foi, pela sua especificidade, revogar o anterior; a partir de então orientou a jurisprudência noutra sentido (Courinha, 2004: 31).

2.1- O fantasma do Duke of Westminster

Embora se conheçam normas especiais Anti-Abuso no Direito Britânico desde o século XIX, foi no século XX que surgiram, em particular as grandes querelas respeitantes ao combate em geral ao planeamento fiscal abusivo. Neste particular, importa forçosamente considerar o Acórdão *Duke of Westminster vs Inland Revenue Commissioners*, que vem dar expressão aberta no entendimento clássico de que, os limites normativos interpretados literalmente são fundamentais às garantias de segurança e confiança do contribuinte, e também que todos os factos tributários não revelados por tal interpretação, ficam na livre margem de actuação do contribuinte, por muito artificiais ou fraudulentos que sejam.

Nesse acórdão, que pela sua preponderância nas decisões judiciais posteriores, foi por vezes referido como *O Fantasma do Duque*, levantava-se a questão de saber se os actos de gestão fiscal praticados pelo Duque deviam ou não ser desconsiderados para efeitos fiscais. O Duque, por prévio acordo com os seus empregados (em particular com o jardineiro), decidiu efectuar os pagamentos que lhes eram devidos, através do reconhecimento de dívidas e entrega das correspondentes anuidades ao invés de remunerá-los através de salários, como até então sucedera. Com esta opção, real e efectivamente pretendida, o Duque obteve uma interessante vantagem fiscal, ao reduzir o seu rendimento tributável após dedução do pagamento das anuidades, o que já não sucederia, em termos idênticos, com os montantes de salários pagos. Tratando-se manifestamente de *Tax-driven transaction*, i.e., de um negócio com meras intenções fiscais, importava apurar se o Tribunal deveria e poderia desconsiderar o negócio, tributando o seu equivalente sem motivação fiscal - pagamento de salários - ou reconhecer a arte e engenho do Duque, como tal considerando as pretendidas consequências fiscais do negócio.

Defendendo a consideração substancial do negócio em detrimento da forma que o mesmo tomasse, o Imposto sobre o Rendimento Colectivo (IRC) pretendia a não consideração da vantagem fiscal decorrente das deduções *criadas* pelo Duque.

Uma passagem da decisão, que se tornaria célebre, Lord Tompkin declara que: *Every man is entitled if he can to order his affairs so as the tax attaching under the appropriate acts is less than it otherwise would be*. Respondendo directamente aos argumentos da AF, acrescenta que: *(the) so-called doctrine of 'the substance' seems to me be nothing more than*

an attempt to make a man pay notwithstanding it he has so ordered his affairs that the amount of tax sought from him is not legally claimable. Quanto à actuação do Duque, era considerada como perfeitamente legítima, apesar da eventual reprovação ética do seu comportamento.

Durante mais de meia década, o ordenamento Britânico viveu *preso* às consequências desta decisão, cujo conteúdo foi repetidamente citado, para fundamentar actos de planeamento fiscal crescentemente elaborados e artificiais. A distinção entre planeamento fiscal legítimo e ilegítimo manter-se-ia afastada das preocupações dos contribuintes britânicos até ao acórdão *W T Ramsay vs Inland Revenue Comissioners* (Courinha, 2004: 27-30).

Nesta altura, evidencia-se uma situação no mínimo estranha, mas sempre em nome da lei e sua correcta interpretação de acordo com os competentes aplicadores britânicos. Ao que parece, e todos nós admitiremos, *os documentos de reconhecimento de dívidas* servem para entrar na balança contabilística das contas do Duque, de forma a diminuir os lucros tributáveis, consequentemente resultará menor tributação. O problema, em nosso entender, reside essencialmente aqui, porque não se aceita que pela substituição da forma do pagamento de salários, o Duque ainda venha a conseguir uma menor tributação.

Estamos certos que, por ex., as partes poderiam acordar que lucrariam mais: uma porque até poderia fazer uma poupança ou investimento, etc. A outra (ex. Duque) pagaria menos ao fisco, porque integrava os valores pagos em dedução permitida por lei, resultando menor lucro tributável ou prejuízo.

Certo é que a forma diferente utilizada pelo Duque no cumprimento da sua obrigação (pagamento através de reconhecimento de dívidas) vai falsear a contabilidade real das contas de apuramento de lucro tributável, tanto mais que vai originar certamente menor colecta quer pela taxa a aplicar bem como imposto final apurado, logo, de imediato algo parece estar errado. O legislador quando prevê a possibilidade de dedução como custos os reconhecimento de dívidas não está, certamente, alheado que então deixariam de existir *in extremis* facturas; os destinatários de serviços prestados passariam a reconhecer dívidas sem regra e, então, o legislador passaria a tributar os reconhecimentos de dívidas como se de uma *factura* se tratasse: cobrando Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), etc. Há que haver bom senso, estas regras estão secularmente alicerçadas.

2.2- Actualidade da Common Law

A análise por Philip Baker:

A tese fundamental subjacente a este tema é que termos como *evitação fiscal*, *fraude fiscal* e *mitigação de imposto* - alguns dos mais importantes módulos básicos para o discurso sobre a tributação nacional e internacional - não são suficientemente bem compreendidos ou definidos, o que está errado. Deve-se ter estas expressões melhor compreendidas e claramente definidas, nomeadamente a nível governamental e inter-governamental.

Cada vez mais esses termos são exibidos na agenda dos governos nacionais e organismos internacionais governamentais, mas sem qualquer explicação acerca do seu significado. O ataque da OCDE sobre a *concorrência fiscal nociva* destina-se em particular às determinadas formas de evasão ou de fraude fiscal. Aspectos da (UE) *pacote fiscal* - em particular o projecto de directiva sobre os rendimentos da poupança - também são destinados a um corte sobre as oportunidades de evasão fiscal. O problema subjacente é encarado como o residente de um Estado-Membro que foge à tributação dos fundos através do depósito num banco de outro Estado-Membro em que o juro não é tributado. Mais recentemente, o Conselho *Ecofin* tinha estabelecido um grupo de trabalho *ad hoc Fraude Fiscal*. Em que medida é que são claros os conceitos utilizados nestas iniciativas ou compreendidos pelos destinatários?

A exposição e clarificação definitiva dos significados destes conceitos é oportuna por uma série de razões. Em primeiro lugar, os contribuintes em todos os países têm o direito de saber a sua situação jurídica. Eles têm direito de saber o que será considerado como fraude, o que será considerado como evasão, o que é aceitável e mitigação. Isto é particularmente verdade no mundo da auto-avaliação onde a utilização errada dos conceitos, não os fazendo representar a vontade querida pelo legislador, pode levar mesmo a que tal utilização seja penalizada por sanções/contra-ordenações muito significativas ou até mesmo pelo direito penal.

Existe uma dimensão particular, para o presente assunto, na aplicação das garantias constitucionais ou convenções sobre direitos humanos da tributação. Tributação é geralmente uma interferência no direito à propriedade, mas que pode ser justificada se estiver em conformidade com a lei. Mas para que possa ser feita em conformidade com a lei, a lei tem que ser clara e precisa a fim de que o contribuinte possa saber o que pode fazer (negócios ou actos jurídicos) de forma legítima *intra legem* a ser considerado como redução ou atenuação de imposto (mitigação) e quais seriam os considerados abusivos de evitação fiscal.

Uma segunda razão pela qual estes conceitos precisam ser esclarecidos é a tendência vista entre os governos, que as legislações do branqueamento de capitais devem ser aplicáveis às infracções fiscais, inclusive infracções fiscais estrangeiras. Se a função dum consultor profissional ou dum banqueiro inclui o ter de decidir se quer ou não um potencial cliente por este poder ter cometido um delito fiscal estrangeiro, então têm o direito de exigir

que os governos definam claramente o que consideram como sendo a evasão fiscal ou fraude fiscal. Só se existir uma clara compreensão internacional sobre a fraude fiscal se poderá aceitar que uma realidade externa (sobre infracções fiscais) pode ou não ser enquadrada dentro do regime de branqueamento de capitais.

Por último - e esse é um aspecto particularmente preocupante - cada vez mais políticos e funcionários do governo (e isso inclui os organismos internacionais como a OCDE) criam confusão à volta dos conceitos, nomeadamente entre, o da evitação fiscal e o da evasão fiscal; Introdzudem disposições dizendo que são para contrariar a evasão fiscal, e o que está em causa é, na realidade, a evitação fiscal.

Por todas estas razões, o tempo parece ser o mais adequado para se começar a pensar em criar os conceitos próprios a serem interpretados com o mesmo sentido a nível internacional, não deixando qualquer margem para dúvidas nas respectivas aplicações nacionais de tais conceitos.

Nas secções que se seguem é feita uma tentativa de sugerir alguns pontos que poderiam ser adoptados e possam vir a ser internacionalmente reconhecidos.

2.3- As verdades tidas como evidentes

Em primeiro lugar, qualquer sistema de tributação dos contribuintes requerer um grande volume de informações prestadas por aqueles ao governo (AF). É difícil pensar em qualquer outra área do Direito ou Administração de modo que dependa de informação fluindo para as autoridades governamentais a partir do público em geral. A fiscalidade será sempre dependente de uma grande dose de cumprimento voluntário e honestidade, apoiada por investigações fiscais. Nestas circunstâncias, o Direito Penal tem claramente um papel a desempenhar quando existe uma falta de honestidade.

Apesar de o Direito Penal ter um papel a desempenhar, existe também um papel de sanções administrativas - coimas por incumprimento ou cumprimento negligente.

A legislação tributária tem, portanto, indubitavelmente, de ter um aspecto penal e também um aspecto que, não sendo de carácter penalista, é coberto por sanções administrativas.

Há depois uma segunda verdade que não é necessariamente aceite por todos os governos como tal: o imposto é um custo. O clássico conceito do século XX - o *homo economicus* - irá sempre agir no sentido de reduzir os custos. O imposto vai directamente para o *business* da questão, e é um comportamento totalmente racional tomar todas as medidas legais e aconselháveis para reduzir esse custo. Isto é particularmente verdade, por ex., para os gestores das empresas públicas de propriedade ampla, em que uma das suas funções é agir no sentido de reduzir os custos da empresa para o benefício dos accionistas.

Há um exemplo interessante e recente ocorrido nos *United States of America* (USA), num caso relativo à *Compaq Computadores – ADR's case*. A empresa *Compaq* tinha realizado um substancial ganho de capital. Os gestores foram confrontados com um

esquema que permitia uma poupança de mais valias fiscais, que envolvia o regime de compra e revenda da *Royal Dutch ADRs*, *cum div* compra, venda *ex div*, onde houve uma perda de capital resultante, mas que, esperançadamente, em virtude do tratado fiscal existente entre os USA e a Holanda, não haveria um derradeiro custo económico. Claro que a *Compaq* aceitou tal esquema, mas o Tribunal dos Impostos dos USA atingiu-a em razão da falta de um objectivo comercial impondo, de resto, as consequentes e pesadas sanções à *Compaq*.

O que é particularmente intrigante sobre este caso é o de alguém se colocar na posição dos gestores da *Compaq*, a quem foi apresentado tal esquema. Deveriam eles seguir logo em frente com esse esquema (como fizeram) que poderia ter poupado aos seus accionistas muitos milhões de dólares em mais-valias fiscais ou deveriam ter rejeitado esse esquema? Talvez pudessemos todos concordar que deveriam ter sido capazes de prever logo de início se o esquema falhou como exercício em torno de evasão fiscal ou se foi uma verdadeira e genuína forma de redução fiscal.

Isto leva aquilo que parece continuar a ser uma questão em aberto. Existem alguns limites morais para as medidas que se podem tomar para reduzir um imposto? Os limites morais em oposição aos limites legais: são claramente os limites legais, os importantes para disciplinar os passos que podem ser dados. Todos nós, somos, afinal de contas, contribuintes. Somos todos beneficiados por um governo bem fundado, de modo que existam limites para o que é legítimo na redução fiscal dentro dos limites morais.

Mais uma vez, um debate seria útil para tentar elucidar os limites morais, se é que existem alguns.

Em muitos casos, planeamento fiscal agressivo é uma auto-derrota. Os custos envolvidos a lidar com um inquérito, lidar com litígios, os custos emocionais para o contribuinte interessado - particularmente um contribuinte individual - podem muito bem superar as vantagens do planeamento fiscal. Esta é uma questão parcialmente interessante para consultores fiscais, mas também para as definições de evasão fiscal e de redução de impostos ou mitigação.

2.4- O espectro de conduta

Com estas verdades tidas por evidentes, é útil a abordagem desta questão considerando aquilo que pode ser um espectro de conduta.

A um dos extremos do espectro está o contribuinte fiscal desinteressado. O contribuinte que, por falta de inclinação ou falta de oportunidade, não leva em consideração todas as possibilidades de reduzir o seu passivo fiscal. Tal contribuinte não representa verdadeira questão, com a ressalva de que ao considerar a dimensão moral, há um sentimento de discriminação contra o trabalhador assalariado que não tem possibilidades de atenuação e fiscais em favor dos ricos individuais que podem pagar caro conselhos para reduzir a sua factura.

No outro extremo reside a dimensão criminosa - a fraude fiscal. Em que o contribuinte toma medidas para reduzir o imposto, ultrapassando a marca permitida de *intra* ou *extra legem* e entra no campo do Direito Penal.

Entre estes dois pontos sobre o espectro estão as principais áreas de atenuação (redução ou mitigação) fiscal e a evasão fiscal; assim, cremos que o ponto mais importante é compreender os limites entre a redução fiscal e a evasão fiscal, por um lado, e entre a fraude fiscal e a evasão fiscal pelo outro.

Foi por vezes dito que a distinção entre evitação fiscal e fraude fiscal é tão fina como a largura das paredes da prisão. Isto não é aceitável por muito mais tempo. Toda a pessoa tem direito - particularmente em relação a este ponto - a uma clara distinção entre o que é e o que não é facto criminoso.

2.5- Fraude fiscal

Pode ser útil começar com algumas observações sobre a fraude fiscal.

Nesta análise, poderia ser útil se houvesse um afastar do uso do termo *evasão fiscal* e passar a utilizar-se o termo *fraude fiscal*. Há várias razões para isso.

Em primeiro lugar, com demasiada facilidade os conceitos de evitação (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) são confundidos um com o outro; há muito menos risco de confusão entre fraude e evasão. Há um problema particular com a terminologia francesa. Em francês, *evasion fiscal*. Subentende-se *avoidance* (evitação), desta forma existe uma dificuldade em discutir este conceito, pois o significado evasão em francês significa evitar em inglês. Por último, o termo *fraude fiscal* é preferível, porque sublinha que, no domínio penal é lidar com uma conduta fraudulenta e há muito menos riscos de os governos pensarem que *avoidance* (evitar) poderia ser uma conduta criminosa.

Fraude fiscal, como um assunto criminal, deve envolver um comportamento intencional ou um efectivo conhecimento da irregularidade. Em alguns países não é necessariamente assim. Deveria haver uma abordagem internacionalmente aceite. Fraude fiscal deve envolver um comportamento intencional ou efectivo conhecimento do facto. As situações clássicas são, deliberadamente, não pôr um item numa declaração fiscal ou deliberadamente alegando uma dedução sabendo que não é legítima (falsas declarações fiscais). Além disso, as omissões deliberadas podem constituir fraude, mesmo quando não existe a obrigação de fornecer as informações às autoridades fiscais.⁶ É sabido que se o inspector de finanças perceber uma posição de uma parcela ao controlar as contas, o facto de não se prestar o esclarecimento devido pode constituir fraude.

Fraude fiscal deve certamente implicar um certo grau de conhecimentos, em particular, deve envolver a ausência de uma honesta convicção de que uma pessoa não é

⁶R.v. Dimsey and Allen in the UK Court of Appeal.

passível do imposto. Se um contribuinte não pode mostrar de que tem convicção honesta de não estar sujeito ao imposto, parece à primeira vista estar a entrar dentro do âmbito da aplicação da fraude fiscal.

Fraude fiscal não se deverá estender a uma conduta negligente e - embora esta talvez seja discutível - ela não deve incluir comportamento *distráido* (por ex., apresentar uma declaração fiscal com erro na inscrição para com a posição exacta). Isso pode ser uma questão tratada por coimas administrativas, mas não deve ser considerada como a fraude fiscal. Essa é, talvez, onde a transparente linha de conformidade deva ser estabelecida.

Em alguns países, existem diferentes graus de fraude fiscal.

Na Suíça, por ex.: há uma distinção entre a fraude e a evasão fiscais. É duvidoso que estas distinções sejam úteis. Um Estado pode ter diferentes níveis da pena dependentes do grau de culpabilidade, mas a simplicidade e segurança jurídica sugerem que a essência deva ser um único delito de fraude fiscal e que o crime deve ser estatuído de acordo com os princípios legais. Portanto, a fraude fiscal serviria para a incriminação dos delitos fiscais mais gravosos. (referimo-nos ao cantão alemão)

Para os países como o Reino Unido ainda temos o delito de defraudar o fisco como uma ofensa à *common law* baseado em decisões judiciais, isto já não é aceitável. Os contribuintes têm direito a uma clara e estatutária definição do que é considerado como conduta criminosa.

2.6- Atenuação ou redução de imposto

Saindo do conceito de fraude fiscal - e saltando por cima do da evitação (*avoidance*) fiscal - alcançamos a atenuação ou redução de imposto. O conceito de redução (*mitigation*) fiscal tem sido reconhecido há já algum tempo.

Existe um encapsulamento do conceito, *Privy Council*, decisão na Nova Zelândia sobre o caso, *Challenge Corporation*. Lord Templeman disse:” *A diferença substancial no caso em apreço, está entre atenuação fiscal (tax mitigation) e a evitação fiscal (tax avoidance). Um contribuinte foi sempre livre para atenuar a sua responsabilidade fiscal*”. Nas palavras do frequentemente citado Lord Tompkin, *todo homem tem o direito, se puder, a tomar os passos possíveis e adequados para reduzir o pagamento de imposto.*

Uma explicação mais precisa - e isto vem do caso *Willoughby*, num caso da Câmara dos Lordes: *A marca da atenuação ou redução do imposto (tax mitigation), por outro lado, é a de que o contribuinte tem a vantagem de escolher uma opção fiscalmente mais atraente, que lhe é oferecida pela legislação fiscal e, verdadeiramente, sofre as consequências económicas que o Parlamento pretendia ver sofridas por aqueles que aproveitam a opção.*

É claro que, nos dias de hoje, é muito difícil perceber qual a verdadeira intenção do Parlamento, principalmente se tiver em linha de conta que muita legislação será antiga; e também devemos atentar ao facto de ainda não se perceber bem se estará dentro da intenção do Parlamento o conceito de *mitigation* (redução de imposto), ou fora quando se fala de *avoidance* (evitação fiscal). É necessário, portanto, que tal intenção seja clarificada e definida legalmente, evitando as confusões dos conceitos.

Um ponto que deve ser totalmente claro é que, apenas tendo em conta o imposto, ao decidir-se ou não em avançar com uma operação ou estruturação de uma transacção não deve ser considerado (*avoidance*) evitação; Este caso deve enquadrar-se dentro da categoria de redução ou atenuação de imposto (*mitigation*). Volta-se ao *homo economicus*; tendo em conta os impostos não significa automaticamente que se está envolvido em evitação (*tax avoidance*).

Isso leva-nos a uma *doutrina da escolha*, que é reconhecida em vários países. Há um bom resumo no caso de *Brebner vs IRC*.

Quando se realiza uma operação comercial em que se sabe existirem duas vias, uma em que se paga o máximo de imposto, a outra em que não se paga nenhum ou paga-se muito menos imposto; não se pode considerar estar-se perante um caso de *avoidance* (evitação) só pelo simples facto de a operação comercial escolhida ser a mais favorável ao contribuinte, e com isto dizer-se que a operação só foi realizada com o propósito único de evitação fiscal. Nenhum homem comerciante, no seu perfeito juízo económico, iria escolher a via que lhe acarretaria o pagamento mais elevado de imposto.

Neste contexto, existe uma situação interessante no Canadá do caso: *Shell Canadá*. A empresa *Shell Canadá* tinha a necessidade de contrair um empréstimo de 100 milhões de dólares dos USA. Em vez de contrair este empréstimo fizeram outro, optaram por dólares da Nova Zelândia, trocaram por USA dólares e, depois, quando eles tinham de reembolsar o empréstimo, trocaram-no de volta à mesma moeda. Na altura, na Nova Zelândia, a taxa de juros foi quase o dobro em USA dólares, motivo pelo qual deduziram duas vezes mais os juros. Quando eles trocaram de volta a moeda fizeram um ganho de capital, porque o dólar neozelandês tinha deflacionado muito durante o período do empréstimo. E o ganho não foi inteiramente tributado. A situação de duas formas clássicas de realização de uma mesma operação comercial, mas uma dela fiscalmente mais eficiente.

O Supremo Tribunal do Canadá ignorando a decisão do Tribunal Federal, disse que não era evitação (*tax avoidance*). Isto parece ser bastante adequado: a escolha doutrinal deve ser a de (*mitigation*) ou redução de imposto e não a de evitação (*tax avoidance*). O que é lamentável, no meio de tudo isto, é que a *Shell Canadá* teve de esperar que o seu caso fosse ao Supremo Tribunal do Canadá para descobrir que a escolha mais eficiente de redução ou atenuação de imposto não era a evitação fiscal (*tax avoidance*).

2.7- Evitação fiscal (tax avoidance)

A situação é simples: tomando-se o ponto de vista defendido aqui, que entre o imposto indiferente por um lado e a fraude fiscal por outro, só existem duas categorias de comportamento: a evitação (*tax avoidance*) fiscal e de redução ou atenuação de impostos (*tax mitigation*); fica entre *tax mitigation* (redução de imposto) e a *tax fraud* (*fraude fiscal*). Qualquer coisa que não seja a evitação fiscal deve ser considerada como redução ou atenuação de imposto.

Logicamente que se pode então definir a evitação fiscal ao demarcar as fronteiras de fraude fiscal e de redução fiscal. Em alternativa, pode definir-se a redução fiscal através da definição dos limites de evitação fiscal. Parece mais importante e directo avançar-se através da definição de evitação fiscal (*tax avoidance*). Tudo o que não é criminoso, e não é evitação fiscal está na zona de mitigação do imposto.

Muitas disposições legais utilizaram um critério objectivo de definir a evitação fiscal. Dizendo que é evitação fiscal se o seu objectivo dominante, ou o seu único objectivo, foi o de reduzir ou eliminar a dívida fiscal. Isto envolve as difíceis questões das intenções das pessoas e do peso dado às diferentes intenções. Testes da finalidade não ajudam em nada. É mais útil identificar a evitação fiscal através do reconhecimento de uma série de subcategorias de evitação; se forem identificadas essas subcategorias, todas as outras não identificadas devem ser consideradas como redução ou atenuação do imposto, ou seja *tax mitigation*.

Uma sugestão de que existem diferentes categorias de evitação fiscal (*tax avoidance*) que prevêem uma definição exaustiva, e que vamos analisar.

Em primeiro lugar, a *evitação fiscal*. Nos casos de utilização de esquemas que foram contrariados por uma ou outra legislação específica ou geral, resulta claro que a lei prevê agora que tais operações constituem evitação fiscal. Essas operações já não podem ser consideradas como mitigação ou redução de imposto. Isso é óbvio, particularmente no concernente à legislação específica, mas também no que respeita às disposições gerais anti-evitação ou mesmo ao tribunal, decidindo à base de doutrinas. Sempre que um esquema tenha sido combatido, deixará de funcionar e em seguida, mesmo que não seja criminal, será evitação fiscal.

Para além disso, há muito a ser dito ainda em relação ao conceito de *evitação fiscal abusiva*, por vezes referida como *tomar uma posição abusiva*. Isto resulta em parte da legislação da Nova Zelândia, em 1995, que introduziu o conceito de evitação fiscal abusiva. Sempre que um contribuinte arranjar um esquema que não é criminoso, mas o contribuinte crê que o esquema inadequado é eficaz, então é abusivo. Acreditar, desajustadamente, que não há nenhuma responsabilidade sobre a evitação fiscal é abusivo. A legislação da Nova Zelândia fala em *tomar uma posição fiscal abusiva*, que se traduz numa posição em que o contribuinte não tem uma razoável argumentação de que não há lugar qualquer imposto gerado. A razoável argumentação considerada é definida como uma situação em que o contribuinte é mais provável de ser correcto do que elidir o Imposto. Quem arranjar um

esquema em que não se possa dizer que é mais susceptível de ser correcto do que a autoridade fiscal, pode vir a ser denominado como evitação fiscal abusiva, e não será enquadrado mais na categoria de mitigação ou redução de imposto. A forma como as autoridades da Nova Zelândia têm abordado o assunto através do conceito de evitação fiscal abusiva é de elogiar.

Acresce uma outra categoria: *mau conselho de evitação fiscal*. Esta medida engloba esquemas que tecnicamente funcionam, mas quando se olha para os custos, os riscos e os custos emocionais, eles são mal aconselhados e não cabem dentro da categoria da redução ou atenuação de impostos/*mitigation*.

Tudo isto leva a uma abordagem bastante simples. Se é possível identificar a evitação fiscal que tem sido contrariada ou o que é abusivo ou que é mal aconselhado, o resto pode ser considerado como atenuação de imposto, e não deve ser considerado, nem de forma alguma, sujeito a qualquer tipo de combate por parte dos governos.

3 - A necessidade de uma Cláusula Geral Anti - Abuso no ordenamento jurídico do Reino Unido

Há uma real e premente necessidade de clarificar e uniformizar o significado preciso dos termos-chave, como evitação (*tax avoidance*), fraude fiscal (*tax fraud*) e redução ou atenuação de imposto (*tax mitigation*). O presente texto tem sido curto para sugerir uma possível - e, esperemos, relativamente simples - abordagem sobre estes termos, baseados num espectro de conduta, e os limites a serem estabelecidos entre a fraude fiscal, a evitação fiscal e a redução ou atenuação de imposto.

Parece-nos perfeitamente razoável, se estes conceitos são para continuar na agenda internacional (o que parece provável), que os organismos que as utilizam devam tomar medidas para desenvolver internacionalmente as definições dos conceitos aceites. Apesar da quantidade de outros trabalhos em matéria de tributação em que a OCDE está envolvida, seria benéfico que obtivesse, definisse e uniformizasse tais conceitos, inclusive nas iniciativas como a que implica a concorrência fiscal prejudicial.

Não restam dúvidas que o próprio ordenamento jurídico tributário do Reino Unido e outros de matriz anglo-saxónica, actualmente, continuam a não reunir consenso quanto à aplicabilidade da CGAA, *maxime* nos conceitos, onde se vê Philip Baker a introduzir um novo: *tax mitigation*, que em rigor significa atenuação ou redução de imposto, que, como já dissemos, parece em tudo semelhante a evitação, outros chamam elisão, *elusión*, *evasion*, etc. Ora, a nível internacional não há, certamente, consenso quanto ao significado da terminologia adoptada. Viemos a tentar esclarecer a diferença e adaptação dos conceitos comparados dos outros ordenamentos, como por ex., o francês: *evasion*, querendo significar *tax avoidance*, portanto evitação, do espanhol elusiva: *adj. Que elude o evita, especialmente si emplea astucias o artimañas*, querendo significar esquivar-se, evitar⁷, e o português: elisão: ⁸suprimir, eliminar, omitir; diferente de evitar, que corresponderia ao *avoidance* e elusiva.

⁷<http://www.wordreference.com/espt/elusiva>.

⁸http://www.priberam.pt/dlpo/definir_resultados.aspx.

Podemos ver que nem todos os termos correspondem à mesma família de derivação do latim. O que no estudo dos conceitos que justificam a CGAA pode haver confusão entre evitar e evasão, levando a conclusões diferentes quanto à imputação do comportamento dos contribuintes face à explicação norteadora do Professor Alberto Xavier, quando disse que na elisão, o contribuinte pretende não entrar na relação jurídico tributária; já na evasão, pretende dela sair. Logo, há dois comportamentos distintos, um que será lícito e outro ilícito, podendo ser tipificado até como crime. Com isto queremos frisar que o termo *avoidance*, daria no português: evitar - espanhol: elusiva, correspondendo à não entrada da relação jurídica referida pelo Prof. A. Xavier. Evasion, será evasão fiscal, portanto querer sair ilicitamente da relação jurídico tributária. Ahamos que o termo elisão terá sido adaptado da linguística luso-brasileira.

A título de exemplo contrário, e uma vez que se julga haver uma certa contemporaneidade, o Reino Unido optou por política diferente, colocando a informação acessível aos contribuintes, preocupando-se em explicar o porquê da necessidade duma *General Anti Avoidance Rule* (GAAR, corresponde à CGAA portuguesa), como se pode ver no sítio de Internet governamental.⁹

O objectivo de uma CGAA seria reduzir a evasão fiscal. Não deve prejudicar indevidamente o nível de certeza de tratamento fiscal de que beneficiam os negócios que não estejam envolvidos na evasão.

Uma CGAA, aplicando a primeira só para o sector empresarial, teria como objectivo pôr fim a muitos dos complexos esquemas de evasão que actualmente custam ao tesouro nacional grandes somas. Além disso, seria de esperar para desencorajar as pessoas à não concepção de esquemas para futuro.

Os contribuintes que utilizam regimes de evasão têm a ganhar um lote, ao mesmo tempo arriscando pouco. O único ou principal objectivo do regime, ou de uma ou mais das etapas deles, está em ganhar uma vantagem fiscal.

A forma tradicional, no Reino Unido, de combater esses esquemas tem sido uma acção judicial ou de introdução de legislação específica anti-evasão para detê-los.

O contencioso tem as suas vantagens e, com ou sem uma CGAA, sempre haverá a possibilidade de os contribuintes poderem exercer os seus direitos face as situações com as quais não concordem. Certo é que ainda não haverá grandes certezas quanto às decisões que possam vir a ser tomadas, dado que este assunto ainda não está encerrado a nível jurisprudencial.

A legislação específica dirigida aos regimes de evasão ou convénios trava-os para o futuro. Mas, devido à não retroactividade da legislação, o Governo não pode recuperar o imposto perdido cedo para os usuários dos esquemas. Por conseguinte, tem pouco ou nenhum

⁹http://www.hmrc.gov.uk/consult/consult_1.htm#6g#6g.

efeito dissuasor. Este tipo de legislação é ainda mais vulnerável a evasão de esquemas, construídos de forma a encontrar um caminho ao redor da letra da lei.

Uma abordagem possível seria a de introduzir umas *mini-CsGsAA*, (o que resultaria nas conhecidas cláusulas anti-abuso específicas) regras gerais para evitar parar numa determinada área do sistema fiscal. Essa é a opção que Alfândegas e as Finanças estão a explorar, em matéria de Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA). Mas parece pouco provável que isso seja tão eficaz como uma só, todos abraçando a CGAA para combater evasão de impostos directos das sociedades. Isso deve-se à complexidade do sistema fiscal e as possibilidades de interacção dentro de suas disposições. Um critério importante do sucesso de uma CGAA seria esta não prejudicar indevidamente os níveis de segurança que as empresas têm actualmente sobre o tratamento fiscal de uma transacção. O comité de revisão fiscal do DT do Reino Unido fez um relatório sobre a evasão fiscal e manifestou preocupação com a incerteza gerada por aquilo que viu como *inovadoras técnicas judiciais anti-evasão* de funcionamento retrospectivo. Nessa medida, a introdução de uma lei CGAA seria um passo positivo nesta área. Embora uma CGAA deva reduzir evasão e manter certeza, deve admitir-se que nenhum objectivo pode ser absoluto. A necessidade de legislação orientada anti-evasão permanecerá, por ex.: quando evasão se centra sobre a interacção entre os sistemas fiscais do Reino Unido e outros países, e haverá sempre algumas áreas onde a aplicação da lei tem de ser resolvido pela via judicial.

Tendo como finalidade proporcionar segurança para transacções, uma GAAR seria um grande desenvolvimento no Reino Unido para a legislação fiscal. As empresas e os seus conselheiros vão querer ter um elevado grau de certeza de que a GAAR não seria aplicável a verdadeiras transacções comerciais cujo único ou principal fim não inclui evasão fiscal; *A AF iria actuar de forma coerente e com bom senso na aplicação da GAAR* e procedimentos associados.

Existem várias maneiras de abordar estas preocupações compreensíveis: elaborar a legislação em linguagem clara e assegurando que o seu objectivo é facilmente perceptível; tornar claro no âmbito da legislação as características que, quando presentes numa transacção ou regime, daria origem à aplicação do GAAR; fornecimento de pré-operação que garanta que as lacunas da GAAR não seriam aplicadas, desde que a operação seja realizada como descrito quando a depuração for solicitada; uma vez que o sistema de apuramento funciona, publicando contas anónimas de operações que tenham sido apurados; publicação de *consentimentos gerais* descrevendo os tipos de transacção em relação aos quais a GAAR não seria aplicada, e as advertências dos tipos de operação que se considerariam como integrados nos princípios de actuação da GAAR; centralização dos procedimentos de apuramento e de autoridade para decidir aplicar a GAAR.

Estas possibilidades são analisadas de forma mais pormenorizada de seguida.

O que pode parecer uma GAAR?

Para uma GAAR ser eficaz, seria necessário construir sobre os aspectos do que se tornou conhecido como o princípio Ramsay. Tratar-se-ia de ver no âmbito da vertente Ramsay jurisprudência, o que exige um esquema para ser considerada como um todo e não como um passo-a-passo basais. Poder-se-ia ir mais além do que o princípio Ramsay, no entanto, a extensão desta abordagem para medidas que estão planeadas ou simplesmente esperar, enquanto que na sequência *Craven vs White* o princípio *Ramsay* tenha sido restringido a preordenação de passos que são praticamente certos que aconteça (o chamado *duplo teste negativo*). Ir-se-ia também mais para além do princípio Ramsay na imposição de uma re-caracterização que se baseia na substância de uma transacção comercial, independentemente de ser ou não, a operação é realizada através de uma série de etapas. Por último, seria incorporar uma outra vertente do princípio *Ramsay*: a obrigação de ter em conta a finalidade da legislação.

Esperando-se que uma GAAR seria aplicável a determinadas operações que a legislação permitiria considerar e constituir a evasão fiscal, tal cláusula iria ter efeito, quer por ignorar essas operações ou substituindo a *normal* transacção comercial, com as devidas consequências fiscais seguintes, conseguidas através da re-caracterização.

E, na nossa opinião, antes de se avançar para a decisão definitiva de construção dum diploma legal e sua ulterior publicação, dever-se-ia ouvir as partes envolvidas e mais sérias destinatárias das normas, no caso, os grupos económicos. Daí retirar-se-iam também as suas legítimas preocupações.

4 • A Experiência Brasileira

Nem mesmo no Brasil, onde se deram muitas voltas doutrinárias para se aceitar a cláusula geral anti-elisão, parece que esta não é geradora de pacificidade. De forma a ilustrarmos sucintamente o caso concreto deste país, consideramos de grande relevância o texto que junta a teoria à perspectiva do *Aplicador do Direito* de Anderson Furlan, Juiz Federal, Titular da Vara Federal de Execuções Fiscais duma subsecção de Paraná, Brasil, e também Professor de DT da Escola Superior da Magistratura do Paraná.

Diz o autor: “ *A discussão sobre a elisão tributária perante o ordenamento jurídico brasileiro sempre escondeu em seu bojo as discussões anteriormente travadas em torno da Teoria Pura do Direito, mais especificamente quanto às fronteiras relativas às esferas lógico-objetivante e teleológica do Direito, ou seja, entre a existência de um*

ordenamento jurídico regido pura e simplesmente por uma lógica objetivante e asséptica de pressupostos axiológicos ou, pelo contrário, guiado por uma finalidade e permeado de valores. Bem por isso, a análise da evolução da doutrina brasileira sobre elisão fiscal permite compreender a actual situação dogmática sobre o tema.

A primeira fase, situada antes do advento do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) e vivenciada num ambiente democrático, foi ricamente influenciada pela doutrina europeia da primeira metade do século XX, motivo pelo qual se entendia possível investigar a finalidade das leis tributárias a partir de uma interpretação jurídica conjugada a uma consideração económica do facto gerador do tributo. Mesmo a jurisprudência refutava a possibilidade de o contribuinte furtar-se ao pagamento dos tributos mediante fraude à lei.” (Furlan, 2007:109-111).

Na segunda fase, iniciada com a vigência do Código Tributário Nacional e encerrada com a promulgação da Constituição Federal de 1988, período em boa parte dominado pela ditadura militar, percebe-se que a doutrina aferrou-se à defesa das liberdades. Como consequência, em matéria tributária, consagrou a liberdade absoluta do contribuinte em gerenciar seus negócios jurídicos no sentido de buscar licitamente a menor carga tributária possível. Os actos ou negócios jurídicos não poderiam ser simulados e deveriam ser praticados antes da ocorrência do facto gerador do tributo. O tributo era visto como uma agressão ao património individual e o valor *património* alcançava o mesmo grau de prestígio do valor *liberdade*, razão pelo qual o DT encerrava muitos dos princípios e restrições pertinentes ao Direito Penal, como a estrita legalidade, a tipicidade e a proibição da analogia. Neste contexto, qualquer forma diferente de interpretação foi proscrita dogmaticamente.

A Constituição Federal de 1988, inaugurando a terceira fase da evolução da doutrina sobre a elisão fiscal, trouxe no seu bojo novos limites, como a solidariedade social na manutenção do Estado. Além disso, relegou a legalidade tributária à condição de limitação ao poder de tributar. Ao mesmo tempo, realçou a importância do princípio da capacidade contributiva e indicou meios de concretizá-lo quando da aplicação da lei pela administração. Com efeito, no §1.º do art. 145, com força de princípio geral da tributação, consta a obrigatoriedade de, sempre que for possível, serem instituídos impostos com carácter pessoal, graduados segundo a capacidade económica do contribuinte; devendo a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objectivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, património, os rendimentos e as actividades económicas do contribuinte. A doutrina, no entanto, solenemente ignorou as mutações constitucionais e, como raras excepções, permaneceu fiel e prostrada diante dos dogmas: legalidade tributária e liberdade negocial absoluta.¹⁰

¹⁰ Em nosso entender o ordenamento jurídico do Brasil está muito próximo do nosso ordenamento.

Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, objectivamente pretendeu o legislador instituir no cenário jurídico uma cláusula antielisiva. O dispositivo ensejou o surgimento de vertentes doutrinárias sobre sua eficácia e alcance. Em síntese, sustentou-se:

- i a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116, por afronta ao princípio da legalidade e, em consequência, ao princípio da tipicidade;
- ii não ter havido qualquer aplicação prática, nada tendo inovado no ordenamento jurídico;
- iii ter sido consagrada normativamente a figura da fraude à lei em matéria tributária;
- iv que o dispositivo trata de situações diversas da fraude à lei e abuso de direito, podendo, eventualmente, abrangê-las.

Verifica-se que a doutrina brasileira, após um longo interlúdio, recomeçou a analisar a questão da elisão fiscal, libertando-se de dogmas ¹¹ esclerosados que impediram a evolução dogmática do tema, bem como fecharam as portas para a consideração jurídica de diversos valores constitucionais.

Não obstante, devidamente analisadas e criticadas as vertentes mencionadas, chegou-se a conclusão que a doutrina brasileira ainda não interpretou adequadamente a inovação legislativa. A rigor, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário, introduzido pela Lei Complementar n.º 104/2001, analisado à luz do novo Código Civil (CC) e sob o influxo do art. 145, §1.0, da Constituição Federal, exige a desconsideração dos actos ou negócios jurídicos dissimulados praticados (em fraude à lei, com abuso de direito, incluindo-se, eventualmente, o negócio indirecto), bastando que tais actos ou negócios jurídicos estejam a ser utilizados para encobrir, lícita ou ilícitamente, a ocorrência do facto gerador do tributo ou os elementos constitutivos da obrigação tributária. Nesses casos, surge a obrigação de a autoridade administrativa desconsiderá-los, nos termos do procedimento estabelecido em lei, independentemente de qualquer demanda perante o Estado-Juiz.

¹¹ Aqui não pudemos resistir a questionar o seguinte: o que seria dos destinatários se começasse uma *guerra* aberta, jurídica, ao dogma que sustenta a teoria da infracção criminal? No concernente à tipicidade fechada do Direito Fiscal, pode-se questionar o mesmo sobre tal princípio a desaparecer. Ora, se o *Bill of Rights* do século XVII representou uma grande evolução histórica para o actual sistema, parece-nos que a defesa do contrário irá entroncar numa inquestionável regressão!

II - A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO NO DIREITO PORTUGUÊS

1 · Breve introdução histórica do nascimento da norma geral anti-abuso no direito tributário

Face à generalizada proibição da integração analógica das leis fiscais decorrentes do princípio da legalidade, com a conseqüente possibilidade de os contribuintes poderem elidir a aplicação normal das leis fiscais mediante negócios fiscalmente menos onerosos, de economia fiscal, ou de poupança fiscal, inclusive praticando o que a doutrina fiscal francesa designa por *habilidades fiscais* ou negócios de *destreza fiscal* que não caibam na previsão tributária, os sistemas fiscais de países modernos, consagram, frequentemente, quer normas gerais, quer normas especiais anti-abuso contra o referido direito à poupança fiscal. Quer dizer: reconhecendo embora que os contribuintes por imperativos de racionalidade económica têm o direito à boa gestão fiscal, com o conseqüente direito à poupança fiscal decorrente das escolhas negociais fiscalmente menos onerosas, o legislador fiscal destes Países consagra, quer normas gerais, quer normas especiais, reprimindo o abuso desse direito à poupança fiscal, considerando, em regra, como tais, os negócios anómalos que embora lícitos e verdadeiros tenham por escopo exclusivo elidir a aplicação normal das regras tributárias.

Ora esta prática legislativa anti-abuso teve a sua primeira formulação no (Código Tributário Alemão) Reichsabgabenordnung (RAO) de 13 de Dezembro de 1919 cujo §5 logo estabeleceu que *a obrigação de imposto não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas e as possibilidades de adaptação do direito civil*. Ora, A RAO alemã teve origem numa proposta de Enno Becker, defensor da teoria hermenêutica tributária, próximo da teoria do direito livre, e logo foi contrariado por Vanoni. A doutrina do Enno Becker foi desenvolvida pela doutrina do abuso de Direito na Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungesetz*) (§§ 1º e 6º) sendo certo que o § 6º ainda hoje se mantêm em vigor.

Tratando-se de situações consideradas pelo legislador como abusivas da lei, o legislador fiscal consagra uma CGAA, copiando o sistema alemão, apesar de escolher doutrinas diferentes às do abuso das formas, como sucede v.g.: na Espanha, França, Holanda e nos países onde vigora o sistema de *common law*. Por sua vez, no caso das leis especiais anti-abuso, o legislador fiscal adopta um método analítico, adoptando normas especiais dirigidas a evitar a elisão fiscal, como sucede em Portugal e na Itália (Sá Gomes, 2000: 144-145). Devemos referir que apesar da manifesta intenção de imposição da norma geral anti-abuso,

há uma coexistência de normas específicas anti-abuso, querendo-se, com estas, colmatar situações já diagnosticadas e prevendo de forma normal a sua situação de facto como passível de enquadramento nessas normas.

2 · A recepção do instituto em Portugal

A CGAA prevista no art. 38º, nº 2 da LGT portuguesa, ousamos de referir que não nos parece correcto a existência de tal cláusula no ordenamento jurídico tributário por não estar conforme alguns princípios constitucionais consagrados na nossa CRP. É, portanto, esta a razão principal que nos faz mover no sentido de demonstrar no final nas nossas conclusões o porquê de os órgãos de Soberania (Tribunais) não deverem conhecer à AF / AT legitimidade para aplicá-la, e estamos assim em sintonia com alguma doutrina italiana (Chinellato, 2007).¹²

Para sustentar tal afirmação, começamos por iniciar com o estudo do nascimento da CGAA em Portugal, tendo presente o estudo comparado com outros ordenamentos jurídicos europeus, porventura também norte (Sá Gomes, 2000: 146)¹³ e latino-americanos, através de breves remissões; não esquecendo a doutrina portuguesa dominante na época em que não se vislumbrava sequer a existência de tal CGAA em Portugal - precisamente por não haver via legal possível de imposição no anterior e actual quadro constitucional (Xavier, 1981: 184).

Chegados à conclusão de que a CGAA seria um instrumento estanque à conhecida elisão fiscal - correspondente à expressão, por nós considerada a mais feliz - *tax avoidance*, obviamente que tivemos de conhecer a opinião de um dos *progenitores* que terá contribuí-

¹² *La legge non ha altra forma per farsi obbedire che il costume e questo non si realizza se non in un lungo lasso di tempo, sicché passare com leggerezza dalle leggi vigenti ad altre nuove significa indebolire la forza della legge.* Racchiuso nella nobile limpidezza di questo passo della *Politica* di ARISTOTELE si disvela il travagliato destino che perennemente affanna l'oggetto della scienza giuridica - il complesso delle norme di diritto positivo - la cui umana datità, che l'astro non esprime che il mutevole volere dei fattori di storia, va doverosamente misurata con la logicità del sistema giuridico storicamente determinato, il quale vive e perdura nella dimensione temporale, trovando in essa, peraltro e soprattutto, imprescindibile presupposto per una sua interiorizzazione nella spiritualità sociale.

L'insuperabile frontiera dell'oggetto di indagine del saper giuridico è costituita, inequivocabilmente, dall'ordinamento giuridico, dall'insieme delle norme in quanto poste. Norme che rappresentano, in uno, e il punto di partenza dello studio giuridico e il risultato di un processo speculativo, teoretico sulla realtà, compiutamente proteso alla sua concettualizzazione, alla sua riduzione (o, meglio, sublimazione) in archetipi generalizzanti; la norma giuridica, adunque, deve necessariamente presentarsi quale formulazione di un'idea astratta e generale (ancorché non assoluta) della vita; il suo concreto fine, ultimo e indefettibile, è, infatti, quello di regolare l'esistenza stessa degli uomini e ciò nel senso di garantire una civile convivenza tra i cittadini così come di assicurare un altrettanto civile rapporto tra il cittadino e le Pubbliche istituzioni. In tal guisa la norma giuridica sorge, e il diritto nasce, in quanto l'azione di un soggetto viene pensata da un altro soggetto come norma, cioè voluta nella sua regolarità o normalità. Ordunque, si riene di poter ben sostenere con NATALINO IRTI che *il dato, che il giurista trova dinanzi a sé, non appartiene alla natura, ma alla storia degli uomini. La norma è frutto del pensare e volere umano. (...)* Sicché la scienza giuridica è scienza di secondo grado, scienza di un oggetto che è, di per sé, un sapere, un guardare la realtà attraverso tipizzazioni concettuali.

¹³ (...) Ou reconhecem jurisprudencialmente um princípio geral anti-abuso como sucede nos EUA e na Grã-Bretanha.

do para o seu nascimento no ordenamento tributário português: Prof. J. L. Saldanha Sanches (Apud in Courinha, 2004: 12). Para o efeito, urgiu a necessidade de conhecer a sua obra:” *Os limites do planeamento Fiscal: substância e forma no Direito Fiscal Português.*”

Logo no início da referida obra, nomeadamente no seu prefácio, se verifica uma certa falta de correspondência conceptual no concernente aos impostos criados na época anterior à do Estado de Direito Democrático e aos emanados pelo legislador na vigência deste novo regime democrático¹⁴, em que a finalidade dos impostos tem um escopo ligeiramente diferente, mais na vertente da arrecadação de receitas no âmbito do contrato social¹⁵, i.e, para satisfação das necessidades do povo (Leite de Campos, 2006: 75)¹⁶ vs a do interesse do senhor soberano¹⁷.

Para além de ser necessário observar a questão no contexto actual duma UE onde existe uma constante dinamização no sentido de se atingir uma harmonização entre os Estados Membros, também ela a nível fiscal. Não podemos esquecer também os tratados bi ou multilaterais. E sem querer aprofundar, existem ainda as regras das matrículas das naves, que sustentam na sua maioria a bandeira de países terceiros. Quanto à designação de norma anti-abuso específica, temos algumas dúvidas, pois se a norma anterior não previa a tributação aos negócios efectuados fora do território português, não haveria uma prática abusiva do direito inerente quando tal norma não previa tal tributação. No nosso entender, o legislador passou a prever, posteriormente com a nova norma, também a tributação para as compras ajustadas fora do reino e, ainda por cima, as agravava com a *sobretaxa* de cinco por cento. O que até nos faz recordar as medidas proteccionistas implícitas para a obrigação de se comprar navios em Portugal estimulando a correspondente produção nacional. Acrescenta-se ainda a ideia de justiça fiscal sustentada pelo Professor Sousa Franco, plasmada Susana por Aires de Sousa. (Sousa:2006)

¹⁴ Artigo n.º 2 da CRP: *A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democrática, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.*

¹⁵ Artigos 101.º e 103.º, n.º1, da CRP.

¹⁶ *Concluo que a recuperação da pessoa - colectivizada pelo iluminismo francês e pelo pós-iluminismo “científico - e da sua convivência com os outros através de instrumentos assentes no acordo de vontades - contratualismo - vem preencher um vazio no Estado de Direito, assente na vontade popular e na justiça. Vem dar sentido e conteúdo ao Estado-dos-Cidadãos (e à democracia, enquanto governo do povo, pelo povo). O “velho” Estado fiscal deixava a pessoa entregue à vontade dos outros - dos poderosos - e conduzia, por vezes, a que os impostos fossem o caminho “homeopático” para a tirania...*

¹⁷ Entre nós, por Alvará de 16 de Setembro de 1774, pôs-se fim à prática de celebrar os contratos de aquisição de navios estrangeiros fora do território português, lesando assim o erário público, uma vez que só havia lugar à cobrança de reais direitos se a compra fosse ajustada no reino. Previa-se expressamente que tais compras ajustadas fora dele dessem origem aos mesmos direitos que teriam lugar de outro modo e ainda a uma sobretaxa de cinco por cento. Este exemplo mostra a tendência antiga do nosso legislador para a criação de normas anti-abuso específicas no combate à criatividade dos contribuintes no seu planeamento fiscal. Já na altura tal reacção era justificada pela necessidade de livrar a *huns, e a outros daquellas desigualdades, com que os costumam gravar os subterfúgios dos que se afastam das Regras gerais dos bons Negociantes* e, naturalmente, *para a melhor, e mais exacta arrecadação dos Meus Reaes Direitos*. Como se vê, a obtenção da igualdade tributária e a justiça na distribuição dos encargos tributários são a causa e a justificação ancestral das medidas anti-abuso.

Diz ainda o mesmo autor, Saldanha Sanches, no parágrafo seguinte, o planeamento fiscal como actividade lícita¹⁸ e juridicamente tutelada¹⁹ constitui não só um direito subjectivo do sujeito passivo das obrigações fiscais, mas também uma condição necessária para a segurança jurídica nas relações tributárias. É uma condição necessária para a obtenção da segurança jurídica, pois já não estamos na época em que bastava ao contribuinte aguardar tranquilamente que um Estado, paternal e autoritário, lhe dissesse quanto devia pagar.

Neste ponto, concordamos com o autor tendo em conta que o planeamento a que se refere deve legitimar a via do acto ou negócio jurídico fiscalmente menos oneroso, i.e, aquele que o sujeito passivo realiza tendo em conta que não está prevista a sua tributação, conseguindo assim uma poupança fiscal. Fazendo deste modo *jus* à segurança jurídica a que o autor se refere. Mas o ilustre Professor parece inclinar-se para a possibilidade de recurso à teoria da consideração económica, que através da interpretação daria a hipótese de se tributar tais situações, portanto, ideia contrária à que já defendia antes da existência da CGAA o Professor Alberto Xavier (Xavier, 1981: 259-262).²⁰

¹⁸ Itálico nosso.

¹⁹ Em nosso entender, correcto, parece-nos, porque o legislador, ao não positivar as situações como susceptíveis de serem tributadas, está também a proteger essas situações lícitas (actos ou negócios jurídicos).

²⁰ Procurando delimitar o campo de aplicação do negócio jurídico fiscalmente menos oneroso, certa doutrina procura circunscrevê-lo àqueles tributos cujos pressupostos são elaborados com base em conceitos jurídicos, mais precisamente, que se traduzem em negócios jurídicos (*Rechtsverkehrssteuern*). É inegável que tais condutas surgem mais frequentemente naquele tipo de impostos, em regra impostos indirectos, do ponto de vista económico, como os impostos sobre transmissões a título gratuito, ou oneroso e os impostos do selo. Certo é, porém, que eles podem também intervir naqueles tributos cuja previsão integrada por conceitos especificamente económicos (*Wirtschaftsverkehrssteuern*) como a percepção de um rendimento ou a posse e utilização de um capital - pois não se conhece nenhum pressuposto cuja realização integral não envolva ou tenha como antecedente necessário um ou mais actos jurídicos. Assim, por exemplo, obtenção de um lucro pelo empresário pressupõe a prática de actos jurídicos que o tomem possível (v. g. a celebração de contratos de compra e venda, de fornecimento, de transporte); e, para a definição do lucro líquido tributável não são irrelevantes certas despesas atinentes ao custo da produção (pagamento de salários, de juros, de rendas) ou de outra natureza (donativos com fins sociais) que têm a sua fonte em actos ou negócios jurídicos. Pode assim dizer-se que o negócio fiscalmente menos oneroso pode actuar na generalidade dos tributos integrados em dado sistema ou estrutura fiscal. Outro equívoco de certa doutrina que sobre o tema tem ocupado é o de restringir o campo de actuação o negócio menos oneroso ao do pressuposto de facto (*Tatbestand*) do tributo. Assim o sugere, desde logo, a classificação de origem anglo-saxónica, mas logo retomada pela doutrina continental, entre a *tax avoidance* e a *tax evasion*. Na *tax avoidance* ou elisão do imposto o particular consegue evitar, impedir a realização do pressuposto de facto de um tributo, não praticando o acto jurídico que a lei arvorou em elemento da previsão ou praticando outro a que a mesma lei não atribui consequências fiscais. Na *tax evasion* ou evasão do imposto o particular praticou um acto correspondente ao pressuposto de facto de um tributo e, posteriormente, procura evitar o cumprimento da obrigação que lhe corresponde. Por outras palavras: na *tax avoidance* o particular pretende não entrar na relação jurídica tributária; na *tax evasion* procura dela sair. Verdade, porém, é que esta dicotomia não consegue surpreender todas as modalidades possíveis de negócio fiscalmente menos oneroso. É certo que esta figura, assenta - seja-nos permitida a expressão - num *jogo de tipos legais*, cuja aplicação está em certa medida, ao menos, dependente da vontade do particular. Quer dizer: é o carácter tipológico do direito fiscal que está na base da problemática do negócio fiscalmente menos oneroso. Ora, não só os pressupostos de facto são objecto de uma tipologia por parte da lei fiscal; são-no também os factos impeditivos, em que as isenções se traduzem; são-no ainda os factos de que depende a aplicação da taxa, no caso de pluralidade de taxas; são-no finalmente os factos aos quais a lei atribui a dedutibilidade à matéria tributável. Por outras palavras: objecto de um processo e tipificação legal são não só os elementos da previsão

3 · O principal escopo visado pela cláusula geral anti-abuso

Nos actos ou negócios jurídicos realizados, há também a possibilidade de se optar pelo negócio fiscalmente menos onerosos, ou negócios indirectos (Ascarelli, 1952: 3)²¹. O que se pretende, parece óbvio, é o mesmo resultado. A forma, esta, difere da prevista legalmente como tributável, mais onerosa fiscalmente. Aqui, cumpre de imediato chamar o *bonus pater familias* e perguntar-lhe:

qual dos dois caminhos prefere tomar? Imagine-se que, por ex.: se confiasse na pessoa a quem estivesse a adquirir uma casa, e ela lhe passasse uma procuração irrevogável em lugar da celebração dum contrato de compra e venda, evitando assim a tributação (se fosse o caso) de mais-valias na esfera jurídica dele, assumiria tal situação mesmo sabendo que corria riscos de perder a procuração (sabendo que o reconhecimento notarial só está sujeito à idoneidade de assinatura e não regista o conteúdo), por extravio ou mesmo retirada (por coacção ou furto), acrescentando às regras dos Direitos Reais e dos Registos Legais existentes, onde prevalecem a prioridade de registo (que se poderia efectuar caso o primeiro resolvesse vender ou permutar a casa a outro sujeito e conseguir outro tanto em dinheiro) e ainda a possibilidade da eventual hipoteca sobre o imóvel, e deste modo podendo entrar um grande dano na sua esfera patrimonial? E, por outro lado, se simplesmente optasse pela forma exigida por lei para a transferência do mesmo imóvel sujeitando-o aos mecanismos que lhe permitiriam assegurar não correr os riscos enunciados para a primeira escolha, uma vez que estava a comprar o imóvel, qual das duas forma escolheria?

Bom, o *bonus pater familias* teria certamente duas respostas:

Se confiasse plenamente na pessoa do mandante, em especial se fosse um familiar, correria os riscos latentes da procuração irrevogável, sujeitando-me a arrecadar com as eventuais consequências previamente enunciadas pelo senhor, pois estava a assumir que a transferência do imóvel (tecnicamente) só se efectuaria no caso de eu a transmitir a outrem, ou, em princípio, poderia dar lugar a um novo substabelecimento, mas não era essa minha intenção; queria manter a habitação.

da norma, mas também os da sua estatuição, ou seja, todo os relevantes para a produção dos efeitos jurídico-tributários. Desta sorte, facilmente se compreende como o negócio fiscalmente menos oneroso, se actua, via de regra, nos elementos da previsão (pressupostos de facto), pode actuar quanto às isenções, quanto às deduções (contração de dívidas ou realização de doações para efeitos de dedução à matéria colectável) e quanto aos pressupostos da aplicação da taxa. Daqui resulta uma importante consequência: ou a distinção entre elisão do imposto e evasão fiscal corresponde à diferença entre não sujeição legal a tributo e violação fraudulenta da lei de imposto aplicável - e então ficam de fora os negócios fiscalmente menos onerosos que não respeitam à previsão, mas à estatuição da norma; ou tal dicotomia exclui a violação fraudulenta da lei e nesse caso não se consegue descortinar qualquer diferença de regime entre a elisão e a evasão, apenas em função do elemento da norma a que se refere o negócio. Melhor será, pois, abandonar esta classificação, reservando o conceito de evasão para as hipóteses de DF Internacional em que por actuação do particular nenhuma ordem jurídica se pretende aplicar a certa situação; e repelindo o conceito de elisão, sem raízes nem lição na língua e no direito português. Adiante se verá como esta classificação pode ser substituída com vantagens por outra mais aderente à realidade e à riqueza expressão do fenómeno que nos ocupa.

²¹ De acordo com Alberto Xavier, os negócios fiscalmente menos onerosos em que não haja simulação, integram-se na dogmática do negócio indirecto. Quando as partes pretendam, através dele, atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial. Esta afirmação tem a lavra de Ascarelli.

Por outro lado, se não confiásse na pessoa e face aos riscos que o senhor me enunciou, jamais aceitaria a forma da procuração irrevogável para o efeito, pois escolheria a via (forma) mais segura, obtendo assim a protecção jurídica adequada por lei para a aquisição do imóvel e registá-lo, efectivando assim a alienação que, face à lei, poderia resultar numa tributação de mais-valias ao alienante.

Convém fazer aqui menção que o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), aprovado pelo Decreto-Lei 287/03, de 12 de Novembro, que substituiu o Imposto Municipal de SISA, incidindo sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis ou de figuras parcelares - direitos reais menores como: usufruto ou direito de superfície, é demonstrativo que o legislador (de forma eficiente e legitimada, um pouco à semelhança de criação de novo antibiótico para actuar contra a resistência das bactérias) veio consagrar uma nova sistematização normativa demonstrada pela incidência pessoal e real onde, por ex., já cabe subsumir as procurações revogáveis (Quintela, 2005: 124). Parece assim que o legislador, ele próprio, tendo introduzido uma CGAA em 1999, dando-lhe nova redacção em 2000, sem ter realizado previamente um estudo das possíveis consequências legais, acaba sempre por resolver as situações recorrendo às cláusulas anti-abuso específicas, que actuam sobre questões concretas.

Estes exemplos poderão ser considerados para uma poupança fiscal, mas não produzem os mesmos efeitos jurídicos; ou seja, o sujeito fica com o imóvel, o resultado económico parece igual nos dois casos (houve a tradição e entrega do preço); mas já não houve uma verdadeira tradição técnico-jurídica da transferência do imóvel nos dois casos, só haverá no segundo: compra e venda; e este está sujeito à tributação legal das mais-valias; já o primeiro, com a escolha da forma (procuração irrevogável) não estava sujeito a tal tributação (mais valia) e assim é, pensamos nós, desde logo porque esta forma não foi criada para os casos de compra e venda mas sim para se mandar alguém em seu nome para dispor ou gerir os seus bens, o mesmo será dizer que, se o mandatário poderá dispor dos bens do mandante, no caso da venda dos bens, esta terá de ser imputada ao mandante. Cremos que a procuração irrevogável integrará a conformidade das regras dos institutos da Representação e Mandato previstos na Subsecção VI e Capítulo X do CC Português, art. 258º a 269º e art. 1157º a 1184º, e consultamos ainda o que diz Luís A. Carvalho Fernandes sobre o primeiro instituto (Carvalho Fernandes, 2001: 211-219).

Não descuramos outras formas de contratualização, como o contrato para pessoa a nomear (Antunes Varela, 2000: 428)²² e outras, em que já se temia a questão da evitação de dupla tributação da antiga SISA.

²² Corresponde, no entanto a uma real necessidade prática. Admitamos que A quer comprar um prédio para B, mas não tem procuração dele nem a facilidade em obtê-la com a brevidade requerida, ou não sabe mesmo se ele estará disposto a aceitar o contrato. Se A convier, de qualquer modo, ficar com o prédio para si, no caso de B o não querer, terá todo o interesse em celebrar o contrato para pessoa a nomear, a fim de evitar, entre outros inconvenientes, a necessidade de uma dupla transmissão e os correspondentes encargos fiscais. Em nota de rodapé (2), O intuito de evitar a dupla tributação, perfeitamente justificado em face das operações em perspectiva, não representa nenhuma fraude ao fisco. Pelo contrário, a dupla tributação é que representaria, em semelhantes hipóteses, uma violência e constituiria uma autêntica extorsão, por parte da Fazenda.

O legislador tem vindo a prever novas formas de tributação que, acrescentando ao novo sistema interno de troca de informações entre diversos organismos, por ex.: os registos notariais e prediais têm criado *anticorpos de forma a evitar situações de elisão fiscal*. A *máquina* fiscal tem de se inovar quanto às novas formas de fiscalizar os actos e negócios jurídicos efectuados. Não é por acaso que, como se sabe, a velha questão da compra e venda de imóveis é hoje controlada e são corrigidas as declarações dos sujeitos passivos à *posteriori*. O que, adicionando o facto de a lei prever agora as avaliações dos imóveis, a figura dos *preços dissimulados* que, por não corresponderem ao valor real do imóvel, evitavam a tributação de mais valias entrou em desuso graças a evolução da *máquina*. Julgamos que, apesar de ter sido polémico o próprio salário que foi auferir para dirigir a Direcção Geral dos Impostos (DGI), aquando da sua nomeação no ano de 2004 ou 2005, o director de então revolucionou a forma de estar do fisco. Levando até a algum exagero (nalgumas falhas técnico-jurídicas afectando os direitos dos contribuintes), admitimos que não seria intenção da sua direcção, em que a *AF passou do oito para os oitenta*, disso é prova as receitas cobradas por este organismo.²³

Haverá com certeza outros exemplos a enunciar, essencialmente ao nível dos negócios indirectos, cujas partes adoptam um negócio em que pretendem deliberadamente atingir fins diversos daqueles que lhe são próprios mediante processos insólitos, formas anormais ou inadequadas no plano jurídico (Coelho Martins, 2007: 52; Xavier, 1981: 276).²⁴

Compete neste momento, ainda, plasmar os diferentes *tipos* de negócios indirectos e os elementos essenciais do conceito destes, conforme nos ensina Alberto Xavier (Xavier, 1981: 276). Elementos essenciais do conceito de negócio indirecto em DF são, assim, um elemento objectivo e um elemento subjectivo: o primeiro é constituído pela divergência entre a estrutura (fins típicos) do negócio e os fins que as partes pretendem atingir (à qual a doutrina se refere como utilização de *processos insólitos, formas anormais, formas inusuais ou formas inadequadas*); o segundo é dado pelo facto de a escolha do esquema negocial ser determinada pela intenção de excluir ou diminuir o encargo fiscal.

Este último elemento caracteriza também os casos que a doutrina alemã qualifica como actos de *poupança fiscal (Steuerersparung)*; estes não revestem contudo o carácter de negócios indirectos porque o fim das partes é atingido por um esquema negocial adequado à sua realização. (ex. um pai faz uma doação a seu filho para evitar o pagamento do imposto sucessório.

²³ *Por influência do anterior director-geral, Paulo Macedo, a Administração Fiscal ganhou um certo músculo nos últimos tempos e admito que existam situações em que os serviços se excedam*, diz Xavier de Basto, acrescentando, no entanto, que isso não é sinónimo de estarmos perante uma ditadura fiscal.

²⁴ O negócio jurídico indirecto confina-se muitas vezes no puro terreno do direito privado, posto que a sua utilização é mais frequentemente determinada pela realização de fins tutelados por aquela zona do direito. Mas Já ASCARELLI - a quem se deve uma das mais sólidas investigações no campo do negócio indirecto - observava que ele podia assumir relevância no DF quando a realização indirecta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação do regime tributário mais oneroso, correspondente à directa realização daqueles mesmos fins. O resultado económico ou empírico alcançado, pelas partes é análogo ou praticamente equivalente ao que resultaria da adopção da forma negocial normalmente escolhida para o obter. Só que a eleição pelas partes da estrutura do negócio indirecto permite obter esse resultado análogo ou equivalente, sem se submeter ao regime tributário aplicável ao negócio directo que economicamente lhe corresponde.

O negócio jurídico indirecto pode revestir, em DF, várias modalidades.

Nuns casos, a estrutura do negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indirecto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto: temos a figura do *negócio indirecto de exclusão*. Outras hipóteses, a estrutura do negócio jurídico é ainda elemento da previsão da norma tributária, enquanto que a do negócio indirecto se encontra expressamente prevista numa norma de isenção: temos a figura do *negócio indirecto impeditivo*.

Nem sempre, porém, o negócio indirecto pretende subtrair-se ou impedir qualquer tributação efectiva, limitando-se a desencadear consequências fiscais menos gravosas do que as que resultariam do negócio directo correspondente: é o *negócio indirecto redutivo*, o qual ainda pode actuar por duas vias distintas. Em certos casos, o negócio directo é elemento da previsão normativa da lei imposto e o negócio indirecto elemento de outro tipo legal, cujas consequências fiscais são menos onerosas: é o negócio redutivo por substituição de pressupostos. Mas noutras hipóteses o negócio directo é elemento de qualquer zona de estatuição (taxa, pressupostos da taxa, deduções) e as partes recorrem a um negócio indirecto que desencadeia efeitos fiscais menos gravosos: é o *negócio redutivo por substituição de elementos da estatuição*.

Vemos então que: uma situação é não sujeitar o facto a imposto, outra é, com esse facto, ainda se retirar vantagem fiscal indevida, numa espécie de *enriquecimento sem causa*. Se houve opção pela utilização de uma estrutura jurídica que não está sujeita a imposto, portanto não geradora do facto tributário, porque o legislador não previu, nunca poderá originar a legitimidade de ainda frustrar o crédito devido de imposto para o Estado. Parece, assim, não poder haver lugar a uma constituição de direito ao contribuinte que permita desbastar o lucro tributável decorrente da utilização duma estrutura jurídica que, por si só, não será a mais correcta para o negócio das partes, mas foi a escolhida livremente e os efeitos jurídicos *inter partes* são assumidos por estas; repare-se, ainda assim, pelas garantias Constitucionais já supra referidas, não é pacífica a tributação do negócio jurídico através da reconstituição do mesmo tendo em conta o resultado, agora, entrar na esfera patrimonial do Estado para defraudar a contabilidade para efeitos de imposto a apurar, ousamos dizer que estamos perante uma *falsidade*, i.e, pergunta-se mesmo qual a diferença entre o acto indevido consequenciado pela utilização duma estrutura jurídica não tributável, que, todos sabem não ser válido pelas regras, para ainda enganar a incidência real da relação jurídica de contribuinte a pagar imposto no exercício da sua actividade? Será que, fraccionando as duas questões, não poderemos concluir que a segunda é uma situação de fraude fiscal? Claro que, só possível com a realização da primeira, mas deixaríamos a opção às partes no âmbito da autonomia privada, não esquecendo que os trabalhadores que optassem por aquela via negocial desde o início das suas carreira, por ex., não teriam direito às pensões e outras regalias sociais.

Encontramos um artigo a favor desta leitura no âmbito duma realidade de lei Suíça.²⁵

²⁵ <http://hosting.tg.ch/steuerpraxis/html/5ACCA539-DE8E-ADEC-3263EE13E05C08D3.html>.
No cantão alemão.

Também não faria sentido o Estado transformar o conceito de imposto em taxa, no sentido do sinalagma. Podemos definir o imposto com base em três elementos, a saber: um elemento objectivo, um elemento subjectivo e um elemento teleológico (ou finalista). Objectivamente o imposto é uma prestação (1) pecuniária (2), unilateral (3), definitiva (4 e coactiva (5). Por sua vez, subjectivamente, o imposto é uma prestação com as suas características objectivas que acabamos de mencionar, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva (6) a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (7). Finalmente, em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções (8), conquanto que não tenham carácter sancionatório (9).

O imposto é uma prestação unilateral, que não corresponde uma qualquer contra-prestação específica a favor do contribuinte. O que distingue claramente dos tributos bilaterais que, assentes numa relação jurídica do tipo *do ut des*, têm justamente carácter bilateral ou sinalagmático. Uma distinção que é particularmente visível no respeitante à figura mais típica dos tributos bilaterais - as taxas. É que nestas, diversamente do que ocorre nos impostos, à prestação do particular a favor do estado e demais entes públicos corresponde uma contraprestação específica uma actividade desses mesmos entes especialmente dirigida ao respectivo obrigado, que se vem a concretizar seja na prestação de um serviço público, como as taxas devidas pelos serviços de registo e notariado (emolumentos), pelos serviços de justiça (taxa de justiça), pelos serviços de educação pública (propinas), pelos serviços consulares, etc. seja na utilização privativa dos bens do domínio público, seja na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares. Ou, como estabelece agora o art. 4º, nº 2, da LGT, *as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares* (Casalta Nabais, 2000: 35-36).

Definidos que estão *imposto e taxa*, de acordo com o leccionado por Casalta Nabais, pretende-se apelar ao sentido conveniente da própria Constituição da República como um todo, isto é, existem direitos, liberdades e garantias para os indivíduos consagradas na *Lex superior*, e para se observarem essas três realidades apenas bastará observar a nossa CRP. Não há cidadãos de primeira nem de segunda, todos são iguais perante a lei, etc. E essa constituição também regulamenta a arrecadação de receitas no tema da conhecida *Constituição Fiscal*, onde o positivado nos artigos correspondentes é extremamente garantístico, o que acaba por deitar sempre por terra, actualmente, a aplicação duma CGAA no DF. Pois, em nosso entender, a Constituição foi emanada acreditando na boa fé dos contribuintes, negligenciando a capacidade criacionista destes para satisfazer o seu *ego* egoísta e não altruísta e solidário.²⁶

²⁶ Claro que apelamos num sentido duma sociedade quase perfeita, onde os contribuintes devem em regra contribuir na medida da sua capacidade contributiva, e não, pelo contrário, como alguns farão: estarem em casa a viver de rendimentos e subsídios garantidos pelo Estado, para além de não contribuírem, enquanto outros

4 • Conceitos e Doutrinas Fundamentadoras

Nesta altura, já faceamos algo indubitável: os conceitos de elisão, evasão e fraude fiscal parece não reunirem o consenso da doutrina; vejamos:

Saldanha Sanches refere na sua obra “Limites do Planeamento Fiscal: Geralmente, utiliza-se o conceito de evasão fiscal para designar aquilo a que aqui se chama planeamento fiscal ilegítimo. Mas o conceito de evasão fiscal é demasiado amplo para que possa ser preciso, pelo que não vamos, doravante, utilizá-lo. De forma mais precisa, subdividiremos o planeamento fiscal ilegítimo em fraude fiscal e fraude à Lei Fiscal. Falaremos de fraude fiscal sempre que encontrarmos um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contra ordenacional; e falaremos de fraude à lei fiscal para designar os comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (*fraus legis*). Este comportamentos não violam um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador, por visarem manifestamente ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objectivo oposto aos valores que o estruturam.

Em virtude da excessiva proximidade verbal entre as expressões *fraude à lei fiscal* e *fraude fiscal*, utilizaremos ainda, para designar a primeira, as expressões *evitação abusiva de encargos fiscais*, *evitação fiscal abusiva*, *elisão fiscal* (*Steuerumgehung*)²⁷, ou outros circunlóquios de alcance semelhante. Poderíamos convencionar que o termo *evitação* implica, por si só, um comportamento ilegítimo; não obstante, e para maior clareza, é conveniente a referência ao carácter abusivo do comportamento. O termo *abuso*, ainda que utilizado com sentido distinto daquele que encontramos no Direito Civil a propósito da figura do abuso de direito, tem uma particular utilidade expressiva, na vez que permite exprimir a distinção axiológica entre os dois tipos de evitação fiscal” (Saldanha Sanches, 2006: 21-23).²⁸

contribuintes solidários e cumpridores continuam a pagar os impostos e taxas; estes, ao verem os primeiros a não se esforçarem para contribuir, e usufruindo dos mesmos direitos consagrados pela CRP, não se sentem justificados porque, ainda por cima, há outros contribuintes duma classe superior (de rendimentos) que tudo fazem para fugir ao fisco e recebem ainda subsídios do Estado. Ora, como os mecanismos de controlo só funcionam quase na totalidade sobre os contribuintes do meio (classe média-trabalhadores por conta de outrem), acabam por ser estes a garantir financeiramente o tal espírito de colectividade e o fim dos impostos. Enfim, depois estes contribuintes também se acham no direito de fugir ao fisco porque sabem que todos fogem: os primeiros por nem sequer terem capacidade contributiva e ainda recebem; os terceiros têm capacidade até superior, mas conseguem fugir; desta sorte, quando podem, também querem fugir. Ainda assim, a nossa CRP considera todos iguais perante os direitos, liberdades e garantias. Paradoxalmente, quanto se trata de pagar... todos invocam as garantias da CRP, designadamente a conformidade da Lei Fiscal ao princípios consagrados na primeira.

²⁷ De acordo com pesquisa efectuada, este termo jurídico alemão vai no sentido de *tax avoidance*.

²⁸ As respectivas notas explicativas do seu raciocínio: «Deve, aliás, notar-se que a arrumação da fraude fiscal como capítulo do Direito Penal Fiscal e não do Direito Fiscal é a mais adequada para certo comportamentos frequentes na prática como, por exemplo, as simulações de preço em matéria fiscal. Aqui não se trata apenas de contornar a lei, mas de uma violação frontal da lei, na medida em que existe a obrigação legal de declarar o preço efectivamente praticado. Uma vez que o sujeito passivo procede a uma operação que visa ocultar à Administração

Saldanha Sanches, em nosso entender, parece querer que os destinatários das normas sejam uma espécie de intérpretes das normas, isto porque o legislador diz menos do que devia dizer quanto à previsão dos pressupostos dos factos geradores tributários, logo os sujeitos passivos (destinatários das normas, que se deveram arrogar ao direito de juristas particulares) devem utilizar a interpretação extensiva (Santos Justo, 2001: 331) ²⁹ para se por ao lado do legislador na sua *mens legis*, e desta sorte escolher, *quica*, até os negócios mais onerosos fiscalmente. Por outro lado, na sua definição de conceitos fala de evitação abusiva; ora, pensamos nós, que o ilustre Professor se afasta da doutrina de abuso de direito, pelas razões supra referidas.

o preço efectivamente praticado, incorre nas reacções previstas no regime das contra-ordenações ou em penas pelo cometimento de crimes fiscais. No Direito Civil, tem sido questionada a autonomia do instituto da fraude à lei em face da pura e simples violação frontal da lei: o negócio celebrado em fraude à lei seria, pura e simplesmente, um negócio celebrado contra a lei, desde que teleologicamente e não apenas literalmente interpretada, e, como tal, nulo nos termos do art., 281.n.º 1, do CC (Menezes, I: 494.). No entanto, no Direito público em geral, e no Direito Fiscal em particular, a questão assume contornos diferentes, uma vez que, no Estado social de Direito, a actuação da administração está sujeita a uma precedência total de lei (Rebello de Sousa, 2000: 167). Assim, no Direito Fiscal, a fraude à lei no Direito Fiscal não suscita tanto a questão de saber quais as consequências que a ordem jurídica associa ao negócio celebrado em fraude à lei, como a questão da definição legal dos pressupostos materiais, da competência e dos procedimentos da actuação da Administração, dotada de autotutela declarativa, em reacção aos comportamentos fraudulentos. A autonomia do instituto da fraude à lei no Direito Fiscal é, portanto, independente da discussão acerca da sua autonomia no Direito privado. Alguma doutrina fiscalista recorreu à expressão *abuso de direito* para enquadrar aquilo que neste trabalho se designa como fraude à lei fiscal (Saldanha Sanches, *Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance limites*), mas a terminologia não, é a mais rigorosa. Com efeito, para além de o instituto do abuso de direito já ter sido ultrapassado, no Direito Civil, por uma ideia mais ampla de exercício inadmissível de posições jurídicas (Menezes Cordeiro, *Da Boa Fé no Direito Civil*, 685-861), nem sempre é possível encontrar, nas situações em causa, um direito subjectivo que tenha sido exercido abusivamente (Menezes Leitão, *A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal*, 30-31); para mais, enquanto a figura civilística do abuso de direito tem uma teleologia eminentemente subjectiva, nas situações que nos ocupam o que está fundamentalmente em causa é a reacção contra a evitação abusiva da aplicação de leis fiscais - que, por definição, tem uma finalidade exclusivamente objectiva. A autonomia privada pode, é certo, ser enquadrada no âmbito dos direitos fundamentais, mas o seu exercício lato *sensu* abusivo dá origem a situações manifestamente diferentes daquelas que são habitualmente tratadas a propósito do abuso de direito, e que melhor enquadram na figura da fraude à lei (Reis Nabais, *As Restrições aos Direitos Fundamentais não Expressamente Autorizadas pela Constituição, a propósito o exercício abusivo de direitos fundamentais em geral, afirma que a expressão abuso de direito, no direito constitucional, só é admissível na dimensão de utilização autónoma que atrás lhe reconhecemos, ou seja, como proibição de 'exercício malicioso' de 'fraude à lei ou de aproveitamento mal intencionado da letra da lei para obter ganhos injustificados porque diversos dos que são protegidos pelo direito fundamental em questão*). A expressão *abuso* e outras dela derivadas serão, assim, utilizadas no presente trabalho exclusivamente como modo de salientar a reprovação axiológico-normativa dos comportamentos que se traduz a fraude à lei fiscal, sem que isso implique qualquer alusão à teoria do planeamento fiscal ilegítimo como abuso de direito, no sentido que ele assume na doutrina civilista. A propósito da análise do Direito Fiscal, Comunitário e do Direito Fiscal Internacional utilizar-se-á a expressão *abuso de direito*, mas apenas porque corresponde a terminologia já consagrada naqueles ordenamentos (onde se fala, respectivamente, em abuso do Direito Comunitário e abuso tratados internacionais de dupla tributação); esta opção terminológica sectorial decorre apenas da necessidade de não distorcer os quadros dogmáticos daquelas disciplinas jurídicas, bem como de não descontextualizar a doutrina e a jurisprudência citadas, não implicando, pois, qualquer adesão à construção do planeamento fiscal ilegítimo como abuso de direito.

²⁹ Esta interpretação verifica-se quando o intérprete, observando uma desarmonia entre o significado literal comum e o espírito da lei, corrige aquele para, deste modo, obedecer à *mens* ou *voluntas legis*. A prevalência desta justifica-se por serem as palavras um meio de a exprimir e poderem atraiçoa-la: o legislador disse menos do que queria (*minus dixit quam voluit*) e, por isso, o sentido literal é estendido até coincidir com espírito da lei. De todo o modo, a interpretação extensiva move-se ainda dentro dos significados literais possíveis, contrapondo um sentido mais afastado, mediato, lato ou extensivo ao significado comum das palavras da lei. Como refere Karl Larenz, *sobrepasar la esfera marginal concebida tan amplia como fuese posible, ya no sería interpretación*, ou nas palavras de Karl Engisch, *diluir-se-iam os limites entre a interpretação e a integração das lacunas* (Santos Justo, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2001).

Este autor, antes do início da vigência da CGAA no ordenamento jurídico tributário português, já defendia a consagração do princípio da aplicação analógica das leis fiscais nos casos em que os negócios fiscalmente menos onerosos tenham finalidade exclusivamente fiscal por entender que esta atitude arbitrária do contribuinte viola também o princípio constitucional da igualdade fiscal, não se devendo sacrificar a igualdade à legalidade (Sá Gomes, 2000: 126-127).

Deixamos também de imediato a ideia de Nuno Sá Gomes a confrontar a preconização da integração analógica das leis fiscais de Saldanha Sanches: esta é claramente inconstitucional por violar frontalmente o princípio da legalidade enquanto reserva absoluta de lei formal, com os seus corolários da tipicidade fechada, da determinação e do exclusivismo, tutelando o valor da segurança jurídica, numa perspectiva estática, e o valor da protecção da confiança nas leis fiscais, numa perspectiva dinâmica, pois a aplicação analógica das leis de tributação sempre contraria a previsibilidade e calculabilidade dos impostos a pagar pelos contribuintes, trazendo grande perturbação à vida económica (Sá Gomes, 2000: 127).

Dizia ainda o autor Nuno Sá Gomes, que os países consagradores de normas gerais anti-abuso e anti-fraude à lei fiscal como sucedia na LGT espanhola (arts. 24 e 25) consagram igualmente com carácter geral, o princípio da proibição analógica das leis fiscais, como sucede no art. 23º, nº 3, da LGT espanhola, com a redacção dada pela Ley 25/1995 de 20/7 (art. 24º, nº1).³⁰

O que é certo é o facto de, apesar de Nuno Sá Gomes, acompanhando o raciocínio e linha de pensamento de outros ilustres autores, como: Alberto Xavier, Diogo Campos, etc; hoje, pode constatar a existência de uma cláusula geral anti-abuso no nosso ordenamento jurídico, contrariando a doutrina que defendem.

Pensamos que o facto de não se realizar um acto ou negócio jurídico que origine uma tributação não se está a evitar esta, i.e., o acto ou negócio não tem tributação prevista na lei e, por isso é escolhido (enquadrado no referido por Susana Aires de Sousa (Aires de Sousa, 2006: 41-42).³¹ Dentro de duas possibilidades, está-se a escolher uma que consequência maior poupança fiscal, ao contrário da outra que cujo corolário é a maior ou tributação pura e simples; e esta possibilidade não é querida pelo sujeito passivo. Assim, parece que a própria lei é que, ao oferecer dois caminhos de escolha possíveis, evita que, havendo essa alternativa, se prefira o caminho da tributação pura e, conseqüentemente, a mais onerosa.

³⁰ O autor redigiu o texto e foi publicado em 2000. Refere-se ao período de 1963 a 1995.

³¹ O Estado, enquanto detentor do *ius imperii*, tem de comportar-se de forma ambivalente: através de um dever de acção conformando o sistema fiscal segundo critérios de repartição justos e respeitadores da constituição fiscal; segundo um princípio de omissão, baseado no reconhecimento da disponibilidade económica dos contribuintes e correspondente liberdade de conformação e planificação fiscal. Nas palavras de Casalta Nabais, o princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e suas organizações empresariais exige «*que se permita com a maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão apenas quando do seu exercício sem entraves resultem danos para a colectividade ou quando o estado tenha de tomar precauções para preservar essa mesma liberdade individual.*»

Como já se disse, o termo melhor aplicável à CGAA seria o de Anti-Evitância, pois só deste modo se entronca na verdadeira sinonímia do *meaning of tax-avoidance*. E, assim sendo, entraríamos num planeamento fiscal também ele legítimo ou: *extra legem*, para além do *intra legem*, conforme a definição. Entretanto, o próprio professor Garcia Nóvoa, num seu estudo diz que alguma doutrina portuguesa se afasta dos conceitos da doutrina espanhola, por ex.: (Nóvoa, 2004: 29).³²

Conforme se retira da obra (Nóvoa, 2004: 29), os conceitos terminológicos comparados adoptados pelos variados ordenamentos europeus visam abordar a mesma realidade de evitação fiscal, afluando o significado de fraude de lei em matéria tributária. A conhecida *Elusión Fiscal*. Não nos podemos esquecer de realizar o raciocínio dentro do contexto da doutrina e realidade espanhola. *Cuando se intenta llenar de contenido el 'fraude de ley en materia tributaria' y se pretende delimitar en qué consiste la actuación del particular que legitima esta reacción del ordenamiento, suele aceptarse que la misma supone evitar el nacimiento de la obligación tributaria, y, por tanto, buscar lo que en términos coloquiales podríamos llamar un 'ahorro fiscal' - o evitar una 'consecuencia desfavorable', que, en este supuesto sería el pago del tributo -, añadiéndose con posterioridad que ese ahorro o evitación del tributo se debe pretender con fórmulas negócias 'abusivas'.*

Aproveitamos este último termo” *fórmulas negócias 'abusivas'”* para falarmos um pouco do ordenamento jurídico da Alemanha, que entronca na tese do abuso do direito, i.e., utilização abusiva das formas do direito para fins diferentes.

Chamamos à colação a crítica de Alberto Xavier realizada no seu Manual dado à estampa em 1981: *Uma outra corrente parte do reconhecimento do carácter tipológico do Direito Fiscal e da existência de uma margem de liberdade, uma esfera livre de tributação, na qual o particular é livre de actuar. Os tipos legais de impostos representam, na verdade, um 'catálogo' fechado, um quadro no qual se move a conduta do particular, de tal modo que este não só pode voluntariamente colocar-se fora do âmbito do elenco legal de tributos, como pode utilizar as práticas da vida negocial, descritas nos tipos, que mais se ajustam aos seus interesses* (Xavier, 1981: 272).³³

³² *El concepto 'fraude', que se utiliza en la doctrina y legislación española, sobre todo por el apego a la literalidad del art. 24 de la LGT de 1963, no se emplea en otros ordenamientos con ese significado de actuación del contribuyente tendente a impedir, a través de artificios o abusos formales, la realización del hecho imponible o el nacimiento de obligaciones tributaria sin incurrir en incumplimiento del deber de pagar el tributo. Por el contrario, en la acepción de 'fraude' que se maneja en el Derecho comparado late la idea, expresada por Ferreiro Lapatza en diversas ediciones del Curso de Derecho Financiero Español, de que fraude tributario, en sentido estricto, es igual a no pago ilegal de un tributo, y de que el fraude, en este sentido puede realizarse por medio de la infracción. O lo que es lo mismo: el uso del término fraude se utiliza para referirse a lo que sería fraude tributario y no como equivalente a 'fraude de ley' o 'fraude a la ley.*

³³ Blencke, Die gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, Berlim , 1964 Bopp, Scheingeschiifte, missbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, in Von der Auslegung und Anwendung des Steuergesetze, Stuttgart, 1958, p.132 e ss.;hopfenmuller, zur Begrenzung der gestaltungsfreiheit im Steuerrecht, in Die Auslegung der Steuer gesetze in Wissenschaft und Praxis, Colónia, 1965; LÖHLEIN, Der Missbrauch von Formen und gestaltungsmöglichkeiten, S.W., 1948, p. 681 e 88.; THOMA, Grundsatzliches zur Frage des Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht.

Mas, se este é inegavelmente o princípio geral, notam os autores que tal liberdade tem limites, um dos quais seria precisamente imposto pela necessidade de não se ofenderem os interesses fiscais do Estado pela utilização de formas jurídicas basicamente inadequadas para realizar os interesses privados em causa. O § 6 da *Steueranpassungsgesetz* declara expressamente que *o débito tributário não pode ser elidido nem diminuído mediante o abuso (Missbrauch) de formas ou possibilidades de configuração do Direito Civil*. E este preceito já tem sido interpretado no sentido de que, caso os particulares utilizem formas jurídicas inadequadas por razões de ordem fiscal, entrariam no terreno do abuso do direito, por excederem um limite ao exercício de um direito, fixado não no direito civil mas directamente pelo direito dos impostos. Quer isto dizer que, independentemente da solução do direito privado, o DF conteria um princípio nos termos do qual os particulares estariam positivamente vinculados à utilização das formas jurídicas *adequadas (angemessene)* para a realização dos efeitos empíricos ou resultados económicos que pretendem, sem o que o exercício do *direito da escolha* seria abusivo e ilícito.

Que pensar desta orientação?

A este respeito cumpre desde logo suscitar a questão de saber se uma norma do tipo do § 6.º da lei de adaptação alemã representa a consagração no DF do princípio de proibição do abuso do direito ou se, pelo contrário, mais não é do que uma regra geral de interpretação da lei que imponha ao intérprete integrar sempre o pressuposto estrutural da norma pela definição do resultado económico, em função de critérios de normalidade ou de adequação. Neste último sentido se tem inclinado boa parte da doutrina alemã (Thoma, Von Wallis), estabelecendo uma correlação sistemática entre o § 6.º da *Steueranpassungsgesetz* e o princípio da *wirtschaftliche Betrachtungsweise* constante elo seu § I.º

Seja porém, qual for o exacto alcance do referido preceito, a verdade é que não é correcto o recurso a figura do abuso do direito para enquadrar a generalidade das situações de que nos ocupamos. Não o é para as correntes que definem o abuso de direito pela ideia de que o seu exercício foi dominado pelo fim de causar dano a outrem (ENNECCERUS-NIPPERDEY, RIPERT, CAPITANT), pois no caso concreto as partes não pretendem afectar a posição do Estado credor de imposto, mas apenas utilizar do ordenamento jurídico-tributário aquele negócio que lhes seja fiscalmente menos oneroso. Acresce ainda que só poderia falar-se rigorosamente em dano ao Estado se se reconhecesse por parte deste um interesse tributário geral. Ora assim não sucede. O interesse tributário do Estado só existe nos precisos limites da lei, encontrando-se rigidamente tipificado nos pressupostos de facto dos vários tributos, tal modo que, para além do catálogo legal dos impostos, apenas se nos depara uma zona de irrelevância ou indiferença insusceptível de lesão ou dano.

Não é também correcto o recurso à figura do abuso, para as correntes que o definem pelo uso do direito subjectivo para fins diversos daqueles para os quais a lei o atribuiu (JOSSERAND, MARKOVITCH) - pois no caso concreto direito subjectivo não há. Repare-se, com efeito, que a lei alemã se refere a *Missbrauch von Formen und gestaltungsmöglichkeiten der bürgerlichen Rechts*, ou seja, abuso de institutos jurídicos - expressão privada de significado técnico ou, pelo menos, insusceptível de identificação com a de abuso do direito.

O que se está é perante uma esfera de liberdade do particular na escolha dos meios oferecidos pelo Direito para realização dos seus interesses; e esta liberdade não é um direito subjectivo, ao qual se possa aplicar a teoria do abuso (Sá Gomes, 2000: 274-275).

Sobre esta questão de conceitos para a evitação fiscal, temos ainda outros autores que se debruçaram sobre o assunto, como por exemplo: Menezes Leitão, de cariz civilista em simbiose aproximada com a área fiscal e também Nuno Sá Gomes, um investigador na área DF em Portugal.

Chega assim a hora de conhecer as suas opiniões no que concerne às justificações e doutrinas relacionadas com o tema.

Depois de uma introdução e explicação sobre o que entende no âmbito da evasão fiscal, na obra *Estudos de Direito Fiscal*, Menezes Leitão fala-nos também das teses que tentam justificar a aplicação da CGAA, utilizadas nos diversos ordenamentos jurídico tributário europeus. Como sejam:

Uma primeira posição, seguida por PLATINER na Alemanha e por AMORÓS em Espanha (Xavier, 1981: 256), afirma estar-se aqui perante um negócio simulado. O fim prosseguido pelas partes é fraudulento e o meio de que se servem é um acordo simulatório, com a consequente divergência entre uma vontade real e a vontade declarada. Não haveria assim uma vontade real de produção dos efeitos jurídicos típicos do negócio, mas antes um ou vários negócios simulados, cujos efeitos não seriam queridos pelas partes, já que destinados apenas a criar uma aparência jurídica perante o fisco. Esta tese tem sido, porém, rejeitada e pensamos que com razão. Efectivamente, se houver divergência entre a vontade real e a declarada com o intuito de enganar o Fisco cai-se no âmbito da fraude fiscal (cfr. art. 23º, alínea b) do RJFNA) e não da evasão fiscal lícita. Nesta, os negócios celebrados são efectivamente queridos pelas partes; simplesmente limitam-se a funcionar como instrumento e pressuposto para a realização de um resultado normalmente não correspondente à sua estrutura típica, mas que é essencial na formação da vontade das partes. Consequentemente, e uma vez que não existe qualquer divergência entre a vontade real e a declarada, não se pode falar em simulação (cfr. art. 240º do CC) (Menezes Leitão, 1999: 29).

O Professor Menezes Leitão fala ainda da tese do negócio praticado em abuso de direito, subscrevendo a leitura do Professor Alberto Xavier, em relação a este mecanismo utilizado na Alemanha, como estanque anti-abuso geral; não olvida a questão da tese do negócio indirecto ou fiscalmente menos oneroso que, considera, um caso de fraude à lei (Menezes Leitão, 1999: 30-31). No entanto, o mesmo autor adopta uma posição que, após a rejeição de várias doutrinas, e como civilista que é, dá, segundo crê, a solução para o problema através da utilização do art. 9º do CC português: *Interpretação da lei: 1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada;*

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso; 3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Mas diz também que tais regras de interpretação têm de respeitar a impossibilidade da aplicação analógica no DF. Ora, refere, que no campo restrito da sua interpretação, estão tais regras sujeitas às regras do art. 9º do CC.

Não se pode admitir um preconceito metodológico no âmbito da teoria da interpretação fiscal, de forma a evitar as situações evasivas. Releva o elemento teleológico da interpretação que, com a articulação dos elementos literal, histórico e sistemático, pode chegar a uma conclusão que uma situação não prevista na letra da lei fiscal possa afinal ser a ela reconduzida mediante uma interpretação adequada. Considera ainda que nesse elemento teleológico poderá haver uma relevante perspectiva económica, mas sempre no âmbito duma interpretação jurídica (Costa, 1972: 208-209).

Refere ainda que a lei fiscal não tenha de ser interpretada economicamente, apesar de compreender as doutrinas anti-evasivas que não admitem a diferente tributação a factos económicos reveladores de idêntica capacidade contributiva, face à habilidade ou astúcia com que o contribuinte maneja o Direito Civil. Não negando o particular interesse assumido pelo objecto económico na norma de DF, o mesmo autor critica a ideia de que a previsão normativa fiscal tenha sempre conteúdo económico. Segue a tese defendida por Trimeloni (Trimeloni, 1979: 282), dizendo que tal importaria efectuar uma cisão de determinados efeitos do facto sujeito a tributação, relativamente a outros. Por tal, se um facto sujeito a tributação produz um resultado económico não deixa, por isso, de ter efeitos jurídicos que determinam a tributação, aos quais o intérprete³⁴ não pode ficar alheio.

Menezes Leitão fala ainda sobre a não imposição devida de interpretação de conceitos jurídico privatístico a serem efectuados só por este ramo do DC e transportados para o DF, de acordo com a teoria do reenvio (Menezes Leitão, 1999: 43).³⁵ De acordo com esta teoria, o DF não tem competência para a interpretação das categorias jurídica privatísticas que utiliza como pressupostos de incidência, devendo remeter essa interpretação para o Direito Privado.

³⁴ Achamos oportuno referir que quando se refere a intérprete, em regra, estaremos sempre a falar do aplicador da lei, que será chamado a dirimir um conflito de divergências de posições. O que, em nosso entender, nunca poderá ser delegado na AF, pois para além da impossibilidade legal, acresce a grande sede pelas receitas a arrecadarem perpetrada pelos chefes de finanças locais ou distritais que, em regra, são de áreas económicas e não jurídicas. Isto reflecte-se nas conferências organizadas pelos serviços de finanças (próprio autor desta investigação presenciou uma em que um subdirector referiu a importância dada ao último dia de semana de trabalho em que um chefe vai para casa a pensar na receita que fez); Ora, desde logo lhe pareceu, mediante o conhecimento de conflitos entre a AF e o contribuinte, não haver grande respeito pelas garantias dos contribuintes nem pela verdadeira imposição de interpretação da lei fiscal, pois, caso contrário, não haveria tanta pendência nos tribunais fiscais. O que parece existir, e isso sim, é o exercício de uma grande prepotência face ao contribuinte mais indefeso.

³⁵ Referência a Amatucci e Trimeloni; nota 75.

Portanto, acha que a interpretação da lei fiscal apenas pode permitir a repressão da evasão fiscal verificando-se, através das regras do artigo 9º do CC Português, que no espírito da norma se encontrava prevista essa tributação. No entanto, o intérprete não deve procurar apenas determinar economicamente o seu conteúdo, e este não deve estremar a posição de devolver a interpretação a outros ramos do Direito, o que levaria a esquecer o elemento teleológico na interpretação da norma fiscal.

Consideramos de grande valor colocar as conclusões do ilustre autor sobre a matéria de *Evasão e a Fraude Fiscais*.

Retira-se então: O Direito Privado, onde a prioridade vai no sentido de contrariar o *Non liquet*, tem regras próprias que, para evitar situações de recusa dos julgadores, assim foram pensadas e plasmadas no CC. cremos que o próprio CC foi pensado como uma unidade do sistema jurídico para as relações jurídicas intra particulares, privilegiando a liberdade contratual, sem esquecer as suas imposições com a estatuição de normas imperativas.

Não nos parece razoável que se possam utilizar as mesmas regras, previstas para regularem relações entre particulares, onde prevalece a liberdade contratual, num tipo de relação entre o Estado e os particulares, no caso de Direito Público - DT ou DF. Por isso é que se fala do princípio da tipicidade fechada ou taxativa. Se não houvesse necessidade de consolidar tal princípio, o legislador não precisaria ratificar o já previsto na Constituição, na própria LGT, designadamente proibindo o recurso à analogia, na interpretação.³⁶ O que nos leva a dizer que quando o legislador proíbe a analogia, e atendendo à regra do art. 9º do CC, temos de ter em conta o sistema jurídico, em DF, onde há imposições constitucionais muito específicos, onde não haverá lugar a que intérprete possa considerar o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, pois não há imperfeição. Ou se tipifica o facto gerador do tributo, ou não. E a prova disso são as constantes normas anti-abuso específicas já existentes, sobretudo a nível de IRC.

Parece-nos lógico e possível proferir esta afirmação: Quer a tese do abuso do direito (doutrina alemã), a da simulação, a do negócio indirecto e a da fraude lei, todas têm um mesmo fim, ou seja, uma espécie de *proibição* ou dissuasão, de *o evitar a tributação mais elevada ou apenas a tributação prevista para determinado negócio ou acto jurídico seja levado a cabo pelos particulares*. Isto até aparenta ser um mesmo problema que se resolveria com uma única solução, mas não é nada fácil apanhar-se a questão pelo resultado - fim (evitar a tributação) e resolver o assunto pela aplicação ou subsunção da teoria da fraude à lei, pois outros problemas e valores se levantam.

A teoria acima descrita nasceu na Alemanha, de acordo com os trabalhos de Enno Becker (Menezes Leitão, 1999: 39).

³⁶ Artigo 11.º da LGT: (...) *As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica. (Incidência, taxas, os benefícios fiscais e garantias dos contribuintes) previsto no artigo 103.º CRP, n.º 2.*

O ordenamento espanhol bebeu da mesma doutrina da teoria da consideração económica durante largo anos, visto que o anterior art. 24º da LGT, já alterado em 2003, assim a desenhava.

Em todo o caso, em alguns países, como sucedia em Espanha, a legislação fiscal, ao estabelecer estas normas gerais *anti-abuso*, distinguia entre a fraude à lei fiscal, (art 24º da LGT) do *abuso das formas* (art. 25º da LGT na redacção inicial). Na redacção de 1995, Ley 25/1995, de 20/7) a LGT espanhola distingue entre fraude à lei fiscal (art. 24º), simulação fiscal (art. 25º) e abuso das formas (art. 28º - 2).³⁷ Em França, o abuso direito, no DF, abrange a fraude à lei fiscal e a simulação jurídica fiscal.

Recentemente, também o Direito anglo-saxónico, com as suas regras gerais de interpretação e do precedente, vem considerando que: nos casos de utilização de vários actos jurídicos como processo para obter o mesmo resultado económico, a AF poderia considerar a operação como uma única transacção económica, tributando-a nessa medida. É este o resultado do *Ramsay Principle* (supra referido).

No recurso à interpretação, entre nós, é pacífica a ideia de afastar por completo outras doutrinas no DT com vista à maior receita da *máquina* fiscal, como sejam: a teoria da interpretação funcional, a teoria da interpretação extensiva, isto porque na primeira o aplicador da lei se substituiria a esta, na segunda porque não faria distinção entre as estruturas jurídicas e funcionais, aplicando a lei recorrendo à analogia seriam feridos, respectivamente, os princípios da legalidade, tipicidade fechada, e a proibição do recurso à analogia, ambos previstos nos art. 8º e 11º da nossa LGT, conformando a CRP.

Como se vai vendo, a questão cujo estudo breve tenta demonstrar, é ainda pouco esclarecida e aceite para o DT em geral, fruto das diferentes posições tomadas pela doutrina. Já para o DT português, em termos práticos, ainda não se pode levantar sequer o problema, porque, que se saiba, não há até à data de início desta investigação, quaisquer situações objecto de litígio entre particulares e Administração fiscal concernentes ao problema da cláusula geral anti-abuso da nossa LGT correspondente ao art. 38º, nº 2. Portanto, não houve lugar às consequentes, normais, trocas de argumentos através dos tribunais, que dessa forma pudesse originar uma posição adoptada a nível jurisprudencial. Não é por aqui que podemos beber alguma sabedoria fruto da experiência e resultados obtidos aquando das decisões dos tribunais.

Afloramos as decisões levadas a cabo pela experiência anglo saxónica, como se pode retirar do supra exposto em relação ao Reino Unido, julgamos melhor estar atentos e retirar o melhor exemplo adaptativo através do exemplo espanhol, onde o ilustre Professor César Garcia Nóvoa, no seu livro "*La cláusula antielusiva en la nueva LGT*", explica a origem da cláusula, seus problemas de aplicação, aspectos doutrinários, visão europeia, e sua alteração em 2003; dando alguns exemplos enriquecedores. Por tal razão, cremos ser tal obra um

³⁷ A partir de 2003, a LGT espanhola trata de forma diferente depois duma evolução frutífera consequente da discussão do problema. A resolução actual passa pela norma de conflitos, uma espécie de teoria de reenvio.

ponto necessário de partida para quem queira estudar o assunto dentro da península ibérica ou destinatários luso portugueses e latino americanos; estes adoptaram curiosamente, o *abuso das formas* (Nóvoa, 2004: 29-30).³⁸

5 • Posição adoptada pelo Legislador Português

Vejamos o porquê de não sermos levados pelo espírito de compreensão no sentido de aceitarmos a CGAA, a que apela Gustavo Courinha (Courinha, 2004: 14)³⁹; e a resposta foi implicitamente enunciada de forma genérica pelo mesmo autor (Courinha, 2004: 14)⁴⁰ - talvez por lhe estar latente no subconsciente, enquanto jurista que não consegue afastar o legado da aprendizagem do DF e seu enquadramento na, muitas vezes designada, por *Constituição Fiscal*.

Gostaríamos de assinalar, em primeiro lugar, a nossa deficiente técnica legislativa e falta de motivos aquando do nascimento da CGAA em Portugal, não tendo bebido o saber de Oliveira Ascensão, que já referia o facto de os preâmbulos serem afirmações formalmente incluídas pelo legislador na própria fonte que, apesar de não terem carácter vinculativo directo, pertencem aos elementos lógicos da interpretação e podem servir de auxílio precioso ao esclarecimento de um texto, tanto mais que neles intervêm ou convêm todas as entidades cuja pronúncia é indispensável à produção da fonte. Ora, em face da grande obscuridade do(s) diploma, o exame do(s) preâmbulo(s) permite determinar o que é que foi concretamente visado pelo legislador (Menezes Leitão, 1999: 76). Portanto, de acordo com o que se retira do já mencionado pelo Gustavo Courinha a norma do art. 38º, nº 2, agora constante da nossa LGT introduzida pela Lei n.º30-G/2000, de 29 de Dezembro (com redacção actual: *São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios,*

³⁸ *Este es el caso de otros Estados de habla hispana. Así, en Latinoamérica es habitual hablar de 'fraude' en el sentido de 'fraude mediante abuso de las formas', lo que se suele denominar elusión fiscal, que consistiría, en palabras de Fonrouge en «aquél proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización estructuras jurídicas atípicas o anómalas, frente a la evasión, que supondría una violación de la norma tributaria, como consecuencia del impago del tributo. De modo que el concepto 'fraude' no se utiliza con el sentido que se le daba en el art. 24 de la LGT de 1963, empleándose más bien el término elusión como opuesto a evasión.*

³⁹ “... O Contributo do nosso esforço revelar-se-á, se os nossos intentos se concretizarem, na melhor compreensão da figura e na sua eventual aplicação em termos minimamente coerentes e previsíveis, afastando algum do fundado receio de desconfiança e dúvidas existentes. O mínimo avanço nessa sede representará para nós o mais admirável prémio.”

⁴⁰ “... Uma palavra final para uma das questões que aqui não será abordada, ou pelo menos não o será em termos sistemáticos a aceitação da cláusula geral anti-abuso à luz da Lei Fundamental da República. Embora não conheçamos qualquer decisão estrangeira nesse sentido, por parte dos órgãos jurisdicionais que aferem da

efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas), tinha sido introduzida anteriormente com uma redacção diferente (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), pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, cujo conteúdo se fazia sentir no antigo CPT, no art. 32º A, introduzido pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (Leite de Campos, 2002: 5).

Parece-nos sem mais que, a última redacção dada e vigente procura tapar todos os buracos possíveis à elisão ou evitação, pois resulta de *...os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico...*; levando a crer a preocupação demonstrada pelo legislador ao prever todas as doutrinas: anti fraude, abuso das formas e resultado económico equivalente.

Longe da resolução do problema, em Portugal o legislador, quanto a nós copiando o sistema da vizinha Espanha, preferiu escolher inicialmente o sistema da *Teoria da Consideração Económica*.⁴¹ Esta teoria, como se sabe, permite ao intérprete procurar sempre quais os tipos de situações económicas que o legislador quis submeter à tributação, sem que, para isso, as tenha de prever taxativamente de acordo com as suas estruturas jurídicas próprias, coarctando os contribuinte que visem alcançar os negócios fiscalmente menos onerosos.

Gostaríamos de relembrar que a entrada em vigor de tal cláusula em Portugal foi *'experimental'*, como no início se explicou sobre a falta de motivos no diploma legal.

Quanto à tese de não aplicabilidade da CGAA, pouco ou nada se tem visto, e julgamos que tal acontece porque o aplicador da lei ainda é um pouco *la bouche de la lois*, pelo menos em matéria fiscal no ordenamento jurídico português. O problema será quando, havendo a premissa legal - a norma da CGAA que já existe - a AF e o aplicador da lei convirjam no mesmo sentido da sua aceitação. Nesse momento, sem dúvida que por força do poder económico e outras razões, começará a correr tinta muita tinta para se defender a não aplicabilidade e *quicá* requerer a declaração da inconstitucionalidade da CGAA da LGT portuguesa a pensar que o legislador português terá pensado: Se na vizinha Espanha, apesar das divergências doutrinárias e sentenças do TC espanhol, continua a existir o art. 24º da

constitucionalidade das leis, não deixamos de reconhecer que uma posição do Tribunal Constitucional que, com um cunho de originalidade, declarasse a não conformidade da Cláusula Geral com os princípios constitucionais, revelar-se-ia calamitosa no quadro do combate à elisão fiscal, no qual aquela ocupa um lugar de destaque. Conscientes da importância de tal análise, a qual possui densidade suficiente per si para uma abordagem de índole académica autónoma, pereceu-nos no entanto preferível dirigir o nosso estudo para a questão prévia da compreensão da CGAA, em prejuízo daquela outra questão.

⁴¹ É o que deixa a perceber o estatuído no n.º 3 do artigo 11.º da LGT! Veja-se: *Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*. Ora, as normas de incidência têm de ser taxativas, se o não forem, recorre-se à substância económica. Isto parece-nos uma espécie de *brocardo In dubio, pró económico*. Não será quase como que dizer: na interpretação, *in dubio, pró fisco*.

LGT, aqui em Portugal também poderemos tê-la, pois os sistemas jurídicos são semelhantes - para não dizer iguais - logo, os problemas que surgirem não serão novos. Pode-se sempre recorrer à sapiência jurídica a favor de tal cláusula; esta já está habituada a coexistir com a doutrina contra CGAA (Nóvoa, 2004: 31-32).⁴²

Em outros países extra UE (Furlan, 2007: 36-42)⁴³, têm-se visto argumentos válidos e interessantes a defender a aplicabilidade da CGAA.

A própria OCDE, no seio dos países da Europa, vai defendendo princípios que vão dando a possibilidade de consolidações nos Direitos internos. No entanto, *não havendo uma harmonização de todo o Direito Europeu de forma a uniformizar a aplicabilidade ou não da CGAA*⁴⁴, cremos que vamos continuar a vivenciar o problema. Não podemos esquecer é que, para isso, têm de ser esgrimidos todos os argumentos pró e contra. De nossa parte, iremos estar sempre colados aos princípios que julgamos adequados porquanto têm vindo a ser os pilares de todo o Direito desde a sua história, obviamente na vertente romano-germânica (Chinellato, 2007)⁴⁵, princípios esses que nos levam a estarmos contra a CGAA em Portugal. Claro que, para esta nossa posição, tivemos de indagar e entender a argumentação jurídica defensora dos princípios que entroncam *maxime* no da segurança jurídica. Pois, só assim, poderá haver continuidade dum bom tráfego jurídico. Tal argumentação é, no nosso entender, muito facilmente entendida pela leitura sem tabus ou hermenêutica resultante das obras do Professor Nuno Sá Gomes.

De facto, o desafio a que nos propomos parece tarefa fácil e aparentemente não será preciso dizer muito, bastaria invocar os princípios gerais do Direito a que nos habituamos e tudo se resolverá! Mas, não chega, no nosso entender, teremos de começar também a explicar o porquê da existência, história e adequação de tais princípios a serem respeitados, caso contrário chegará o dia em que surgirá uma brecha impulsionadora *quicá* conduzindo

⁴² Isto antes da nova LGT espanhola, de 2003; e apesar do conceito de fraude à lei em Espanha não ser o mesmo partilhado em Portugal, como se pode ver a comparação: *Tampouco en la doctrina y la legislación en lengua portuguesa el equivalente al castellano 'fraude' tiene el mismo significado que en España se le da a este término. Así, en la doctrina y legislación portuguesa, el fraude se suele identificar con 'evasão', que consistiría en que el contribuyente sustrae al Fisco parte o la totalidad de su materia imponible, pero porque el mismo no declara, o declara con falsedad. En contraposición, es frecuente el uso del término elisao, entendido como la búsqueda, a través de instrumentos lícitos, de fórmulas negócias menos onerosas desde el punto de vista fiscal a través, normalmente, de la elección de alternativas negócias. Aunque la doctrina brasileña elisao de economía fiscal, en tanto que la primeira hay que reputaria no querida por el legislador, ambas figuras partirían de la existencia de una 'laguna' o imperfección n el sistema tributario.*

⁴³ O caso do Brasil, por exemplo, onde também se debate o problema.

⁴⁴ Sublinhado nosso. Neste ponto gostaríamos de lembrar o facto de o *Tratado Constitucional* não ter ido avante porquanto foi chumbado por um referendo dum país integrante da União Europeia, o que frustra a expectativa de que, a breve prazo, o problema da uniformização seja resolvido. Pior, o Tratado de Lisboa, do ano de 2008, acaba de ser chumbado por outro país dos 27 da Europa. Logo aqui se vê a força das Constituições internas dos países integrantes da União Europeia que, neste caso último, obriga a submissão a referendo uma eventual adesão a um Tratado. Ora, percebe-se bem que há decisões últimas que ainda cabem aos povos, que dormem descansados à sombra de valores inalterados pelas suas Constituições.

⁴⁵ Não podemos esquecer que a doutrina italiana também faz correr muita tinta sobe o problema, que ainda hoje impera no seu Direito. E as razões entroncam de igual modo no que se vem dizendo ao longo deste texto.

a grandes alterações de legislação e aplicação do Direito, fazendo tábua rasa de todo o precedente histórico - filosófico do sentido do Direito. Com isso, cremos, regrediríamos em muitos aspectos, talvez até a Estados totalitários absolutos, perdendo o sentido de Estado de Direito Democrático. Dizemos isto porquê? Porque se não se forem justificando a existência de regras gerais, cedo as pessoas se esquecerão delas e aceitarão aquelas que estarão em voga, quase do tipo, utilizando linguagem corrente: *‘três mentiras tornam-se numa verdade!’*

Não querendo divergir, voltamos então ao resultado da leitura de Nuno Sá Gomes que, ao ser contra a CGAA portuguesa, é também contra a espanhola (art. 24º LGT, alterada em 2003) e a GAAR anglo saxónica, *mutatis mutandis*.

Como vimos dizendo ao longo destas páginas, achamos que a Constituição é a chave para o problema da CGAA, pelo que, se a observámos, no sentido de percebermos os mandamentos que dela fazem parte no geral e, *in casu* concreto do DT, concordaremos todos que não podemos recorrer à analogia para os negócios jurídicos não previstos em normas concretas para que se faça a sua tributação. Cremos até que, os que são favoráveis à CGAA, têm de enfrentar um dilema quando se deparam com a proliferação das normas anti-abuso específicas, que, no nosso entender, mais não são do que uma assumpção do próprio legislador em demonstrar o seu cepticismo quanto à aplicação de tal cláusula geral. Temos portanto um paradoxo jurídico.

Todos nós sabemos que Portugal teve a sua primeira Constituição considerada democrática em 1976. A acompanhá-la tivemos e temos pelo menos três grandes referências desta área: Professores Jorge Miranda, Gomes Canotilho e Vital Moreira, seguidos por outros mais modernos. Ora, Jorge Miranda disse: *Estado de Direito não equivale a Estado sujeito ao Direito, só existe quando se dá limitação material do poder político, mesmo se este poder não tem apenas por fim garantir as liberdades civis e políticas. Limitação formal verifica-se sempre.*

E, por isso mesmo, o referido Professor, enuncia como postulados do Estado de Direito, a definição rigorosa e a garantia efectiva de, pelo menos, o direito à vida, à integridade pessoal, de liberdade física e de segurança de pessoas bem como a de liberdade de convicção e outras liberdades; a pluralidade de órgãos governativos independentes ou interdependentes, competindo ao parlamento o primado da função legislativa; a reserva da função jurisdicional a tribunais independentes com a garantia da efectiva independência dos juízes; os princípios da constitucionalidade, com fiscalização, de preferência jurisdicional, da conformidade das leis com a constituição; o princípio da legalidade da Administração com anulação contenciosa dos regulamentos e actos administrativos ilegais, e execução das respectivas decisões; e a responsabilidade do Estado pelos danos causados pelos seus órgãos e agentes. Daí a doutrina falar da constituição material inerente à ideia de Estado de Direito. É esta a ideia que radica fenomenologia de Husserl e na filosofia dos valores de Max Scheller e Nicolau Hartman e nas correntes neojusnaturalistas, tendo tido porém, uma longa evolução (Sá Gomes, 2000: 20).

Posto isto já podemos vislumbrar respostas a algumas questões correspondentes àquelas que se iniciaram no texto, como, v.g. quem pode legislar, obediência à Constituição, respeito pelos princípios desta, como legalidade, etc. Temos ainda a fiscalidade dos actos administrativos a serem efectuados pelo tribunais e a possibilidade do Estado ser responsabilizado pelos danos causados. Esta última ainda não vigora em Portugal.

E é neste duplo sentido de confiança, articulado com a ideia de que o povo é representado pela Assembleia ⁴⁶, que logo se chega ao princípio de auto-tributação. Portanto, os representantes do povo estão por este mandatados, e só eles, para legislarem sobre matéria de impostos, não cabendo a mais ninguém fazê-lo. São regras já adquiridas até pelos menos informados cidadãos. Direitos que se foram consolidando ao longo de alguns anos, e não será em tão pouco tempo que a situação se alterará, apesar do desenfreado interesse de alguns.

Apesar de haver a previsão na constituição fiscal, de que os impostos visam satisfazer as necessidades financeiras do Estado, de acordo com o estipulado no art. 103º, nº 1 da CRP, este preceito nunca poderá contrariar o seguinte: *os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes* - nº 2 do mesmo art. 103º da CRP. Cremos que deste número se retira sem quaisquer dúvidas o facto de não se poder recorrer à analogia, reforçando-se a ideia na própria LGT, art. 11º, nº 4. Ora, se assim é, porque razão entendem alguns autores que, recorrendo à analogia, se atinge o pleno da CGAA do art. 38º, nº 2 da LGT? De facto, são as antinomias que conduzem à confusão geral! Para que isso não aconteça, no caso concreto em particular, tem valido a tradição jurídica portuguesa que é ainda muito vincada aos ilustres constitucionalistas supra citados.

Podíamos ainda lançar mais confusão: então, se por força das necessidades financeiras do Estado, contra a obrigatoriedade da previsão da norma *facti species*, se utilizasse a analogia na aplicação do DF português, como se poderia reagir perante os cidadãos que se abrigassem no preceito do número seguinte do mesmo artigo 103º da CRP? Estamos a falar, obviamente, do número 3, que reza: *Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*. Não se pode olvidar que este preceito tem apenas consagração desde 1997, aquando dessa revisão constitucional. Isto porque já a doutrina e jurisprudência vinham defendendo essa linha de pensamento (Rebelo de Sousa, 2000: 213-214) ⁴⁷. Como se vê, progrediu-se no sentido de proteger o contribuinte quanto à retroactividade, mas há quem teime em lançar mão da

⁴⁶ Alínea i) do n.º 1º do art. n.º 165 da CRP. *É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: (...) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.*

⁴⁷ Apesar de já anteriormente à revisão constitucional de 1997 tanto a doutrina como a jurisprudência terem desenvolvido diversas linhas de entendimento sobre a proibição da retroactividade fiscal, foi em 1997 que tal proibição passou a figurar explicitamente no n.º 3 da Constituição da República Portuguesa. Ainda assim, face a uma certa tendência compressiva da ideia, julgamos que se deve defender uma interpretação generosa e ampliativa do direito, cuja doutrina se deverá estender não só às zonas da parafiscalidade, como naturalmente ao domínio das tarifas preços cobrados por entidades públicas (v. n.º 1). Todo o n.º 3, aliás, consagra um direito fundamental de natureza análoga, qual deve ser aplicado o regime material e orgânico dos direitos, liberdades garantias (artigo 17º).

analogia. Então, enquanto se gira à volta da indefinição possível, não nos esqueçamos, principalmente aqueles que vêm uma relação impertinente entre o Direito Penal, que o DF, precisamente porque têm de coexistir com uma elevada segurança jurídica, e vai fixando também ele os princípios pilares do mesmo ramo de Direito. Deste modo, não se percebe o porquê de não se respeitar, interiorizando naturalmente, o princípio da proibição da analogia. Apelamos assim à sua aceitação pacífica.

Caso contrário, o nº 3 do art. 103º da CRP (Rebelo de Sousa, 2000:213-214) consagra um direito fundamental de natureza análoga, devendo ser aplicado o regime material e orgânico dos direitos, liberdades e garantias do art. 17º da CRP (*O regime dos direitos, liberdades e garantias aplica-se aos enunciados no título II e aos direitos fundamentais de natureza análoga*). Assim, em última *ratio*, poder-se-á dizer que estão reunidas as condições para o exercício do previsto no preceito do art. 21º da CRP: *Todos têm o direito de resistir a qualquer ordem que ofenda os seus direitos, liberdades e garantias e de repelir pela força qualquer agressão, quando não seja possível recorrer à autoridade pública.*

Deste modo teríamos a oportunidade de ver operado verticalmente o direito a não pagar os impostos fruto da analogia utilizada na interpretação para fazer funcionar a CGAA, também conhecida por cláusula económica, segundo Diogo Leite Campos.

Mas, como não é nosso objectivo entrar nesta área constitucional, limitamo-nos a defender que há regras positivadas na *Lex superior* que não podem ser afastadas ou simplesmente mitigadas com a conveniência duma melhor receita fiscal discricionária ou mesmo arbitrária.

6 • A reacção dos principais destinatários da norma geral anti-abuso

Com esse objectivo, vimos a reacção duma importante organização de comércio sedeadada em Paris em relação às regras anti-abuso⁴⁸, que demonstra um certo equilíbrio de aceitação das regras específicas Anti-Abuso, e requer cuidado na aplicação duma eventual CGAA, falando mesmo de algumas características processuais e da observação ao Princípio da Segurança jurídica para o normal funcionamento das suas associadas empresas.

International Chamber of Commerce (ICC) é um grupo, ou seja, uma associação com personalidade jurídica que representa mais de sete mil empresas associadas e associações de mais de 130 países. À medida que o mundo empresarial organização, é o único organismo representativo que fala com a autoridade em nome de empresas de todos os sectores em

⁴⁸ www.iccwbo.org.

todas as partes do mundo. A finalidade é promover o comércio internacional, investimento e mercado aberto do sistema. No campo de tributação internacional, em conformidade com o grupo, este visa a eliminação da dupla tributação e de outros obstáculos que impedem e distorcem o comércio internacional e investimento através da imposição suplementar de cargas fiscais ou criando incerteza principalmente a nível dos negócios.

Questões,

Há uma tendência crescente para a AF de muitos países no sentido de começarem a obter mais receita fiscal, e para isso começam por desconsiderar algumas transacções, re-caracterizando-as em sede de imposto, com avaliações baseadas nas interpretações anti-abuso das suas legislações, que são, por vezes, particularmente extensas.

Tais reconstruções (re-caracterizações de negócios jurídicos) estão cada vez mais acompanhadas de sanções previstas em casos de má-fé ou fraude fiscal.

A ICC considera ser essencial que as autoridades fiscais compreendam a necessidade das empresas, afim de poderem ser competitivas no mercado, em procurarem os meios adequados e mais eficientes para realizarem as transacções comerciais legítimas, cumprindo assim escopo das suas actividades: o lucro.

Actualmente, a situação é mais crítica do que nunca, devido à globalização das economias e das empresas. Acredita-se que o uso da regra geral anti-abuso, introduzida nos sistemas de tributação, vai criar obstáculos à livre circulação transfronteiriça dos negócios, o que será incomportável e contraproducente, pelo deve ser interrompido tal desiderato.

Embora a evitação fiscal (contrariamente à evasão fiscal) esteja dentro da lei, a ICC reconhece que as autoridades fiscais têm o direito de impedir a evasão (fraude) de impostos e deliberar e tomar as medidas que considerem ser adequadas e aplicáveis dentro dos sistemas jurídicos (específicos e/ou regras gerais no que diz respeito a abuso de direito ou seu equivalente). A aplicação de tais regras, contudo, deve ser razoável e equitativa, e respeitar sempre o fundamental princípio da segurança jurídica, essencial para o melhor funcionamento e planeamento orçamental das empresas actantes no mercado.

Recomendações,

Assim sendo, o ICC exorta os governos a respeitar os seguintes princípios:

a) As autoridades fiscais devem respeitar a forma de uma transacção comercial, mesmo quando haja dúvidas sobre a legitimidade por tal forma permitir uma redução global de custos fiscais. E deverá qualificar, previamente, quais as legítimas decisões empresariais que poderão ser tomadas, face ao crescimento de novas tecnologias na globalização dos mercados.

b) As regras específicas anti-abuso devem ser suficientemente claras e precisas, de modo a que o contribuinte saiba que uma operação em estrita conformidade com a lei, não será posta em questão. A lei tributária deve ser plenamente respeitada. É inaceitável que as autoridades administrativas, ou os serviços responsáveis pelas investigações fiscais a

possam, de *per si*, interpretá-la e/ou aplicá-la de acordo com o que consideram ser o seu '*espírito*'. Verifica-se quando não se reconhece legitimidade à Administração para poder efectuar interpretação da lei.

c) Na medida em que o regime da a CGAA for aprovado (abuso de direito ou a sua equivalente) a mesma necessidade de segurança jurídica impõe a observância de uma série de princípios:

A aplicação destas regras deve ser limitada a casos excepcionais em que não existe de facto nenhuma substância económica e nenhuma razão substantiva para uma transacção. Substância económica é um negócio ensaio com base em todos os factos e circunstâncias de uma operação; e ensaios mecânicos devem ser evitados.

As regras do processo, em matéria de imposto, devem ser equitativamente e coerentemente aplicadas, e a arbitrariedade do deslocamento do ónus da prova para a responsabilidade do contribuinte não deve ser permitida.

É inaceitável que a legislação especial de incentivos fiscais seja posta em questão por meio das medidas de regras '*anti-abuso*'. Embora o legislador, claramente, tenha o direito de revogar os incentivos com tais medidas, tal nunca deverá ser feito retroactivamente.

Uma transacção que é especificamente prevista por uma norma especial anti-abuso não deve ser captada (duplamente) por quaisquer regras gerais. Se não fosse este o caso, o princípio da segurança jurídica seria seriamente comprometido. Exemplo: *thin capitalization rules*.

Os países que adoptarem o regime de CGAA devem também prever um sistema que permita ao contribuinte verificar antecipadamente num prazo razoável através duma proposta de transacção, não serão sujeitos a essas regras (*adiantamento sentenças*).

Apesar de tudo, as regras fiscais devem ser suficientemente claras a fim de que, tendo em conta o custo elevado e as limitações de tempo de antecedência, só sejam necessárias decisões em casos excepcionais.

Nos casos em que os Estados são partes de tratados fiscais bilaterais ou multilaterais e autorizarem-se reciprocamente a aplicação dos seus regimes anti-abuso geral, essas regras devem ser claramente definidas, respeitando o princípio da igualdade de tratamento.

7· Ciência Exacta versus Ciência Jurídica. Nova fórmula do direito tributário: poder discricionário cometido à administração para interpretar e considerar factos susceptíveis de gerarem lugar à tributação

Resolvemos ainda aqui fazer uma comparação ao sistema científico (das ciências exactas sem sentimento) como forma de ilustrar o encarar do problema e dando-o a perceber a todo o tipo de destinatários:

Cumpramos dizer que estaremos perante uma espécie de *antibiótico* criado pelo legislador para ministrar no DT, atribuindo a *seringa descartável* à AT/ AF, deixando a esta algum grau de discricionabilidade para recolher o *soro* positivado na lei e aplicá-lo onde lhe parecesse conveniente, de forma a parar uma eventual *infecção*. Há outros casos em que o próprio legislador detectou algumas *infecções* que vinham ocorrendo com alguma frequência e, ele mesmo, criou a *vacina*, aplicou-a de forma correcta (conhecidas como cláusulas anti-abuso específicas). Ideia que partilha Alexandra Coelho Martins (Coelho Martins, 2007: 45-46).⁴⁹ Subscreeve-se na íntegra o que diz esta autora referindo-se em concreto às medidas específicas anti-abuso (Coelho Martins, 2007: 46-47). *Com frequência, traduzem soluções anti-sistemáticas. No casuísmo das medidas e na sua natureza de ius singulare, a proliferação de normas especiais anti-abuso implica a perda de visão de conjunto, o esvaimento da unidade de valoração da ordem jurídica, subjacente à escolha dos indicadores de capacidade contributiva.*

Introduzem elementos de injustiça no sistema, ao recorrerem frequentemente a presunções e ficções, assumindo capacidade contributiva onde ela pode, em verdade, não existir.

Saliente-se, a este propósito, que apesar de as presunções fiscais não serem fictas (Coelho Martins, 2007: 46)⁵⁰, ou seja, admitirem contraprova ou prova do contrário, consubstanciando, meras inversões do ónus probatório inseridas no direito adjectivo, as dificuldades práticas associadas a este ónus de comprovação transmudam-nas, na verdade, num regime substantivo conducente à tributação efectiva.

⁴⁹ A reiteração sistematizada de manobras elisivas por parte dos contribuintes visando norma(s) determinada(s) motiva, não raras vezes, o legislador a adoptar remédios específicos, no sentido e colmatar e sanar as insuficiências detectadas e abranger, também, as formas elisivas na previsão legal, ou afastá-las se se tratar de normas que concedem benefícios ou vantagens fiscais. Estas reacções pontuais e cirúrgicas apresentam, todavia, inúmeras desvantagens, embora sejam de fácil apreensão e aplicação. Configuram, em regra, reacções à posteriori. E, no dito jogo do gato e do rato, o contribuinte mais hábil sempre haverá de levar a melhor, pelos tempos de reacção da ordem jurídica e pelo aproveitamento subsequente dos novos elementos constantes da norma especial anti-abuso, para, desta feita, defraudar esta última, por exemplo: através de negócio inominados.

⁵⁰ O TC tem sido claro na afirmação de que, à luz do nosso sistema, não são de admitir presunções fiscais inilidíveis. A título ilustrativo, vide o Acórdão do TC, de 29 de Abril de 1997, proferido no processo n.º 96-0063, que julga inconstitucional a norma constante do artigo 14.º, n.º 2 do Código do Imposto de Capitais, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 197 /82, de 21 de Maio, relativa à não permissão da ilisão da presunção de onerosidade dos mútuos feitos pelas sociedades aos seus sócios (publicado no DR n.º 170, II Série, de 25 de Julho de 1997).

Para muitos autores, a existência de normas especiais anti-abuso exclui, em princípio, o direito da AF aplicar às matérias por elas especialmente definidas a CGAA, caso a situação fique de fora do âmbito de previsão dessas normas especiais. Para outros, estas normas, nada trazem de novo à aplicação de uma CGAA, configurando redundância legislativa que, como toda a redundância, é de evitar, até porque torna o sistema mais complexo e, portanto mais inseguro. No entanto, a autora não advoga o emprego destas medidas especiais, de acordo com a sua exposição logo a seguir, tendo em conta que o seu emprego se baseia em presunções e ficções. Continua com um exemplo em sede de IVA (Coelho Martins, 2007: 47).

Com efeito, logo se entende que no DT ou DF existem regras que só permitem atacar determinadas *bactérias* quando estas estão previamente identificadas pela lei, isto é, cumpre-se religiosamente a hierarquia das leis de acordo com a conhecida pirâmide de Kelsen. Portanto, a AF não está legitimada para, numa zona de penumbra (como diria H. Hart), classificar bactérias, muito menos, poder ter de regenerá-las e torná-las como anti-génios positivos. Parece ser essa também a opinião de Diogo Leite de Campos (Leite de Campos, 2006: 14).⁵¹

Certamente que não verá mal algum em termos análogos quando o sujeito é um ser humano a quem se vai preservar a vida. Quanto a esta comparação de ciências, lembramos o testemunho de Arthur Kaufman: *Ponderar racionalmente o irracional, eis o que faz a hermenêutica*. Como já foi referido, a hermenêutica não é em si mesma irracional, ela quer apenas trazer à luz processos que não são, ou não são exclusivamente, racionais. E que precisamente o sentimento jurídico tem a ver com hermenêutica foi desde muito cedo reconhecido pelo genial Gustav Radbruch. Num escrito de 1907 escrevia ele: *o sentimento jurídico antecipa o resultado, a lei deve depois dar os fundamentos e os limites daquele*. E em 1932 acrescentou: *o sentimento jurídico exige um espírito ágil, capaz de passar do particular para o geral e do geral novamente para o particular*. Dificilmente se pode dizê-lo melhor. O sentimento jurídico é a arte de ter pré compreensões correctas. Ainda mais incisivo, diz Albert Einstein: *a fantasia é mais importante do que o conhecimento*. As pré-compreensões são o humano na determinação do direito, nenhuma técnica, por mais evoluída que seja, as pode proporcionar. A pré-compreensão permite que não se tenha dificuldades com a circularidade do processo de determinação do direito. Essa estrutura da determinação do direito deve tomar-se transparente, em vez de se esconder por detrás dos fundamentos da decisão. Uma arte! Sabiam-no já os notáveis antigos juristas romanos.

⁵¹ Note-se desde já, que tal liberdade deixada à Administração é inconstitucional. O princípio de legalidade dos impostos impõe que o conteúdo da decisão do órgão que vai aplicar o Direito se encontre rigorosamente delimitado na lei. A Administração deverá limitar-se a subsumir o facto na norma; noutra perspectiva se dirá que o contribuinte deve poder conhecer a sua obrigação fiscal mediante simples leitura da lei, sem intermediação da Administração. A prática fiscal portuguesa dá, infelizmente, razão a Adam Smith. Frequentemente Governo e agentes administrativos consideram-se numa posição oposta à dos contribuintes: estes tentarão pagar o menos possível; o administrador, em compensação e quase insensivelmente, tentará fazê-lo pagar o mais possível através de interpretações distorcidas, ficções e presunções. E isto, de modo desordenado, casuístico, imprevisível, pondo em causa a imparcialidade da Administração e a igualdade dos contribuintes. Por outras palavras: o rendimento, a fortuna, a vida dos contribuintes, são postos entre as mãos do legislador e dos agentes da Administração.

A determinação do direito, diziam eles, é *ars boni et aequi*. É indubitável que a jurisprudência, à semelhança da medicina, é em grande medida uma arte. No entanto, será ela apenas isso, não haverá nela nada de científico? Se bem virmos, a questão não pode ser: arte ou ciência? mas antes: além de arte também ciência? A ciência jurídica já teve de incorrer várias vezes na crítica de não ser de todo uma verdadeira ciência. A maior parte das vezes esta crítica é alicerçada numa comparação com as ciências exactas da natureza, mesmo quando não de modo tão rude como acontece com ...» A título pessoal refiro que li num livro as seguintes palavras, de grande humanidade, de Antoine de Saint-Exupéry: *Eu acredito que virá um dia em que uma pessoa doente se porá nas mãos do físico e do informático. Estes não lhe perguntarão nada, apenas lhe retirarão sangue, formularão algumas constantes, multiplicarão umas com outras, e, depois de terem consultado a sua máquina de calcular, curarão o paciente com um único comprimido. E, no entanto, se eu adoecer, dirigir-me-ei ao meu médico da terra. Ele irá ver-me no canto do olho, sentir o pulso e estômago, e auscultar-me. Depois, esfregará o seu queixo e sorrirá para me aliviar a dor. Compreenda-se: a ciência entusiasma-me, mas não me entusiasma menos a sabedoria.* Um computador nunca pode ser um juiz sábio, pois não tem sentimento jurídico (Kaufmann, 2004: 96-97).

Por outro lado, se dissermos que estamos a falar de impostos, as opiniões logo vão divergir. Pois, parece ser opinião geral de todos os destinatários das normas que cuidam de impostos, que estas devem prever as situações de facto sujeitas à respectiva tributação, até porque é assim que tem vindo a suceder desde que os impostos surgiram em Portugal, cumprindo os preceitos constitucionais consagrados na CRP, *maxime*, art.: 2º; 103º e 104º (Leite de Campos, 2006: 14).⁵²

Podemos aferir que as regras da natureza, que na maioria das vezes operam pelo próprio sistema imunitário, que, identificando as bactérias más, responde no sentido de criar *anticorpos para preservar o organismo humano*. E, quando há deficiência imunitária ou a título profilático, está legitimada a intervenção do investigador que cria as vacinas (antídoto) que podem ser ministradas pelos profissionais de saúde.

Já quanto a deixar a sorte da tributação às mãos de quem não tem a legitimidade legal, contrariando as regras do Direito que têm vindo a ser criadas pelo Homem para o Homem, de acordo com a própria Filosofia do Direito, não nos parece bem e não concordamos com tal situação. Cremos até que tal constituirá um abuso contra os contribuintes.

Daqui se conclui a nossa posição no sentido da oposição à possibilidade da potencial discricionariedade da AF.

⁵² Adam Smith acentua que, se a legalidade dos impostos não for respeitada, os contribuintes ficarão nas mãos da AF e dos seus agentes que os poderão sujeitar a agravamentos injustificados e extorsões. (...) *a doutrina e a jurisprudência judicial inadmitem seja outorgada qualquer flexibilidade, a mínima maleabilidade, a menor elasticidade à Administração, na regulamentação da norma, pois o poder de regular se confunde com aquele outro de exigir...* escreve Ives Gandra da Silva Martins.

7.1 Poder discricionário cometido à administração para interpretação de factos susceptíveis de gerarem lugar à tributação

Do que temos vindo a expor se depreende que não concordamos com o poder discricionário delegado na AF, *maxime* no concernente à CGAA, onde aquela até se substitui ao aplicador da lei, que é, em nosso entender, o único competente e legítimo operador jurídico para interpretar e aplicar a lei; ainda que não o faça da melhor forma, haverá a possibilidade de se recorrer a outros juízes, que não raras vezes revogam anteriores decisões, tudo de acordo com as regras estabelecidas e aceites pacificamente pelos destinatários das normas jurídicas.

A conformidade com os princípios designados da legalidade e do exclusivismo (quanto à disciplina de exigência de lei formal - Lei da AR ou Decreto Lei autorizado por ela) que obriga a que os impostos e a regulamentação essencial dos aspectos da tributação sejam criados segundo a articulação do art. 106º, nº 2 e 168º, nº 1, al.) i.e nº 2, da CRP, ainda levanta algumas dúvidas em relação aos poderes fiscais.

Por sua vez, e decorrendo do princípio da legalidade, os princípios da determinação e da tipicidade fechada, parecem proibir a atribuição de poderes discricionários à AF na aplicação concreta das leis fiscais, pelo menos no referente aos elementos essenciais dos impostos, mediante actos tributários positivos (liquidação) e negativos (reconhecimento de benefícios fiscais), que, pelo que se entende, são actos estritamente vinculados (Sá Gomes, 2000: 155), e não, como defendem alguns autores, acto meramente mecânicos (Sá Gomes, 2000: 155).⁵³

Sabe-se que os actos se dizem vinculados quando resultam de pura constatação dos pressupostos de facto descritos na lei (*facti specie*), que produzem os efeitos constantes nessa lei; por outro lado, dizem-se actos discricionários quando praticados no exercício do cometimento da lei à Administração, onde existe uma margem de livre apreciação na escolha do momento e dos meios julgados convenientes para a prossecução em concreto das atribuições ou fins da respectiva pessoa colectiva do direito público (Sá Gomes, 2000: 156).

Não ficando por aqui, porquanto este conceito da discricionariedade não reúne consenso, Sérvulo Correia diz que há quem entenda que há discricionariedade quando a lei atribui à Administração o poder de interpretar na aplicação concreta das leis fiscais, certos *conceitos vagos*”, *elásticos* ou *de borracha*, doutrina que é de repudiar, pois, nestes casos, a questão é da ilegitimidade da indeterminação dos conceitos e não de discricionariedade de poderes concedidos (Sá Gomes, 2000: 156).

⁵³ Cf. Freitas do Amaral, que refere a propósito do Acto Tributário, enquanto acto vinculado: *É um trabalho que podia praticamente ser feito por computador um trabalho mecânico, lógico, matemático*. Ora isto não é correcto, pois as declarações de riqueza dos contribuintes estão sujeitas a controlo que, frequentemente, não aceita as deduções, abatimentos e valorizações feitas por estes, sendo ainda certo, que existem situações em que a administração goza de certa margem de livre apreciação técnica na determinação da matéria colectável e no reconhecimento dos benefícios fiscais.

Já se disse, supra, que decorria do princípio da legalidade o exclusivismo de só a lei e Decreto-Lei autorizado poderem determinar os elementos essenciais dos impostos, não se relevando portanto a vontade dos contribuintes nestas matérias, mas também se deve ter a mesma irrelevância em relação à AF, sobretudo no respeitante às eventuais considerações fiscais de elementos atípicos, logo não previstos na lei fiscal, bem como na alteração dos pressupostos previstos da tributação ou dos benefícios fiscais, como ainda na tentativa de concretizar um conceito impreciso da factispécie tributária, pois estaríamos sempre perante uma inconstitucionalidade.

Desse modo, a lei fiscal não pode atribuir à AF qualquer liberdade de acção que se contenda com as situações acima descritas, o que, no nosso entender, entroncaria contra os princípios constitucionais há muito consagrados na CRP.

Convém, no entanto, referir e demarcar a diferença entre a conhecida discricionariiedade administrativa e a imprópria; a primeira é normalmente atribuída por lei à Administração com objectivos de discricionariiedade técnica, liberdade probatória, justiça administrativa, etc. Portanto, deve-se distinguir entre conceitos de discricionariiedade fiscal e de indeterminação, que são claramente inconstitucionais *vs* os conceitos de margem de livre apreciação técnica e probatória e de justiça administrativa fiscal, que estão em conformidade com a Constituição.

Resulta da experiência legal, por respeito aos cânones de referência, que tem de haver uma subordinação legal da AF ante a lei; não obstante, não raras vezes, tem coexistido uma certa utilização, por parte dos sistemas fiscais, de instrumentos que vão conferindo algumas possibilidades de flexibilidade dentro do que se entende por discricionariiedade fiscal e indeterminação dos pressupostos da tributação, e essas possibilidades vão sendo concretizadas pela AF, de forma a violar a CRP. O mesmo não se verifica com a atribuição da força de lei à AF, cometendo a possibilidade de ter uma certa margem de livre apreciação técnica ou probatória, para os mesmos efeitos.

Para melhor se entender esta última parte da margem atribuída por lei à AF, entende-se no espírito que concretiza Sérvulo Correia quando se refere à sobejamente reconhecida *discricionariiedade da Administração*, tratada dentro do âmbito do outro ramo de Direito Público: o Direito Administrativo. Diz o autor que tal discricionariiedade é como: *a liberdade concedida por lei à Administração de adoptar um de entre vários comportamentos possíveis, escolhido pela Administração como mais adequado à realização do interesse público protegido pela norma que a confere.*

Marcelo Caetano também refere quanto à discricionariiedade na Administração: *o poder é vinculado na medida em que o seu exercício está regulado por lei.*

Freitas do Amaral diz: *em bom rigor não há nunca actos totalmente vinculados, nem actos totalmente discricionários. Os actos administrativos são quase sempre o resultado de uma mistura ou combinação, em doses variadas, entre o exercício de poderes vinculados, e o exercício de poderes discricionários. O que quer dizer, por outras palavras, que praticamente, todos os actos administrativos são simultaneamente vinculados e discricionários, são vinculados em relação a certos aspectos e discricionários em relação a*

outros. Dando como exemplo o acto tributário da liquidação, que tem vinculação quase total; porquanto a margem de discricionariedade se limita ao prazo concedido por lei para a prática do acto tributário. Discorda desta posição Nuno Sá Gomes: *A Administração Fiscal dispõe, frequentemente, de poderes para determinar, a matéria colectável, e, em certos casos, dispõe mesmo de poderes para corrigir a matéria colectável declarada pelo contribuinte, dispondo ainda de poderes para reconhecer os benefícios e incentivos fiscais, mediante actos tributários negativos, de reconhecimento unilateral e contratual, etc* (Sá Gomes). Mas, de maneira geral, os ensinamentos deste último autor revelam que os actos tributários positivos e negativos estão sempre vinculados, apesar de serem praticados, nalguns casos, dentro duma certa margem de livre apreciação técnica ou probatória ou duma indeterminação.

Outro exemplo dado pelo especialista em Direito Administrativo, Freitas do Amaral, que lembra o facto de mesmo a nomeação de um Governador Civil ser, em certos traços, vinculado, principalmente na matéria da competência para a prática de tal acto de nomeação, bem como em matéria de requisitos em que se exige a verificação da nacionalidade portuguesa e maioria do nomeando, e ainda quanto ao fim do acto, este é público.

Outro problema existe quanto à natureza jurídica dos poderes discricionários, porque alguns autores incluem na discricionariedade a liberdade, concedida por lei à Administração, de escolha dos comportamentos possíveis para prossecução de fins legais, a liberdade da Administração interpretar os conceitos legais imprecisos e indeterminados, bem como a margem da livre apreciação técnica ao abrigo de normas extra-jurídicas.

No entanto, a que se designa por uns como a melhor doutrina, defende que a Administração não pode preencher os conceitos imprecisos ou indeterminados, utilizados pelo legislador, nem usar de uma certa margem de livre apreciação técnica ou probatória porquanto não serem verdadeira uma discricionariedade.

Sérvulo Correia, ao citar Stassinopoulos, lembra: *o domínio do poder discricionário principia no ponto em que finda o da interpretação* (Sá Gomes, 2000: 160).

André Gonçalves Pereira disse: *o que é interpretação na lei... inclui-se na parte vinculada do acto e não na discricionariedade* (Sá Gomes, 2000: 160).

Também Afonso Rodrigues Queirós, por sua vez, considera: *do que se trata em suma, quando a Administração exerce poder discricionários é, não reconstituir um pensamento objectivo estranho - o da lei, o do Direito - mas o de actuar um pensamento próprio, pessoal, do agente administrativo*” (Sá Gomes, 2000: 160). No nosso entender, esta citação é a mais completa e explícita do conceito de discricionariedade que devemos admitir como passível de exercício por parte da Administração.

Com efeito, cremos que a questão da discricionariedade há muito que está balizada, quer quanto ao seu campo de admissibilidade, bem como à sua utilização como poder atribuído por lei à Administração. Logo, resulta, que a mesma não é passível de uma total transposição para a área da AF.

7.2 Dúvida: No direito penal as regras de obediência aos princípios consagrados têm sido observadas, e no direito tributário/Fiscal?

Ora, sendo o DT/DF tão equivalente na sua essência substantiva a par do Direito Penal no tocante a alguns princípios, por ex.: Princípio da Irretroactividade, Legalidade e Tipicidade (Chinellatto, 2007: 16) ⁵⁴, destes últimos parece-nos logo evidenciar que só podem ser tributados os factos previstos na lei, lembrando os nossos conhecidos cânones: *Nullum crimen sine lege e Nullum tributum sine lege* (Xavier, 1981: 118-119). ⁵⁵ Os três princípios enunciados evidenciam, por sua vez, o Princípio da Segurança Jurídica (Aires de Sousa, 2006: 40-41). ⁵⁶ Portanto, ousamos afirmar que para haver lugar à tributação, será necessário atender às mesmas regras que levam à criminalização de qualquer comissão ou omissão positivadas no Direito Penal, isto é, e para o caso que nos interessa, o legislador tem de construir a *facti species* perfeita. Acresce que, para estancar e ainda garantir mais segurança aos destinatários das normas, o legislador não permite o recurso à analogia, restringindo ao aplicador do Direito a possibilidade de somente poder subsumir os factos previstos nas normas. Com efeito, grosso modo poder-se-á dizer: um facto x previsto num art. h do Código Penal (CP) (ou Direito Penal Secundário), é crime; um outro facto está previsto no art. z (no CIRS, CIRC, etc.) há lugar à tributação.

⁵⁴ A disciplina italiana vai no mesmo sentido: L'art. 23 della Costituzione, secondo cui *Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, comporta che la fattispecie di una legge di imposta deba essere 'sufficientemente determinata' nella definizione del presupposto e tale sufficiente determinazione deve riguardare, anzitutto, quella determinata capacità contributiva che legittima e caratterizza il tributo(...)*.

⁵⁵ Como refere Alberto Xavier, no capítulo Legalidade e Tipicidade, precisamente porque o princípio da legalidade em matéria de impostos se configura com uma reserva absoluta de lei formal é que se pode afirmar que o DT se encontra submetido a um princípio de tipicidade. Da mesma forma que, no DP, o princípio da tipicidade surgiu como técnica de protecção do cidadão contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no DF como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração. E assim, ao lado do brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege surge-nos a regra nullum tributum sine lege*.

⁵⁶ A ideia de justiça fiscal deve presidir, enquanto conceito central e inspirador, a qualquer sistema fiscal moderno. A tributação rege-se, na concretização da justiça fiscal que a legitima, por princípios jurídicos, alguns deles com assento constitucional. É assim com o princípio da legalidade, na sua dupla vertente: formal, ao implicar que em matéria de impostos haja uma intervenção de lei parlamentar, e material, ao exigir que a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, o que, por sua vez, se projecta no princípio da tipicidade ou taxatividade. Tipicidade que revela também em sede do princípio da segurança jurídica, insito na ideia de Estado de direito democrático, e que impõe ao legislador a proibição de normas fiscais retroactivas e ao intérprete a proibição da aplicação analógica dessas normas. Em sede de limites materiais da tributação, assume especial importância o princípio da igualdade fiscal, materializado na generalidade tributária - todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos, não havendo distinções entre eles - e o princípio da uniformidade - a repartição dos impostos pelos contribuintes deve obedecer ao mesmo critério, o critério da capacidade contributiva. É a ideia de justiça fiscal que determina a aceitação das normas tributárias. Segundo Sousa Franco, *ela condiciona a própria eficiência e rendimento do sistema, na medida em que uma distribuição injusta estimulará a fraude e a evasão fiscais e distorcerá comportamentos*. Neste sentido, o Estado fiscal não pode alhear-se do Estado de direito. Se o imposto representa o preço pago por uma sociedade livre socialmente preocupada, esse preço não poderá ser demasiado alto, sob pena de se definir o imposto como *instrumento de dominação dos governantes, transformando os governados em súbditos*.

Mais, existem ainda conceitos como: *Nullum crime sine lege certa*, postulando que a norma incriminadora tenha de determinar o facto criminoso com precisão. Tal norma não pode constar de uma cláusula geral que remeta o seu preenchimento para o arbítrio do julgador; muito menos para a Administração; e o conceito *Nullum crime sine lege stricto* (ou *fair warning*, do anglo-saxónico)* que não permite a aplicação analógica da lei penal.

Da analogia, deixamos aqui a ideia da *iuris*, que pretende a integração duma lacuna recorrendo a um princípio geral do Direito; no nosso entender é fértil no Direito anglo-saxónico, como o ex. falado mais à frente na demarcação entre teoria e prática jurídica; e a analogia *legis*, consistindo em integrar uma lacuna da lei aplicando a um caso não previsto uma norma jurídica relativa a uma situação prevista, desde que exista semelhança entre ambos e a mesma razão para decidir de igual modo.

Cremos ser de conhecimento geral que a observância dos princípios supra mencionados têm como objectivo único proporcionar uma elevada certeza jurídica para os destinatários em abstracto das normas jurídicas emanadas e positivadas nos respectivos diplomas legais, pois só assim o cidadão normal poderá aferir se praticará (ou praticou/por comissão ou omissão) um acto ilícito ou (não) tem pagar imposto pelo negócio ou acto jurídico, respectivamente previstos no ordenamento penal ou no tributário. Sendo que neste último caso, na nossa opinião, o contribuinte estará mais interessado em saber aprioristicamente se determinado acto ou negócio jurídico constituirá o dever de pagar ou não o imposto, tendo em conta que fará parte da sua *consciência* económica.

Insistimos na comparação ao DP ao lado do DT, pelas semelhanças existentes ao longo da história jurídica de construção das normas substantivas.

Não nos podemos esquecer que predomina um sentimento garantista do DP nos países que têm ordenamentos jurídicos mais desenvolvidos. Os princípios basilares desse sentimento garantista que compreendem: a estrita legalidade, a materialidade, a lesão consequente das infracções, a responsabilidade pessoal, ao juízo oral (imediação) e contraditório entre as partes e a presunção da inocência, são em grande parte fruto duma tradição jurídica ilustrada e liberal. Ora, o contributo para tal tradição foi o resultado da intervenção das: doutrinas dos direitos naturais, as teorias contratualistas, a filosofia racionalista e empirista, as doutrinas políticas da separação de poderes e da supremacia da lei, o positivismo jurídico e as concepções utilitaristas do Direito e da pena. Estes, apesar de distintos, também não são homogéneos entre si, muito menos liberais de forma unívoca. Como, por exemplo, as filosofias utilitaristas podem fundamentar, como nas doutrinas da escola clássica italiana de Beccaria a Carrara, uma concepção de pena como mínima medida necessária, mas, por outro lado, também realizar tecnologias penais autoritárias e anti-garantísticas, como o caso das de prevenção especial e de defesa social, tudo no sentido da máxima segurança possível. O positivismo jurídico, se por um lado está na base da estrita legalidade, por outro também permite modelos penais absolutistas caracterizados pela ausência de limites ao poder normativo do soberano, o que resulta num completo e inexistente respeito de todas as garantias penais e processuais penais. Temos ainda as concepções contratualistas, que tanto serviu de base para a Teoria Hobbesiana de Estado absoluto, a Lockeana dos direitos naturais e de Estado

* Na terminologia anglo-saxónica utiliza-se o termo *fair warning* querendo significar que se requer o aviso ou divulgação prévia adequados, sempre que se queira aplicar consequências negativas, sobretudo do tipo punitivo, a alguém. Este princípio é equivalente à proibição de retroactividade: exigência de lei prévia; o direito penal e o direito fiscal tendem a alinhar as suas posições (Oliveira, António Fernandes).

de Direito, a Fichteana do Estado pedagogo e a Rousseauiana da democracia directa.

Não obstante, para além da heterogeneidade e da ambivalência dos seus pressuposto teóricos e filosóficos, o certo é que os princípios referidos, tal como foram consolidados nas constituições e codificações modernas, formam no seu conjunto um sistema coerente e unitário (Ferragoli, 2006: 33-34).

Posto isto, no nosso caso português, conhecemos os princípios consagrados que, portanto, no nosso entender, devem balizar todo o sistema jurídico a partir de tais cânones constitucionais.

Convirá referir que o princípio da legalidade exige a determinação em abstracto dos factos puníveis. Este princípio exige duas condições: o carácter formal ou legal do critério de definição do desvio e o carácter empírico ou fáctico das hipóteses do desvio (entenda-se o preenchimento dos elementos típicos p.p.) legalmente definidas. O desvio punível, de acordo com a primeira condição, não o é por características intrínsecas ou ontológicas reconhecida em cada ocasião como imoral, como anormal ou como socialmente reprovável e lesiva. Tem de ser formalmente indicado por lei como pressuposto necessário da aplicação dum pena, de acordo com a máxima de *nulla poena et nullum crimen sine lege*. Por outro lado, em conformidade à segunda condição, a definição legal do desvio não se pode referir a figuras subjectivas de *status* ou de autor, somente se pode referir a figuras de comportamento empíricas e objectivas, e de acordo com outra máxima de *nulla poena sine crimine et sine culpa*.

Como se vê, a primeira condição equivale a dizer: princípio de reserva de lei em matéria penal; logo, conseqüente submetimento do juiz à lei; em conformidade com esta o juiz não pode qualificar como infracções um ou todos os fenómenos que considere imorais, somente, e com independência dos seus valores, pode qualificar os previstos formalmente na lei como pressupostos da aplicação dum pena. A segunda condição comporta o carácter absoluto de reserva de lei penal, em virtude da qual o juiz se submete somente à lei; só se as definições legislativas das hipóteses do desvio estiverem dotadas de referências empíricas e fácticas precisas, estarão reunidas as condições para a determinação do campo de aplicação de forma tendencialmente exclusiva e exaustiva. Temos então um princípio de *mera legalidade* quanto à reserva de lei, que, seja qual for a sua fórmula, é dirigida aos juízes, que prescrevem a sua aplicação; e um princípio de *estrita legalidade* a designar a reserva absoluta de lei, que é uma norma dirigida ao legislador, quem prescreve a taxatividade e precisão empírica das formulações legais.

O princípio da estrita legalidade propõe-se como uma técnica legislativa específica dirigida a excluir, por serem arbitrárias e discriminatórias, as convenções penais referidas não a factos mas sim directamente às pessoas, portanto, com carácter *constitutivo* ante o *regulativo* do que é punível: como eram as normas dos terríveis ordenamentos passados que perseguiram as bruxas, os herejes, os judeus, os subversivos ou inimigos do povo; ou como alguns ordenamentos jurídicos que perseguem os vadios.

Vê-se entretanto uma importante distinção recentemente elaborada pela Teoria Geral do Direito que, aplicada no DP, no concernente ao princípio da estrita legalidade, onde

não se admitem *normas constitutivas*, somente se admitem *normas reguladoras* do desvio punível (Ferragoli, 2006: 70) ⁵⁷: portanto, não às normas que criem ou constituam *ipso iure* às situações de desvio sem prescrever nada, e sim às regras de comportamento que estabelecem uma proibição, digamos que, uma modalidade deontológica cujo conteúdo não pode ser mais do que uma acção ao respeito da qual seja tanto possível a omissão bem como a comissão, uma exigível e a outra não forçada, portanto, imputável à culpa ou responsabilidade do seu autor.

Fala-se tanto do carácter impertinente da relação entre o DF e DP, mas há outras diferenças que não se vêem discutidas; somente se vê a questão da Legalidade, Tipicidade, Segurança Jurídica, como entraves inconstitucionais pela não conformidade da CGAA à *Lex superior*, que conduz à impossibilidade de menor receita fiscal. Há, entretanto, uma imposição de ordem prática que cumpre referir: então, à semelhança da liberdade das pessoas que fica em *jogo* e necessita dum DP rigoroso, não é importante o património delas que, logo a seguir ao direito à vida e liberdade, se perfila como muito relevante para a sua vivência? Seremos puristas se não admitirmos a grande importância do materialismo, e não vivemos no mesmo mundo se ignorarmos o facto de a maioria das pessoas tentarem realizar dinheiro e obter património. Obviamente que essas pessoas preferirão um DF garantístico à semelhança do DP, pois só assim têm a maior certeza possível quanto ao presente e futuro. E têm direito e legitimidade a um Direito não opressor, assustador, que coloque sempre dúvidas.

No DT/DF, em particular, parece haver um desvio às regras. Para isso há doutrina favorável a este, que até parece esquecer a nossa tradição romano-germânica quando, para justificar a existência de tal desvio apela às regras do Direito anglo-americano. Deste modo, deixaram estes Direitos de caminhar lado a lado, como vinham fazendo há já largos anos. Situação que só pode ser explicada, talvez, pela cegueira de obtenção de mais receitas fiscais uma vez que agora existe uma espécie de diferimento transferido para a AT/Fiscal no sentido de averiguar se determinado acto ou negócio jurídico não previsto nos moldes habituais, cumprindo as mais elementares regras e tradições jurídicas, é ou não sujeito a tributação. (Relembro aqui a polémica discussão das conhecidas *normas penais em branco*, no âmbito do DP; são normas cuja eficácia depende de serem completadas por outras; são normas em que se comina a sanção - preceito secundário, apesar de os elementos constitutivos da infracção não estarem totalmente definidos no preceito primário.)

Estamos em posição de recordar que o sentido e alcance garantístico do convencionalismo penal reside precisamente na concepção simultânea de nominalista e empirista do desvio punível, que remete às únicas acções taxativamente previstas na lei, excluindo qualquer configuração ontológica ou, em todo caso, extra-legal. *Auctoritas, non veritas facit legem* (*É a autoridade, não a verdade, que faz a lei*, Leviathan Hobbe) é a máxima que expressa este fundamento convencionalista do DP moderno e, por sua vez, o princípio constitutivo do positivismo jurídico (Ferragoli, 2006: 351).

⁵⁷ O significado de *Regular* aqui mencionado deve entender-se como uma norma que regula um comportamento, ou seja, que qualifica deontologicamente como permitido, como proibido ou como obrigatório, condicionando a produção dos efeitos jurídicos previstos por ela à sua comissão ou omissão. *Constitutiva*, pelo contrário, é uma norma que constitui de imediato, digamos que sem a mediação de comportamentos que impliquem a sua observância ou inobservância, efeitos e/ou qualificações jurídicas.

III. CONCLUSÕES

I- Pelo estudo efectuado a nível internacional, não parece restar dúvidas que a designada cláusula ou norma geral anti-abuso, imposta nalguns ordenamentos tributários internos, não reúne unanimidade.

II- A Espanha, como prova do acima exposto, e com mais de trinta anos de experiência, teve uma ligeira alteração no ano de 2003, alterando os seus anteriores artigos positivados na LGT.

III- Na França e Holanda, apesar de não haver uma estatuição propriamente dita, têm por resolvida a questão através do uso jurisprudencial - que, na nossa opinião, pode alterar em qualquer altura;

IV- A Itália, apesar de ter começado a tentar a aplicabilidade da norma geral anti-abuso desde a década de 20, com novas incidências nas de 80 e 90, não tem a vida facilitada no mundo jurídico para ver a sua consagração;

V- O Reino Unido, com um sistema ligeiramente diferente que, como se sabe, é o Direito anglo-saxónico, já conheceu duas correntes doutrinárias em vigência diferentes, nos dias de hoje ainda não há uma certeza sequer na reunião de consensos quanto aos conceitos justificadores da GAAR.

VI- O Brasil, muito acolhedor do Direito Português, não tem a vida facilitada quanto à aplicabilidade da norma anti-elisão;

VII- Não temos dúvidas que não pode ser cometida discricionariedade à AF para os fins de subsumir factos à norma geral tributária e assim considerá-los como geradores de tributo ou reconstruí-los para outra classe de tributo;

VIII- Parece haver um sentimento geral de que o Direito é um todo, e, por isso, têm de ser respeitados os seus princípios no sentido da pirâmide de Kelsen, como defende ainda o neopositivista H.L. Hart;

IX- No caso concreto em análise, têm de se observar os princípios constitucionais latentes - sobejamente mencionados no texto - no ramo do DF que impedem a aplicabilidade prática da CGAA;

X- Só assim se poderá ter uma segurança jurídica conforme aos princípios que nos regem. Portanto, estamos cientes que a melhor forma de o legislador resolver algumas situações não previstas para serem tributadas passará por passar a prevê-las depois de as conhecer, levando ao correcto uso das normas anti-abuso específicas.

XI- Temos assim a convicção que estamos perante uma norma inconstitucional por padecer de inconstitucionalidade material, em concreto, contrariando o disposto no art. nº 103, nº2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, e legitimando a possibilidade dos contribuintes se escudarem na primeira parte do nº 3. *“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição(...)”*.

BIBLIOGRAFIA

- A** AIRES DE SOUSA, Susana. 2006. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra Editora.
- ANTUNES VARELA, João. 2000. *Das Obrigações em Geral*. 10ª ed. Vol I. Almedina.
- ASCARELLI, Tullio. 1952. *Studi in Tema di Contratti*. Milão: Milano.
- B** BRAZ DA SILVA, José Manuel. 2004. *Os paraísos fiscais: casos práticos com empresas portuguesas*. Almedina.
- C** CARVALHO FERNANDES, Luís. 2001. *Teoria Geral do Direito Civil II: Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica*. 3ª ed. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa.
- CASALTA NABAIS, José. 2000. *Direito Fiscal*. Almedina (Reimpressão).
- CHINELLATO, Gianfranco. 2007. *Codificazione Tributaria e Abuso Del Diritto*. Cedam.
- CLÉMENT, Elisabeth, et al. 1997. *Dicionário Prático de Filosofia*. 1ª ed. Terramar.
- COELHO MARTINS, Alexandra. 2007. *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*. Almedina.
- COSTA, Cardoso da. 1972. *Curso de Direito Fiscal*. 2ª ed. Almedina.
- COURINHA, Gustavo Lopes. 2004. *A Cláusula geral anti-abuso no direito tributário contributos para a sua compreensão*. Almedina.
- F** FERRAJOLI, Luigi. 2006. *Derecho y razon, teoría del garantismo penal*. Editorial Trotta (tradução castelhana).
- FREITAS DO AMARAL, Diogo. 2001. *Direito Administrativo*. Vol II. Almedina.
- FREITAS DA ROCHA, Joaquim. 2008. *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*. Coimbra Editora.
- FURLAN, Anderson. 2007. *Elisão Fiscal, Reflexões Sobre a Evolução Jurídico Doutrinária e Situação Actual*. Almedina.
- FALSITTA, Gaspare, 2005. *Manuale di Diritto Tributario ,Parte Generale*. 5ª ed. Padova-Cedam.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, et al 2000. *Curso de Derecho Tributari*. 16ª ed. Marcial Pons.
- G** GARCIA NÓVOA, César. 2004. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons.
- GILISSEN, John. 2007. *Introdução Histórica ao Direito*. 5ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian.

- GOMES CANOTILHO, José Joaquim. 2002. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5ª ed. Almedina
- H** HESPANHA, António. 1993. *Justiça e Litigiosidade: História e Prospectiva*. Fundação Calouste Gulbenkian.
- K** KAUFMANN, Arthur. 2004. *Filosofia do Direito*. Fundação Calouste Gulbenkian.
- KELSEN, Hans. 1960. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. Almedina
- L** L.A.HART, Herbert. 2005. *Conceito de Direito*. 4ª ed. (Tradução de Armindo Ribeiro Mendes). Fundação Calouste Gulbenkian.
- LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim, LOPES DE SOUSA, Jorge. 2002. *Lei Geral Tributária - comentada e anotada*. 2ª ed. Vislis.
- LEITE DE CAMPOS, Diogo. 2006. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Almedina.
- M** MENEZES CORDEIRO, António. 2005. *Tratado de Direito Civil Português*. Almedina.
- MENEZES LEITÃO, Luís. 1999. *Estudos de Direito Fiscal*. Vol I. Almedina.
- MENEZES LEITÃO, Luís. 2003a. *Direito das Obrigações: Introdução da Constituição das Obrigações*. Vol I. 3ª ed. Almedina.
- MENEZES LEITÃO, Luís. 2003b. *Direito das Obrigações: Transmissão e Extinção das Obrigações, não Cumprimento e Garantias de Crédito*. Vol II. 3ª ed. Almedina.
- MONCADA, Luís Cabral. 1995. *Lições de Direito Civil*. 4ª ed. Almedina.
- MUÑOZ, Francisco Puy, PORTELA, Jorge. 2005. *La argumentación de los operadores jurídicos*. Universidade Católica Argentina.
- N** NEWCOMB HOHFELD, Wesley. 2008. *Os conceitos jurídicos fundamentais aplicados na argumentação judicial*. Fundação Calouste Gulbenkian.
- O** OLIVEIRA, António Fernandes de. 2009. *A legitimidade do Planeamento Fiscal: as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*. Coimbra Editora.
- P** PUPO CORREIA, Miguel. 2008. *Direito Comercial*. 8ª ed. Ediforum.
- Q** QUINTELA RIBEIRO, Bárbara, SÉRGIO LIMÃO, Ricardo. 2005. *Manual dos Impostos: teoria e prática*. Terramar.
- R** REBELO DE SOUSA, Marcelo, MELO ALEXANDRINO, José de . 2000. *Constituição da República Portuguesa, comentada*. Lisboa. Lex.
- REBELO DE SOUSA, Marcelo, SALGADO DE MATOS, André. 2004. *Direito Administrativo Geral*. Almedina.
- RUBINO. 1937. *Il negozio giuridico indirecto*. Milano.

- S** SÁ GOMES, Nuno. 2000. *Manual de Direito Fiscal*. 9ª ed. Vol II. Rei dos Livros.
- SALDANHA SANCHES, José Luís. 2006. *Os Limites do Planeamento Fiscal Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra Editora.
- SANDEL, Michael. 2005. *O Liberalismo e os Limites da Justiça*. Fundação Calouste Gulbenkian.
- SANTOS, António Carlos, GONÇALVES, Maria Eduarda, LEITÃO MARQUES, Maria Manuel. 2006. *Direito Económico*. 5ª ed. Almedina.
- SANTOS JUSTO, António dos. 2001. *Introdução ao Estudo do Direito*. Coimbra Editora.
- SEABRA LOPES, Joaquim. 2003. *Direito dos Registos e do Notariado*. 2ª ed. Almedina.
- T** TAIPA DE CARVALHO, Américo. 2007. *O crime de abuso de confiança fiscal*. Coimbra Editora.
- TRIMELONI, Marco. 1979. *L'Interpretazioni nel Diritto Tributario*. Cedam.
- X** XAVIER, Alberto. 1981. *Manual de Direito Fiscal*. Faculdade de Direito de Lisboa
- XAVIER, Alberto. 2007. *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed. Almedina.