

A Cláusula Geral Anti-Abuso como meio de combate ao planeamento fiscal ilegítimo: pressupostos e condições de aplicação da CGAA no Direito Fiscal Português

Iara Rodrigues Costa Marques Freitas

Aluna N.º 142710007

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa - Escola de Lisboa

Mestrado Forense - Vertente Civil / Empresarial

Orientação: Exma. Dr.ª Serena Cabrita Neto



Agosto 2012

AGRADECIMENTOS

À Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, na pessoa do Professor Henrique Salinas, coordenador do Mestrado Forense e meu Professor durante a Licenciatura e o Mestrado, por cinco anos de aprendizagem e de enriquecimento pessoal e intelectual e na pessoa da Professora Serena Neto, também minha Professora durante a Licenciatura e Mestrado, pela disponibilidade demonstrada em assumir a orientação deste trabalho.

À Caiado Guerreiro & Associados, nas pessoas do Dr. Tiago Caiado Guerreiro e da Dra. Ana Castro Gonçalves, pelo apoio e pelas condições que me foram asseguradas para, durante este primeiro ano de colaboração com a Sociedade, poder dedicar-me, com tempo, à elaboração deste trabalho.

Ao meu amigo Fernando Lança Martins, um misto de irmão e de referência e exemplo profissional, um profundo agradecimento por ter sido incansável durante a elaboração deste trabalho, por ser humanamente impossível que se tivesse dedicado e empenhado mais para que este tivesse uma qualidade superior, através da discussão das mais diversas questões que se foram colocando ao longo da investigação, partilhando comigo toda a sua sabedoria e experiência no Direito Fiscal, e através da pertinência de todas as suas críticas. Um especial agradecimento pelo incentivo e apoio incondicional desde o primeiro ao último dia deste percurso.

Aos meus amigos por toda a paciência, apoio e compreensão nos momentos de maior indisponibilidade da minha parte.

À minha família, em especial à minha Mãe e Avó, pelo apoio incondicional e por estarem sempre presentes em todas as etapas destes vinte e três anos e por só lhes poder agradecer por fazerem de mim a pessoa que sou hoje.

ABREVIATURAS

Art. – Artigo

AT – Administração Tributária

CC – Código Civil

CEAA – Cláusulas Específicas Anti-Abuso

CEDT – Convenção para Evitar a Dupla Tributação

CGAA- Cláusula Geral Anti-Abuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CRP – Constituição da República Portuguesa

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

LGT – Lei Geral Tributária

OE 2012 - Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2012

RGIT - Regime Geral das Infracções Tributárias

TCAS- Tribunal Central Administrativo do Sul

ÍNDICE

I.	INTRODUÇÃO	4
II.	A CGAA NO ÂMBITO DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS	6
	II.A. DOS PRESSUPOSTOS SUBSTANTIVOS DE APLICAÇÃO DA CGAA	6
	II.A.1. Os actos ou negócios jurídicos tendentes à obtenção de uma vantagem fiscal.....	7
	II.A.2. O carácter artificioso dos actos ou negócios jurídicos.....	11
	II.A.3. O abuso das formas jurídicas	12
	II.A.4. A intenção do contribuinte.....	14
	II.B. OS EFEITOS DA APLICAÇÃO DA CGAA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	15
	II.C. O RECURSO ÀS CGAA NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS .	16
	II.D. DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA CGAA FACE A OUTROS MECANISMOS POTENCIALMENTE APLICÁVEIS NO COMBATE AO PLANEAMENTO FISCAL ILEGÍTIMO.....	19
	II.D.1. Da relação entre a CGAA e as CEAA	20
	II.D.2. Da relação entre a CGAA e a cláusula geral de proibição do abuso de direito	21
	II.D.3. Da relação entre a CGAA e a simulação fiscal.....	22
	II.E. OS PRESSUPOSTOS SUBSTANTIVOS DE APLICAÇÃO DA CGAA NO CONTEXTO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS CONFORMADORES DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	23
III.	O PROCEDIMENTO DE APLICAÇÃO DA CGAA	34
	III.A. O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ..	35
	III.A.1 O procedimento específico de aplicação da CGAA	36
	III.A.2. O âmbito do procedimento consagrado no art. 63º do CPPT	36
	III.A.3. Do <i>iter</i> do procedimento de aplicação da CGAA.....	38
	a) <i>O prazo de caducidade de instauração do procedimento de aplicação da CGAA</i>	40
	b) <i>A notificação do projecto de aplicação da CGAA e o inerente dever especial de fundamentação</i>	42
	c) <i>A audição prévia do contribuinte</i>	43
	d) <i>A autorização de aplicação da CGAA</i>	45
	III.B. DAS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES NO CONTEXTO DO PROCEDIMENTO DE APLICAÇÃO DA CGAA.....	45
IV.	CONCLUSÕES	50
	BIBLIOGRAFIA.....	53

I. INTRODUÇÃO

A configuração do Estado moderno como Estado fiscal, ao longo dos séculos XIX e XX, tomando como princípio que a prossecução dos fins do Estado seria essencialmente financiada pelas receitas fiscais, teve como consequência óbvia a necessidade de aumentar a carga fiscal sobre os contribuintes.

Tal princípio implicou, inevitavelmente, o aperfeiçoamento do sistema fiscal, através da ampliação da respectiva base de incidência e da consagração de mecanismos administrativos que potenciassessem a eficácia da cobrança das receitas fiscais que são efectivamente necessárias, designadamente desburocratizando a relação jurídico-tributária, transferindo para o contribuinte relevantes deveres de colaboração na liquidação e entrega de impostos junto dos cofres da Fazenda Pública.

Não obstante esse esforço, a intrínseca imperfeição da lei e consequente falta de neutralidade do sistema fiscal, no contexto de um Estado de Direito, têm como consequência a existência de espaços dentro do sistema fiscal no âmbito dos quais os contribuintes podem, mediante as respectivas opções de gestão fiscal, procurar mitigar a sua carga fiscal.

Este fenómeno, aliado à crescente globalização da economia, aumentou a relevância da gestão fiscal no contexto da actuação dos contribuintes.

Naturalmente, a exploração de espaços dentro do sistema fiscal que permitem a redução da carga fiscal dos contribuintes, quando esses espaços não foram conscientemente admitidos pelo legislador, tem como consequência a redução da receita fiscal.

Os Estados sentiram, assim, a necessidade de dotar os respectivos sistemas fiscais de mecanismos de reacção aos comportamentos dos contribuintes tidos como uma exploração inadmissível da falta de neutralidade do sistema fiscal. Conscientes da impossibilidade de tipificar legalmente todos os comportamentos censuráveis ou de reagir, no contexto de um verdadeiro Estado de Direito, *a posteriori*, através da correcção da falta de neutralidade do sistema fiscal, com a aprovação de normas com eficácia retroactiva que tivessem por efeito a possibilidade de arrecadação da receita fiscal perdida em consequência das opções de gestão fiscal dos contribuintes, os Estados optaram pela consagração de mecanismos

específicos de reacção: as normas fiscais anti-abuso e, em particular, as normas fiscais gerais anti-abuso¹.

No que respeita ao sistema fiscal português, o legislador, após a criação de normas específicas anti-abuso, consagrou, em 1999, uma CGAA, através do art. 51º, nº 7 da Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro^{2 3 4}.

Esta aprovação insere-se na lógica de reconhecimento da necessidade de combater as práticas de gestão fiscal que se traduzem na exploração abusiva da falta de neutralidade do sistema fiscal, não se tendo, no entanto, deixado de ter em mente que a operatividade da CGAA tem de se contextualizar e harmonizar no quadro do ordenamento jurídico português, erigido em torno do princípio do Estado de Direito, consagrado no art. 2º da CRP.

Neste contexto, ao longo do presente trabalho iremos analisar em que termos a AT pode recorrer à aplicação da CGAA, consagrada no art. 38º da LGT, atentos, desde logo, os respectivos pressupostos substantivos de aplicação.

Considerando a crescente importância da globalização da economia portuguesa, iremos, ainda que de modo breve, considerar a relevância da CGAA no contexto das relações jurídico-tributárias internacionais.

Finalmente, iremos considerar os requisitos procedimentais e processuais de aplicação da CGAA, bem como os termos em que os contribuintes podem reagir face à intenção da AT em aplicar a referida CGAA.

¹ Como é o caso, entre outros, de Espanha, França e Alemanha.

² Este artigo ditava que eram *“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 recaia sobre estes últimos”*.

³ A partir da aprovação da Lei nº 100/99, de 26 de Julho, esta exacta norma (art 32º-A do CPT) foi transposta para a LGT, sob a forma de art 38º, nº 2, uma vez que era neste diploma que se consagrava a luta contra a evasão fiscal enquanto fim.

⁴ Conforme salientado pela doutrina dominante aquando da consagração da CGAA, esta foi introduzida no sistema fiscal português de modo considerado inesperado, podendo afirmar-se, inclusivamente, a falta de preparação da própria AT, para operar o mecanismo que o legislador fiscal lhe colocou à disposição, sendo, portanto, *“reconhecida a quase total impreparação do mundo jurídico (...) para lidar de modo adequado com a mesma. Daí que, como imediata e directa consequência, a sua não aplicação tivesse sido o resultado inevitável”* – COURINHA, “A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão”, Almedina, 2009, p.63

II. A CGAA NO ÂMBITO DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

O sistema fiscal português consagra, no art. 38º, nº 2 da LGT, desde o ano 2000⁵, uma norma geral anti-abuso, dispondo o seguinte: *“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, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”*.

Como ponto de partida, iremos desde já analisar os termos em que a CGAA pode ser aplicada pela AT, analisando os respectivos pressupostos substantivos de aplicação e as consequências da aplicação da mesma, enquadrando a CGAA no contexto da conformação constitucional da relação jurídico-tributária.

II.A. DOS PRESSUPOSTOS SUBSTANTIVOS DE APLICAÇÃO DA CGAA

Na senda de COURINHA, identificamos quatro⁶ pressupostos de aplicação da CGGA, sendo certo que todos eles têm uma relação de interdependência entre si: (i) a prática de actos ou negócios com o principal objectivo de obter uma vantagem fiscal, os quais revelam (ii) o recurso a meios artificiosos e ou fraudulentos⁷, (iii) o abuso das formas jurídicas e (iv) a intenção de o contribuinte agir motivado pela obtenção de uma vantagem fiscal.

⁵ Lei nº30-G/2000, de 29 de Dezembro

⁶ COURINHA refere-se a cinco elementos, visto que inclui o elemento sancionatório nesta estrutura, elemento esse que trataremos como consequência da aplicação da CGAA mais adiante.

⁷ Expressão algo infeliz do legislador, uma vez que se pode, facilmente, confundir com o fenómeno da evasão fiscal que, como veremos, não se enquadra, de todo, no âmbito de aplicação da CGAA.

II.A.1. Os actos ou negócios jurídicos tendentes à obtenção de uma vantagem fiscal

Conforme resulta do teor literal do art. 38º da LGT, a aplicação da CGAA depende da apreensão de um resultado ou fim traduzido na obtenção de uma vantagem fiscal em consequência de um comportamento a esta dirigido.

Importa então considerar e definir dois conceitos: o conceito de vantagem fiscal e o conceito de comportamento relevante para a aplicação da CGAA.

No que respeita ao conceito de vantagem fiscal, este integra os casos de redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos.

Nas palavras de COURINHA, abarca “*qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados actos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos actos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação. Assim estaremos perante uma comparação entre os ónus fiscais normalmente suportados e os evitados com a actuação produzida*”⁸.

Isto é, o conceito de vantagem fiscal traduz-se num benefício económico, resultante da redução ou eliminação do *quantum* da prestação tributária, através de actos que permitam excluir a aplicação de uma norma de incidência, através de actos tendentes à redução ou eliminação da respectiva base de incidência do imposto, através de actos tendentes à redução da taxa do mesmo imposto, ou ainda através de actos tendentes à redução da colecta do imposto.

Finalmente inclui-se nos “benefícios económicos” que integram o conceito de vantagem fiscal, o diferimento do momento da incidência do imposto ou da obrigação de entrega do mesmo.

Assim, podemos afirmar que constitui uma vantagem fiscal, no contexto do art. 38.º da LGT, um benefício de natureza económica que se reflecte no aumento do património do contribuinte, em consequência da redução, eliminação ou diferimento temporal da obrigação de imposto, que existiria caso não fosse obtida a referida vantagem fiscal.

⁸ COURINHA, op. cit. p. 172

Ou seja, a aplicação da CGAA implica a comparação entre a obrigação de imposto que se concretizou na esfera jurídica do contribuinte e aquela que se teria concretizado caso não fosse obtida a redução, eliminação ou diferimento temporal da obrigação de imposto. Apenas na medida havendo uma vantagem patrimonial para o contribuinte, em resultado da alteração da referida obrigação de imposto, se poderá afirmar a existência de uma vantagem fiscal, que autoriza a AT a aferir os demais requisitos de aplicação da CGAA. E a vantagem fiscal a que nos referimos tem de ser obtida a partir de um comportamento do contribuinte.

A norma em referência não tipifica, *a priori*, quais os actos ou negócios jurídicos que podem ser relevantes para a aplicação da CGAA. Assim, qualquer acto ou negócio em abstracto admissível no comércio jurídico pode ser um acto relevante para a obtenção de uma vantagem fiscal no contexto da CGAA, tal como esta se encontra consagrada no art. 38º da LGT.

Do *supra* referido, identifica-se, desde logo, uma restrição relevante no âmbito de aplicação da CGAA. Com efeito, apenas são relevantes aqueles actos ou negócios que sejam efectivamente aceites no comércio jurídico, não se reputando de ilegais.

Por outras palavras, o âmbito de aplicação da CGAA cobre apenas aqueles actos que, pese embora revelem um carácter anómalo ou atípico, são ainda assim licitamente empregues pelo contribuinte tendo em vista a obtenção de uma vantagem fiscal.

Esses actos ou negócios jurídicos são praticados num momento antecedente ao nascimento da relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, em momento antecedente à cristalização da obrigação tributária. Neste contexto, pode afirmar-se que se tratam de actos ou negócios jurídicos através dos quais o contribuinte visa condicionar o conteúdo e objecto da relação jurídico-tributária e da obrigação tributária.

Concretizando, estão em causa actos ou negócios jurídicos através dos quais, o contribuinte, preventivamente, evita que se crie a relação tributária através da qual a obrigação de imposto se iria cristalizar ou que a mesma, surgindo, tenha o respectivo impacto quantitativo mitigado. O contribuinte pratica actos que impedem que nasça o facto tributário previsto na norma de incidência.

Ou seja, são actos ou negócios jurídicos em que o contribuinte tira partido da falta de neutralidade do ordenamento fiscal, tendo em vista a obtenção de uma vantagem fiscal.

Neste contexto, podemos afirmar que não relevam no âmbito de aplicação da CGAA aqueles actos ou negócios jurídicos que redundam na denominada evasão fiscal, revestindo um comportamento de “*violação directa da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação ou ao pagamento do imposto ou ao controlo fiscal, ou não entregar uma prestação tributária cobrada a terceiros, ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer outra vantagem patrimonial*”⁹.

Esta violação directa da lei fiscal traduz-se numa actuação contra *legem*, onde são violados deveres e obrigações já definitivamente cristalizadas no contexto da relação jurídico-tributária¹⁰ e é tratada de forma própria, quer no âmbito das correcções que possam ser promovidas por aplicação correcta das normas fiscais, das quais resultará, por exemplo, uma liquidação adicional de imposto, quer no âmbito infraccional (contra-ordenacional ou penal). A evasão fiscal verifica-se, normalmente, após a ocorrência do facto gerador de tributação¹¹ e tem como único objectivo ocultar a existência da obrigação tributária decorrente dos seus actos, sendo, como tal, ilícitos os meios utilizados pelo contribuinte por violarem a configuração legal da relação jurídico-tributária. Por outras palavras, nestes casos a actuação tendente à obtenção de uma vantagem fiscal verifica-se num momento em que a relação jurídico-tributária e a obrigação de imposto àquele subjacente já se encontram definidas.

Como tal, podemos afirmar que a evasão fiscal consubstancia uma tentativa do contribuinte se furtar, ilicitamente, ao pagamento de impostos, sendo certo que essa conduta merece um desvalor jurídico de ordem contra-ordenacional ou mesmo criminal, conforme resulta inequivocamente dos arts. 103º e 114º do RGIT.

A evasão fiscal distingue-se dos actos ou negócios jurídicos que sendo lícitos e revelando um carácter de planeamento fiscal, podem no entanto ser afectados pela CGAA. Isto é, no contexto de aplicação da CGAA estão em causa actos ou negócios jurídicos que, embora não sejam ilegais, são ilegítimos, por implicarem um aproveitamento abusivo do sistema fiscal, redundando na denominada elisão fiscal ou planeamento fiscal ilegítimo. A elisão fiscal aspira, pois, a uma conjuntura de legalidade que, por um lado, o ponha lado a

⁹ PEREIRA, “Fiscalidade”, Almedina, 3ª edição, 2009, p. 441

¹⁰ SANCHES, “Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora, 2006, p. 21 e ss

¹¹ DÓRIA, “A Evasão Fiscal Legítima: Conceito e Problemas” in Ciência Técnica Fiscal, nº 143, 1970, p. 52

lado com o planeamento fiscal legítimo e, por outro, que o afaste da ilicitude inerente à evasão fiscal.

A elisão fiscal pode, assim, traduzir-se numa fonte de iniquidade do sistema fiscal, porquanto comprometendo a sua eficiência financeira, acabando por exigir dos contribuintes cumpridores um esforço fiscal adicional face à sua capacidade contributiva.

Esta subversão da lei, ao arrepio dos princípios basilares do sistema fiscal, é o que, por um lado, torna ilegítima a actuação do contribuinte¹² e que, por outro, autoriza a AT a desconsiderar os actos ou negócios jurídicos que são meios para esse fim.

Tudo ponderado, não será relevante para a aplicação da CGAA um acto ou negócio jurídico que, atenta a respectiva anulabilidade ou nulidade, ou mesmo a respectiva configuração como ilícito criminal, não seja admissível no comércio jurídico.

Finalmente, atenta a formulação da norma em referência, apenas são relevantes os comportamentos que se traduzam em actos ou negócios jurídicos efectivamente praticados pelo contribuinte, não sendo relevantes as vantagens fiscais que resultem de omissões do mesmo.

Em termos substanciais, são relevantes todos os actos ou negócios jurídicos que, atenta a respectiva configuração, estejam em conflito com o *tatbestand* da norma de incidência, de definição de taxa de imposto ou de colecta, ou do momento de entrega da prestação tributária, traduzindo-se na conformação de uma realidade económica a qual, na sua génese, é relevante para as referidas normas fiscais.

Por outras palavras, os actos ou negócios jurídicos que constituem pressuposto de aplicação da CGAA são aqueles cujos efeitos económicos se reconduzem à realidade económica que visa ser apreendida no *tatbestand* de uma norma de definição da relação jurídico-tributária, sem que no entanto a configuração formal daqueles actos ou negócios jurídicos seja a tipificada na referida norma fiscal ou a que se reconduz a uma situação padrão no comércio jurídico e que, como tal, foi apreendida no sistema fiscal pelo legislador.

¹² E antijurídica, nas palavras de GAMA, quando diz que “o acto elisivo é um acto ilegítimo e antijurídico”, “Acto Elisivo, Acto Lesivo – Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português”, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Volume XL – nº1 e 2, Coimbra Editora 1999, p. 299 e ss

Pode efectivamente afirmar-se que são relevantes no contexto do art. 38º da LGT actos ou negócios jurídicos que “*produzem efeitos económicos equivalentes aos dos actos ou negócios jurídicos típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas consequências tributárias*”.^{13 14}

Efectivamente, o contribuinte, recorrendo a actos ou negócios jurídicos que se revelam como meios tendentes à obtenção de uma vantagem fiscal, dá uma aparência de realidade a um negócio ou acto que vai ter um resultado económico equivalente àquele negócio ou acto que, normalmente, seria praticado.

Refira-se ainda que pode estar em causa um acto ou negócio jurídico singular ou uma pluralidade de actos ou negócios jurídicos interdependentes entre si, que têm por objectivo comum a obtenção de uma vantagem fiscal.

II.A.2. O carácter artificioso dos actos ou negócios jurídicos

Estão no âmbito de aplicação do art. 38º da LGT, os actos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte que se revelem meios artificiosos de obtenção de uma vantagem fiscal.

Consideram-se meios artificiosos aqueles em que se denota o engenho do contribuinte nas suas acções, por ser o expediente utilizado para conseguir um dado efeito, neste caso, uma vantagem fiscal. Ou seja, os actos ou negócios jurídicos dos quais resulta uma vantagem fiscal terão subjacentes na respectiva génese meios artificiosos quando aqueles reflectam a implantação fictícia de estruturas jurídicas sem aderência substancial à realidade que lhes é inerente.

¹³ XAVIER, “Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Elisiva”, Dialética, São Paulo, 2001, p. 85

¹⁴ COURINHA, op. cit. p. 174: “*há equivalência de resultados não fiscais (económico, prático, material ou financeiro) entre os actos ou negócios praticados e os actos ou negócios normais tributados, quando aqueles se possam substituir nos efeitos destes*”.

Assim, para a aplicação da CGAA será necessário, desde logo, aferir se os actos ou negócios jurídicos que condicionam a tributação efectivamente se traduziram na conformação substancial da realidade material da esfera jurídica do contribuinte.¹⁵

Podemos afirmar como reflectindo o recurso a meios artificiosos os actos ou negócios jurídicos que, embora lícitos, sejam desprovidos de uma causa negocial inerente à própria natureza do negócio e não tenham reflexo efectivo na realidade material em que o contribuinte se move ou ainda aqueles que revelem, da parte do contribuinte, o recurso a uma interpretação das normas aplicáveis que desvirtue o sentido das mesmas. Por exemplo, este efeito pode ser obtido pelo contribuinte com recurso a uma interpretação restritiva da letra da lei, para alcançar fins diferentes daqueles que o legislador pretendia, ou ao aproveitamento de lacunas legais no sistema fiscal que resultam de manifesto lapso do legislador, em consequência de uma formulação imperfeita das normas legais.

II.A.3. O abuso das formas jurídicas

De acordo com o teor literal do art. 38º da LGT, exige-se ainda que os actos ou negócios jurídicos artificiosos dos quais resulta uma vantagem fiscal para o contribuinte se revelem como sendo abusivos das formas jurídicas ao dispor destes para a conformação da respectiva situação jurídica.

É, então, necessário enquadrar o resultado económico, traduzido numa vantagem fiscal, alcançado pelo contribuinte, no que respeita à definição da respectiva situação jurídico-tributária, com o espírito da norma fiscal, que prevê a tributação da realidade económica em que se traduz aquela actuação do contribuinte mas que, atendendo ao princípio da tipicidade, não é aplicável aos actos ou negócios jurídicos em causa.

Neste contexto, pode afirmar-se o acolhimento no art. 38º da LGT da teoria da fraude à lei, segundo a qual cumprindo a lei ou pelo menos não a violando, se viola o seu espírito e/ou a sua intenção.

¹⁵ Neste sentido, veja-se o conceito de expediente puramente artificioso relevante para efeitos do Direito da União Europeia, definido pelo TJUE, no Acórdão de 12 de Setembro de 2006, proferido no âmbito do Processo C-196/04 (Acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas)

A teoria da fraude à lei pressupõe uma dualidade de normas jurídicas: “*uma, a norma fraudada que fez nascer o pressuposto da obrigação tributária; e outra que se designará por norma de encobrimento que pode ser ou uma norma que tributa em menor grau ou que declara isento o facto em questão*”¹⁶.

Por outras palavras, o resultado económico traduzido numa vantagem fiscal deve ser enquadrado, em primeiro lugar, com o espírito da norma de incidência que seria aplicável na medida em que o contribuinte não tivesse recorrido a actos ou negócios jurídicos artificiosos e, em segundo lugar, o mesmo resultado económico deve ser enquadrado com o espírito da norma fiscal que veio, efectivamente, a ser aplicada, definindo a relação jurídico-tributária em concreto.

O referido enquadramento no espírito das normas não pode atender no entanto apenas a considerações éticas, não só por ser demasiada ingenuidade pensar-se que o contribuinte estaria disposto a pagar mais imposto em nome da colectividade, como também seria uma hipocrisia, uma vez que os contribuintes não pagam imposto por bondade mas sim porque são compelidos a fazê-lo, recorrendo o Estado a meios coercivos no caso de incumprimento por parte dos mesmos.

Efectivamente, o enquadramento em cada uma das referidas normas deve aferir os termos em que o contribuinte consegue evitar, reduzir ou diferir o pagamento do imposto, agindo no sentido de fazer aplicar uma norma de incidência que lhe seja mais favorável em termos fiscais, mascarando a realidade de facto existente.

Isto é, a aplicação da CGAA, implica a demonstração de que o contribuinte abusa das formas jurídicas existentes no ordenamento jurídico, mascarando a realidade de facto, para conseguir subsumir a sua situação a uma norma de incidência mais favorável ou que dite uma isenção ou benefício, que de outra forma não teria.

Desta forma, o ordenamento jurídico reprovava o resultado alcançado pelo contribuinte¹⁷, ou seja, a vantagem fiscal obtida, depois de a confrontar com o espírito, não só da norma que fazia nascer, efectivamente, a obrigação tributária, como também com o espírito da norma que o contribuinte fez aplicar.

¹⁶ Cfr. GOUVEIA, citando Corte-Real, “A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 373, Janeiro-Março de 1994, p. 22

¹⁷ Neste sentido também COURINHA, op. cit. p. 187: “*O acto fraudulento configura-se em função da reprovação pelo Direito da sua natureza verdadeira e substancial- os efeitos obtidos. Efeitos esses que não são desejados, previstos ou promovidos pelo Direito, mas antes rejeitados.*”

II.A.4. A intenção do contribuinte

Finalmente, a aplicação da CGAA implica ainda a aferição da intenção do contribuinte, subjacente à obtenção da vantagem fiscal.

Em bom rigor, a CGAA apenas é aplicável na medida em que seja demonstrado que o contribuinte aja com a intenção de conseguir atingir, com aqueles actos ou negócios jurídicos, através daqueles meios, um determinado resultado fiscal.

Essa escolha tem de ter sido feita de acordo com a vontade real do contribuinte, não pode ser um mero acaso.

Como refere COURINHA, “*uma coisa é a obtenção propositada de uma vantagem fiscal e a montagem de actos encadeados em termos tais que a possam atingir; outra, totalmente distinta, é a mera coincidência de eventos, decorrentes da actividade normal do sujeito ou da empresa, dos quais podem resultar vantagens fiscais*”.¹⁸

Desta forma, aquele acto ou negócio jurídico tem de visar, objectivamente, a minimização dos impostos a suportar ou a sair do campo onde preencha os pressupostos de incidência do imposto, colocando-se assim numa situação de não sujeição.

Assim, a CGAA não é aplicável caso se verifique a obtenção de uma vantagem fiscal em resultado de uma situação meramente incidental, sem que tenha havido tal propósito da parte do contribuinte.

A intencionalidade da acção do contribuinte não poderá no entanto ser avaliada de uma forma meramente subjectiva. Ao constituir de forma indubitável uma *diabolica probatio*, correr-se-ia o sério risco de graves injustiças e violação do princípio de segurança jurídica, por nunca se poder afirmar, de forma inelutável, a real motivação impulsionadora do acto em causa.

Neste contexto, pode afirmar-se que a aplicação da CGAA depende da verificação de uma intenção de obtenção de vantagens fiscais tendo em conta o enquadramento da actuação do contribuinte no contexto corrente do comércio jurídico: “*exige-se, de igual*

¹⁸ COURINHA, op. cit. p. 168

forma, que as escolhas e formas adoptadas pelo contribuinte sejam fiscalmente dirigidas (tax driven)”¹⁹.

Assim, quanto mais complexas forem as estruturas, quanto mais inabituais forem as vias utilizadas, mais nítida será a intenção do contribuinte meramente dirigida à obtenção de uma vantagem fiscal²⁰, tendo em conta “*o carácter anómalo ou não para os fins tidos em vista pelas partes das formas jurídicas utilizadas*”²¹.

II.B. OS EFEITOS DA APLICAÇÃO DA CGAA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

A CGAA permite a desqualificação para efeitos fiscais de actos ou negócios jurídicos que se traduzem na obtenção de uma vantagem fiscal.

Ao contrário do que acontece com os negócios nulos ou anuláveis²², os negócios ineficazes não têm qualquer vício em si mesmos, apenas se verificando um conjunto de circunstâncias, no caso concreto, que não permitem a produção dos efeitos que seria normal serem produzidos²³.

Assim, o acto ou negócio jurídico em questão não é um acto nulo ou anulável, por não conter um vício, quer estrutural quer de formação.

O negócio está, sim, condenado, em termos fiscais, pelo facto de ser celebrado em determinadas circunstâncias ou condicionado por determinados factores, que impedem o reconhecimento dos efeitos desse negócio pelo sistema fiscal.

Neste contexto, desconsideram-se os actos ou negócios jurídicos efectivamente praticados pelo contribuinte, para efeitos fiscais, apenas relevando aqueles outros actos que seriam praticados, e que corresponderiam à actuação padrão no comércio jurídico para alcançar o resultado económico obtido efectivamente pelo contribuinte. São estes últimos

¹⁹ COURINHA, op. cit. p. 179

²⁰ Note-se que é a AT que tem o ónus da prova

²¹ GUERREIRO, “Lei Geral Tributária Anotada”, Editora Rei dos Livros, 2001, p. 188

²² Cfr. CORDEIRO, “Tratado de Direito Civil Português”, Tomo I, 3ª edição, 2005, p. 856, quando afirma que “*na invalidade, a (...) não-produção normal de efeitos opera mercê da presença, no negócio celebrado, de vícios ou desconformidades com a ordem jurídica*”.

²³ CORDEIRO, op. cit. p. 856 e ss

actos ou negócios jurídicos que determinaram a configuração da obrigação de imposto em questão, assim se retirando ao contribuinte a vantagem fiscal obtida.

É de salientar que esta ineficácia, enquanto consequência de um negócio abusivo, apenas tem efeitos a nível fiscal, sendo que, em sede de Direito Civil, os efeitos manter-se-ão, quer entre as partes, quer relativamente a terceiros.

Da aplicação da CGAA não resulta contudo, directamente, a liquidação adicional de imposto. Com efeito, esta pode ser uma consequência daquela mas concretiza-se num acto autónomo e posterior.

II.C. O RECURSO ÀS CGAA NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS

A elisão fiscal tem sido objecto de uma tentativa de combate por parte dos Estados, com a introdução de cláusulas anti-abuso (gerais ou específicas), como forma de delimitar os negócios que podem ser considerados legítimos, por consubstanciarem uma poupança fiscal que não afronta o sistema, e aqueles que são considerados ilegítimos e, portanto, passíveis de serem desconsiderados pela AT.

Este problema coloca-se não só a nível doméstico como também a nível internacional, dando origem ao fenómeno da elisão fiscal internacional. Como tal, consideramos necessário fazer um breve apontamento sobre esta realidade e de saber se é possível aplicar a CGAA doméstica a uma relação jurídico-tributária internacional e, em caso afirmativo, em que medida.

A elisão fiscal internacional assume, tradicionalmente, a forma de *treaty shopping*. O *treaty shopping* traduz-se no comportamento dos contribuintes que, tendo em vista a obtenção de vantagens decorrentes de uma determinada CEDT, modulam artificialmente os elementos constitutivos da relação jurídico-tributária (e.g. residência, fonte dos rendimentos), com o objectivo de se colocarem no âmbito de aplicação dessa CEDT, as quais, de outro modo, não seriam aplicáveis. Nas palavras de A. XAVIER o *treaty*

shopping revela "o propósito exclusivo de aproveitar o regime mais favorável de um tratado que, de outro modo, não abrangeria a entidade em causa".²⁴

No fundo, tal realidade revela-se no aproveitamento de assimetrias entre os vários ordenamentos jurídicos domésticos que integram o sistema fiscal internacional.

Assim, a elisão fiscal internacional assume-se como a forma de “evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas, através de actos ou conjuntos de actos, que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável)”.²⁵

Assim, o problema do planeamento fiscal ilegítimo pode pôr-se quando estamos perante situações plurilocalizadas, cujo objectivo seja pura ou essencialmente fiscal, em que são manipulados, por um lado, os elementos de conexão subjectivos (como por exemplo a residência dos sujeitos passivos) ou, por outro, os elementos de conexão objectivos, ou seja, o país da fonte ou pagamento do rendimento, sendo denominadas de elisão fiscal subjectiva e elisão fiscal objectiva, respectivamente.²⁶

Consequentemente, os Estados sentem a necessidade de reagir também a estas condutas elisivas, que embora sejam objecto de relações jurídico-tributárias internacionais, consubstanciam uma quebra na receita do país em causa.

Coloca-se então a questão de saber quais os meios ao dispor dos Estados para evitar as consequências prejudiciais deste fenómeno.

Em abstracto podem identificar-se as seguintes situações padrão: (i) a conduta elisiva ocorre num contexto no qual a relação jurídico-tributária internacional se encontra conformada por uma CEDT potencialmente aplicável; (ii) a conduta elisiva ocorre num contexto no qual a relação jurídico-tributária internacional apenas é regulada pelas normas domésticas dos vários Estados que contactam com a situação plurilocalizada, na ausência de uma CEDT; (iii) a conduta elisiva ocorre num contexto em que é relevante o Direito da União Europeia.

²⁴ XAVIER, A., “Direito Tributário Internacional”, Almedina, 2ª edição, 2009, p. 401

²⁵ XAVIER, A., “Direito...” , p. 351

²⁶ Cfr. XAVIER, A., “Direito...” p. 352 e ss

Na primeira situação, estamos perante uma relação jurídico-tributária que se encontra no âmbito de uma CEDT. Na realidade, podem, efectivamente, dar-se situações em que os contribuintes fazem um uso indevido das Convenções, manipulando os elementos de conexão, de modo a obter vantagens ou tributações de menor escala. E, tal como acontece a nível interno, é impossível que os Estados consigam prever todas as condutas, passíveis de serem apelidadas de abusivas, no momento das celebração das CEDT.

Neste contexto, afirma A. XAVIER, que, metodologicamente, estando em causa a aplicação de uma CEDT, é necessário proceder à qualificação da situação de facto em questão para aferir dos termos em que deve ser aplicada a CEDT²⁷, definindo o elemento de conexão e consequente subsunção do negócio ao conceito-quadro. Assim, apenas depois de estar definida esta questão será possível saber se a CEDT é aplicável ou não.

Verificando-se nesse momento que se está perante um acto ou negócio abusivo, o mesmo será desde logo ineficaz perante a AT. Com efeito, estamos aqui a tratar de dois patamares diferentes, o plano interno e o plano internacional, não se podendo passar directamente para o plano internacional, sem que esteja assegurada a conformidade do negócio a nível interno.

Conforme referido *supra*, a AT não está vinculada ao enquadramento fiscal dos actos ou negócios jurídicos nos termos propostos pelos contribuintes.

Assim, a aplicação das CEDT não chega a ser despoletada, pelo que é irrelevante, em bom rigor, saber se o Estado poderá aplicar a CGAA no contexto das CEDT²⁸. Os contribuintes não chegam a colocar-se no âmbito de protecção das CEDT.

No que respeita à segunda situação, uma vez que inexistente, no contexto actual do Direito Fiscal qualquer norma ou princípio que limite o poder soberano de os Estados aplicarem as normas domésticas anti-abuso a situações jurídico-tributárias internacionais, necessariamente se conclui que tal faculdade integra a soberania fiscal dos Estados e que esta se mantém inalterada.

Finalmente, no que concerne à terceira situação, importa salientar a decisão proferida pelo TJUE no Acórdão Halifax²⁹: “*é ao órgão jurisdicional que compete verificar, em*

²⁷ XAVIER, A., “Direito...” p. 480 e ss

²⁸ Com um enquadramento da questão diverso, saliente-se que opinião vertida nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, nos termos dos quais é admitida a aplicação de normas anti-abuso internas, no contexto em que são aplicáveis as CEDT.

conformidade com as regras de prova do direito nacional, contanto que a eficácia do direito comunitário não seja posta em causa, se os elementos constitutivos de uma prática abusiva estão preenchidos no litígio no processo principal”.

Assim, admite-se a legitimidade dos Estados-Membros para desqualificar negócios jurídicos abusivos que não sejam realizados no âmbito de operações comerciais normais e com o único objectivo de beneficiarem de vantagens concedidas pelo Direito Comunitário.

No entanto, conforme se conclui posteriormente à decisão proferida pelo TJUE no Acórdão Cadbury Schweppes, a aplicação daquelas normas pode colidir, desde logo, com as liberdades fundamentais do TJUE. A compatibilidade das normas anti-abuso domésticas dos Estados-Membros com o Direito da União Europeia, dependerá, conforme afirmado no referido Acórdão, de as mesmas não serem aplicadas de forma automática, sem admitir a demonstração de que as vantagens fiscais resultam de actos ou negócios jurídicos não se revelam artificiosos e abusivos.

Desta forma, podemos concluir que é cada vez maior a preocupação dos Estados em combater a elisão fiscal e o apoio (recente) dos Tribunais no sentido de as Administrações de cada Estado poderem desqualificar negócios que se revelem abusivos, uma vez que são manipuladas situações de facto ou elementos de conexão, com o único objectivo de se obterem vantagens de um ordenamento jurídico que de outra forma não teriam.

II.D. DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA CGAA FACE A OUTROS MECANISMOS POTENCIALMENTE APLICÁVEIS NO COMBATE AO PLANEAMENTO FISCAL ILEGÍTIMO

Efectuada a configuração dos pressupostos de aplicação da CGAA e o respectivo âmbito de aplicação, importa ainda aferir em que medida aquela se relaciona com outros mecanismos potencialmente aplicáveis no combate ao planeamento fiscal ilegítimo.

Concretamente, importa aferir em que termos o âmbito de aplicação da CGAA se relaciona com as CEAA, com a cláusula geral de proibição do abuso de direito e com a norma que veda aos contribuintes a possibilidade de simulação de negócios para efeitos fiscais.

²⁹ Acórdão do TJUE de 21 de Fevereiro de 2006, proferido no âmbito do Processo C-255/02 (Acórdão Halifax e O.)

II.D.1. Da relação entre a CGAA e as CEAA

O sistema fiscal português, ainda antes da entrada em vigor da CGAA, consagrava já CEAA, as quais se aplicam a determinadas situações em concreto, com regimes detalhadamente descritos pelo legislador (por exemplo art. 58º, 59º, 60º ou 61º do CIRC).

Sendo certo que estas normas permitem à AT fazer face a esquemas de planeamento fiscal tradicionalmente utilizados pelos contribuintes para obter vantagens fiscais de modo abusivo, a verdade é que estas normas, por serem demasiado minuciosas, revelam um âmbito de aplicação muito reduzido.

Ao serem aplicadas somente àquelas situações meticolosamente tipificadas, falhando um qualquer elemento dessa tipificação, as mesmas deixam de poder ser aplicadas. Acresce que pelo facto de os contribuintes terem conhecimento da letra da lei, poderão, constantemente, tentar fugir à previsão da norma através de actos ou negócios modulados de tal forma que não caibam na previsão daquela.

Como refere NABAIS, *“a luta contra as múltiplas e imaginativas formas, que tais fenómenos [elisão e fraude fiscais] apresentam, muito dificilmente poderá ser levada a cabo com êxito pelo legislador através de uma casuística previsão de múltiplas e diversificadas cláusulas especiais, num autêntico jogo do gato e do rato”*³⁰.

Saliente-se no entanto que a existência de uma CEAA que possa abranger essa situação mas que, por falta de verificação dos elementos do respectivo *tatbestand*, se revela inaplicável numa situação concreta, impossibilita a aplicação da CGAA a essa situação de facto, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica e da subversão do sistema fiscal, uma vez que a norma especial é sempre aplicada em detrimento da geral³¹.

Sendo certo que a existência de diversas CEAA no sistema fiscal português pode limitar o âmbito de aplicação da CGAA, sempre se terá de concluir que aquelas não esgotam a relevância da CGAA, porquanto o seu escopo limitado de aplicação não

³⁰ NABAIS, “Direito Fiscal”, Almedina, 2010, 6ª edição, p. 218

³¹ Cfr. NUNES quando diz que *“a sua existência [de uma cláusula específica anti-abuso] exclui, em princípio, o direito da administração fiscal de aplicar às matérias por elas especialmente definidas a cláusula geral anti-abuso, no caso da situação em causa ficar de fora do âmbito de previsão dessas normas especiais”* - “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em sede fiscal – art. 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal, in “Fiscalidade”, nº 3, Julho de 2000, p. 47

permitiria um combate eficaz a actos e negócios jurídicos artificiosos e abusivos de formas jurídicas dos quais resultam vantagens fiscais para os contribuintes.

II.D.2. Da relação entre a CGAA e a cláusula geral de proibição do abuso de direito

Nos termos do art. 334º do CC “*é ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito*”.

Ou seja, o exercício de um direito, através de actos lícitos, pode, não obstante, ser considerado ilegítimo pelo ordenamento jurídico, porquanto o exercício desse direito revele a preterição dos ditames da boa fé, dos bons costumes ou ainda do fim económico e/ou social desse direito.

O ordenamento jurídico veda pois o exercício abusivo, lícito mas não legítimo, de posições jurídicas que violam, portanto, o espírito da lei e do sistema jurídico.³²

Coloca-se então a questão: não existindo a CGAA no sistema fiscal português, poderia a AT recorrer ao abuso de direito, tal como está consagrado no art. 334º do CC, para desqualificar os actos ou negócios jurídicos que redundassem num planeamento fiscal ilegítimo?

No que respeita a esta questão, importa, desde logo, salientar que a cláusula geral de proibição do abuso de direito veda o exercício abusivo de posições jurídicas.

É certo que consubstanciando o planeamento fiscal legítimo um direito subjectivo do contribuinte, a actuação deste, traduzida na opção por acto ou negócio em vez de outro, por ser menos oneroso, se reconduz ao exercício de uma posição jurídica perante a AT. Além do mais, o contribuinte ao exercer as escolhas subjacentes à gestão fiscal da respectiva esfera patrimonial, actua no âmbito da sua autonomia privada.

³² NEGREIROS, “A Evasão Legítima e o Abuso de Direito no Sistema Jurídico Português”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 151, Julho de 1971, p. 19

Essa actuação resulta de uma permissão normativa directamente fundada no princípio constitucional da autonomia privada, ínsito no princípio do Estado de Direito consagrado no art. 2º da CRP.

É certo que a essência dos dois institutos é a mesma, bem como o seu principal objectivo é travar condutas lícitas mas que, dadas as circunstâncias, vão contra o espírito da lei e do ordenamento jurídico no seu todo.

Contudo, e objectivamente, terá sempre de ser ter em atenção as consequências previstas para o abuso de direito para poder aferir, desde logo, da possibilidade de se aplicar esta figura ao planeamento fiscal ilegítimo.

A consequência do abuso de direito, em sede de direito civil, reconduz-se à anulabilidade do negócio, à destruição dos efeitos do mesmo e consequente indemnização pelos danos causados, se for caso disso. Seria então admissível e proporcional que a AT pudesse desconsiderar o negócio em causa, também em termos civis, por fins puramente fiscais?

Não nos parece que tal fosse possível: essa possibilidade poria em causa a autonomia privada do contribuinte e também o princípio da proporcionalidade, o que é expressamente vedado pela CRP.

Assim, caso a CGAA não existisse no nosso ordenamento jurídico, não poderia a AT lançar mão do instituto do abuso de direito, consagrado no CC, para desconsiderar os negócios que considerasse abusivos das formas jurídicas existentes e com o objectivo de ludibriar o sistema para pagar menos imposto.

II.D.3. Da relação entre a CGAA e a simulação fiscal

Nos termos do art. 240º do CC “*se, por acordo entre declarante e declaratório, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado*”, ditando como consequência que “*o negócio simulado é nulo*”.

Assim, a simulação tem como requisitos cumulativos: a divergência entre a vontade real e a vontade declarada; o intuito de enganar terceiros; e o acordo entre as partes.

Ora, no contexto do planeamento fiscal ilegítimo não se vislumbra, desde logo, qualquer divergência entre a vontade real e a vontade declarada do contribuinte.

O contribuinte, tendo em vista a obtenção de uma vantagem fiscal, pretende, efectivamente, celebrar o negócio que mais lhe convier.

Nas palavras de COSTA, citando A. XAVIER, o que ocorre é uma “*divergência entre a estrutura do acto, definida pela sua causa típica, e a finalidade última a que as partes se propõem e que não é a que normalmente caracteriza aquela causa*”³³.

Além do mais, a simulação trata-se de um acto ou conjunto de actos ilícitos pelo que nunca se poderia confundir com o planeamento fiscal que, embora ilegítimo, é sempre lícito.

Pelo exposto, a LGT contém uma disposição específica, o art. 39º, nos termos da qual no âmbito de uma simulação tributária, a AT tributará o “negócio real” (ou seja o negócio dissimulado) e não o negócio simulado.

Podemos então concluir que, caso não existisse uma CGAA no nosso ordenamento jurídico, a AT não teria mecanismos para evitar o planeamento fiscal que considerasse ilegítimo, por abusivo. Questão diversa, e que procuraremos responder adiante, é se a actual configuração da CGAA e dos mecanismos processuais criados permite uma cabal utilização da mesma, para alcançar os fins a que o legislador se propôs.

II.E. OS PRESSUPOSTOS SUBSTANTIVOS DE APLICAÇÃO DA CGAA NO CONTEXTO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS CONFORMADORES DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Como é consabido, a principal fonte de receita do Estado fiscal advém da cobrança de impostos, os quais se revelam indispensáveis para que o Estado possa, efectivamente, prosseguir as tarefas que se lhe encontram constitucionalmente impostas.

As anteriores Constituições consagravam expressamente um dever dos cidadãos contribuírem para a satisfação dos encargos públicos. Esse dever imposto assentava na concepção tradicional (soberano-financeira) “*em que o poder do Estado de exigir aos*

³³ COSTA, “A Evasão e Fraude Fiscais face à teoria da Interpretação da Lei Fiscal”, in Fisco, nº74/75, Janeiro/Fevereiro 1996, p. 43 e 44

*cidadãos prestações tributárias era inerente à própria soberania e elemento intrínseco e decorrente da função financeira, discricionária por si quanto ao objecto e quanto ao exercício*³⁴.

Por outras palavras, o poder de tributar é inerente à soberania do Estado, a qual é parte do fundamento da previsão e cobrança do imposto.³⁵

O actual art. 103º, nº 1 da CRP estabelece que “*o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”.

Está patente no referido preceito a nova concepção da fiscalidade, a denominada concepção sócio-personalista³⁶. Assumindo a dignidade do contribuinte como pessoa humana, a sujeição do mesmo ao poder tributário do Estado, resulta, *prima facie*, do dever individual de contribuir para a realização integral das necessidades da colectividade, sendo certo que é em torno desta posição do contribuinte que se delimita o poder de tributar, podendo afirmar-se que “*tal dever é por si, elemento causal do poder tributário e delimitativo do seu exercício (...)*”³⁷.

Ou seja, é o contribuinte enquanto elemento da colectividade fundadora do Estado, que confere ao Estado o poder de tributar, legitimando-o a recorrer a meios coercivos, caso não cumpra a sua obrigação de colaborar na manutenção do Estado e das suas necessidades financeiras.

Desta posição do contribuinte, enquanto elemento fundador do poder de tributar do Estado, resulta para aquele uma posição jurídica composta por direitos face à colectividade pré-estatal em que se insere e deveres para com essa mesma colectividade³⁸. O dever de contribuir, financeiramente, para a angariação de recursos que permitam a satisfação das necessidades dessa colectividade concretiza-se precisamente através do dever fundamental de pagar impostos, o qual, em face do exposto, se pode afirmar como fundado num desígnio primordial de Justiça Social.

³⁴ FAVEIRO, “O Estatuto do Contribuinte”, Coimbra Editora, 2002, p. 90

³⁵ FAVEIRO, op. cit. p. 127 e ss

³⁶ FAVEIRO, op.cit. p. 90

³⁷ FAVEIRO, op.cit. p. 90

³⁸ Para o conceito de cidadania fiscal, MIRANDA, “Manual de Direito Constitucional”, Tomo III, Coimbra Editora, 5ª edição, 2004, p. 97 e ss

Naturalmente, a concepção sócio-personalista do sistema fiscal português, e os fundamentos de Justiça Social que se lhe encontram subjacentes, não deixam de ter impacto no que respeita à medida exacta do dever de cada cidadão contribuir para a satisfação das necessidades da colectividade em que se insere através do pagamento de impostos.

Neste contexto, importa desde logo considerar, como ponto de partida, que atenta a respectiva natureza, o imposto revela características de unilateralidade, ou seja, não pressupõe qualquer contraprestação específica do Estado. Assim, podemos questionar-nos se a quantificação do imposto pode deixar de ter um nexos relacional com os benefícios que os cidadãos, individualmente considerados, retiram da respectiva organização em colectividade política, sob a forma de Estado.

Por outras palavras, se se pode afirmar que os impostos devem, por um lado, adequar-se aos benefícios que os cidadãos obtêm em resultado da actividade do Estado e, por outro lado, reflectir os custos que os mesmos originam ao Estado³⁹.

Concretamente no que respeita ao sistema fiscal português, importa salientar que, desde logo a nível constitucional, não se vislumbra qualquer tomada de posição directa, por parte do legislador, sobre a afirmação do princípio da equivalência na modulação da medida quantitativa do dever fundamental de pagar impostos.

Por outro lado, de acordo com princípio geral da igualdade, consagrado no art. 13º da CRP, e com o disposto no art. 4º da LGT, a doutrina maioritária afirma que, ao invés, os impostos assentam nas manifestações de capacidade contributiva reveladas através do rendimento ou da sua utilização, assim como do seu património, acolhendo, directamente, o princípio da capacidade contributiva como factor determinante da medida quantitativa do dever fundamental de pagar impostos.

Neste contexto, atenta a consagração expressa do princípio da capacidade contributiva no sistema fiscal português, o qual, saliente-se, resulta, ainda que indirectamente, de um imperativo de igualdade na definição das relações jurídicas entre o Estado e os cidadãos, consagrado no art. 13º da CRP, pode afirmar-se que o princípio da

³⁹ Neste contexto, VASQUES esquematiza o Princípio da Equivalência como princípio geral, subdividido no Princípio da Cobertura de Custos e no Princípio do Benefício. Cfr. “O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária”, Almedina, Janeiro de 2008, p. 338 e ss

equivalência tem escassa relevância na determinação da medida quantitativa do dever fundamental de pagar impostos no sistema fiscal português.

Efectivamente, essa medida será primordialmente condicionada pelo princípio da igualdade tributária⁴⁰, o qual remete o legislador fiscal, no momento da concepção da relação jurídico-tributária, para a capacidade contributiva de cada cidadão enquanto elemento fundador e justificante da medida da prestação tributária. A medida individual da prestação tributária não pode, assim, ser afectada por razões de ordem custo-benefício, que seriam determinantes no contexto da vigência de um princípio da equivalência, até porque, sendo o imposto um tributo com carácter unilateral, falha o requisito da prestação específica do Estado para com o contribuinte, não sendo, então, possível aferir um custo ou benefício efectivo do contribuinte para com o Estado.⁴¹

A estruturação do sistema fiscal português de acordo com o princípio da capacidade contributiva determina, efectivamente, que o rendimento de cada contribuinte seja a medida indicativa do respectivo dever de pagar impostos, independentemente dos benefícios que o mesmo obtém do Estado ou dos custos que gera.

Evidentemente, não é exigido ao legislador fiscal, em particular no que respeita à tributação do rendimento, uma concretização individual da medida da capacidade contributiva dos contribuintes, admitindo-se a definição indicativa da mesma através da distribuição dos contribuintes por escalões de riqueza em função dos quais é definida a respectiva medida do dever fundamental de pagar impostos.

A manutenção deste equilíbrio implica assim, necessariamente, que cada contribuinte contribua para a satisfação das necessidades colectivas na exacta medida da respectiva riqueza, sem que haja lugar a qualquer transferência de esforço fiscal de grupos de contribuintes que revelam maior capacidade contributiva para grupos de contribuintes que revelam menor capacidade contributiva.

⁴⁰ Cfr. XAVIER, C., “A Proibição da Aplicação Analógica de Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito”, Almedina, 2006, p. 109: “No nosso ordenamento jurídico, o princípio em referência deriva (...) do princípio geral de igualdade (art 13º da CRP), não carecendo, segundo a doutrina fiscal, de consagração em preceito constitucional específico, sendo esse o seu fundamento, em articulação com outros princípios constitucionais respeitantes à matéria fiscal ou mesmo concernentes à matéria dos direitos fundamentais”.

⁴¹ Neste sentido também VASQUES quando afirma que “A natureza rigorosamente unilateral do imposto (...) repele (...) o princípio da equivalência, faltando na estrutura do imposto a prestação administrativa que permite a sua aplicação.” Cfr. VASQUES, op.cit, p. 436

Com efeito, de acordo com o postulado básico do princípio da igualdade, deve ser tratado de forma igual o que é igual e de forma diferente o que é diferente, na medida dessa diferença. Ou seja, não pode haver um tratamento igual para dois contribuintes que manifestem desigualdades de facto no que respeita à respectiva capacidade contributiva.

O legislador fiscal deve assegurar o tratamento mais idêntico e equitativo possível a todos os contribuintes, exigindo que haja uma igualdade ou equidade nos sacrifícios.

O parâmetro para assegurar o tratamento igualitário terá naturalmente de ser o mais objectivo possível, o que exige que seja dada atenção, precisamente, à capacidade de pagar de cada contribuinte, assim se elevando o princípio da capacidade contributiva a um princípio estruturante do nosso sistema fiscal⁴².

Nas palavras de ÁVILA, “*a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade contributiva*”⁴³.

Deste modo, assegura-se, imediatamente, a igualdade entre os contribuintes, num plano horizontal, bem como vertical, e mediatamente, o respeito por um princípio de justiça distributiva, ínsito no princípio do Estado de Direito, consagrado no art. 2º, da CRP.

Atenta a fundação da relação jurídico-tributária no princípio da capacidade contributiva e no princípio da igualdade tributária, incumbe ao legislador fiscal, assegurar que a exigência da prestação de imposto não redunde na desvirtuação da capacidade contributiva de cada contribuinte.

Em termos de concepção do sistema fiscal, tal postulado exige ainda ao legislador fiscal que o sistema fiscal seja dotado de mecanismos que assegurem que cada contribuinte participa na medida da respectiva capacidade de pagar para as necessidades financeiras da colectividade, através do pagamento de impostos.

Tais mecanismos naturalmente repercutem-se desde logo na definição a jusante da relação jurídico-tributária, concretamente no que respeita à definição da base tributável,

⁴² Cfr. TIPKE e YAMASHITA, “Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Malheiros Editores, 2002, p. 21 e ss, quando afirma que para cada ramo do Direito deve existir um princípio orientador, realidade esta que na Alemanha é chamada de justiça adequada à matéria: “*Não existe um critério de justiça uniforme para todo o Direito. Muito mais correcto é que cada ramo do Direito tenha o seu próprio critério. Em outras palavras, deve ser decidido qual princípio ou qual critério é adequado para o particular ramo do Direito, tal como o Direito Tributário. (...) Para o Direito Tributário é amplamente reconhecido que este deve ser orientado pelo princípio da capacidade contributiva*”.

⁴³ ÁVILA, “Teoria da Igualdade Tributária”, Malheiros Editores, 2ª edição, p. 160

mas também a montante, no que respeita à colocação de mecanismos à disposição da AT para assegurar que cada contribuinte contribui na medida da respectiva capacidade contributiva, tal como previamente definido a jusante pelo legislador fiscal.

Concretamente no que respeita à CGAA, pode afirmar-se que esta tem o respectivo fundamento, desde logo, a nível constitucional, radicando o mesmo no princípio da capacidade contributiva enquanto princípio estruturante do sistema fiscal português.

Segundo A. XAVIER⁴⁴ e COSTA⁴⁵ cabe ao legislador (e não aos tribunais ou às entidades administrativas) assegurar a justa distribuição da carga fiscal ou divisão equitativa dos impostos, ou seja, por fazer vingar o princípio da igualdade de tributária, estando a AT adstrita ao cumprimento da legalidade tributária. Neste sentido, a AT deve assegurar a plena efectividade das normas de incidência de imposto e do sistema fiscal, globalmente considerado.

Importa reter que atenta a imperfeição intrínseca da lei, o legislador é, necessariamente, incapaz de antever todas as condutas que podem ser levadas a cabo pelos contribuintes quando se apercebem que existe a oportunidade de contornar a lei e, assim, retirarem desse facto alguma vantagem fiscal.

Tal fenómeno reforça a necessidade de a AT ser dotada de um mecanismo como a CGAA que possa impedir o aproveitamento da referida imperfeição intrínseca da concepção legal do sistema fiscal.

Neste contexto, do princípio da igualdade resulta desde logo a legitimação constitucional da CGAA.

O enquadramento constitucional da relação jurídico-tributária é ainda marcado pelo princípio da legalidade, o qual se encontra consagrado expressamente no art. 103º da CRP, e resultado, mediatamente, do princípio geral do Estado de Direito, consagrado no art. 2º da CRP, que tem como um dos seus corolários a exigência da tipicidade do imposto.

Isto é, os elementos definidores da relação jurídico-tributária, em particular os que se referem à base de incidência do imposto, taxas e benefícios fiscais, e às garantias dos contribuintes no contexto da relação jurídico-tributária, devem ser descritos em sede de lei, em princípio formal, atenta a reserva de lei consagrada no art. 165º da CRP.

⁴⁴ “O Negócio Indirecto em Direito Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 147, 1971, p. 42

⁴⁵ *Op. cit.*, p. 50 e ss

A lei deve conter a disciplina tão completa quanto possível de cada imposto, designadamente no que respeita à configuração do facto gerador de imposto, i.e. da situação específica de onde nascerá a relação jurídico-tributária.

Deste modo, é garantida, ainda que indirectamente, a segurança jurídica dos contribuintes uma vez que, quanto mais rigor e precisão na redacção dos tipos legais e das normas de incidência, menor é a possibilidade de haver discricionariedade na sua interpretação e aplicação ⁴⁶.

Não obstante a exigência da tipicidade do imposto e da segurança jurídica na tributação, não resulta inadmissível a consagração da CGAA, tal como esta se encontra configurada pelo art. 38º, nº 2 da LGT.

Com efeito, a AT ao aplicar a CGAA não cria efectivamente qualquer imposto: este já foi anteriormente criado pelo legislador, limitando-se, assim, a AT a assegurar a respectiva eficiência das normas legais que integram o sistema fiscal.

Finalmente, do princípio do Estado de Direito, consagrado no art. 2º da CRP, resulta outro princípio basilar da relação jurídico-tributária: o princípio da autonomia privada do contribuinte. ⁴⁷

No âmbito da liberdade do contribuinte, reconhece-se, no art. 61º da CRP, o direito à iniciativa económica privada, ou seja, reconhece-se ao contribuinte a livre disponibilidade económica dos seus interesses patrimoniais.

Podemos, então, afirmar que o nosso sistema tributário reconhece a livre conformação fiscal dos indivíduos, *“traduzida na liberdade destes para planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal (...) da sua vida, designadamente vertendo a sua acção económica em actos jurídicos ou actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, e guiando-se mesmo por critérios de evitação de impostos ou de aforro fiscal, conquanto que, por uma tal via, se não viole a lei do imposto, nem se abuse da configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou*

⁴⁶ “O legislador, quando define os tipos, fechando-os, actua geralmente por preocupações de segurança jurídica e de rigor, com o intuito de proporcionar exactidão ao exercício jurídico, certeza à aplicação do Direito” v. VASCONCELOS, in Contratos Atípicos, Almedina, Reimpressão da 1ª edição, 2002, p. 40

⁴⁷ Neste sentido, cfr. TIPKE e YAMASHITA, op. cit, p. 17 e ss

*fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica”.*⁴⁸

Na verdade, não se pode negar que seja inerente à pessoa humana, em termos de racionalidade económica, a tentativa de diminuição dos custos e conseqüente maximização dos lucros, ideia essa que, como vimos, se reflecte na CRP.

Neste contexto, tem assento constitucional o direito fundamental do contribuinte à autonomia privada e à iniciativa económica privada. Por outras palavras, é reconhecida a qualquer cidadão, ainda que este se apresente perante o Estado no papel de contribuinte, a livre disponibilidade económica do seu património, sendo que esta disponibilidade só pode ser condicionada se e na medida em que houver danos para a colectividade em resultado da actuação do contribuinte.⁴⁹ Ou seja, a renúncia à satisfação individual das necessidades deve ser limitada apenas na estrita medida do necessário para a prossecução das tarefas do Estado.⁵⁰

Em concreto, importa aferir em que medida os princípios da legalidade tributária e da tipicidade por um lado e o princípio da autonomia privada podem condicionar ou eventualmente colidir com a admissibilidade da CGAA, tendo em conta os respectivos pressupostos de aplicação, acima descritos.

O primeiro ponto que se deve ter, desde logo, em atenção é a existência de um eventual direito do contribuinte a condicionar a respectiva actuação no comércio jurídico tendo em vista a salvaguarda da economia fiscal ou poupança fiscal através de uma actuação que se traduza no conceito de planeamento fiscal. Por outras palavras, do princípio da autonomia privada poderá retirar-se o fundamento do direito do contribuinte ao planeamento fiscal, sendo então relevante aferir se e em que medida o mesmo é posto em causa pela configuração da CGAA resultante do art. 38º da LGT⁵¹.

Saliente-se aliás que a eficiência do sistema fiscal exige que os efeitos da tributação não interfiram com as decisões dos agentes económicos. Por outras palavras, as decisões de um agente económico não devem ser condicionadas pelo sistema fiscal, revelando-se

⁴⁸ NABAIS, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Almedina, 2009, p. 205 e 206

⁴⁹ É neste contexto que se torna relevante a CGAA.

⁵⁰ Cfr. NABAIS, “O Dever ...”, p. 204 e ss.

⁵¹ DÓRIA, *op.cit.*, p. 85

como um sistema neutro face aos destinatários da tributação e não distorcedor dos mecanismos do mercado eficiente.

Contudo, a hipótese da existência de um planeamento fiscal das actuações do contribuinte surge, em primeira linha, da falta de neutralidade que caracteriza o nosso sistema fiscal. Com efeito, se para opções (lícitas) equivalentes estivessem previstas consequências fiscais igualmente equivalentes, o planeamento fiscal perderia todo o seu sentido.⁵²

Assim, e como tal não acontece, o contribuinte tem a faculdade de, ao analisar as vantagens e desvantagens de uma ou outra via legalmente concedidas pelo legislador, optar por aquela que for mais favorável ou menos dispendiosa a nível tributário para atingir o seu objectivo.

De acordo com SANCHES, o planeamento fiscal consiste numa “*técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais*”⁵³.

A concepção constitucional do sistema fiscal tem subjacente o reconhecimento da indispensabilidade da economia de mercado no âmbito da configuração do Estado, tal como é afirmado nos arts. 80º a 86º da CRP.

Estes princípios constitucionais legitimam, assim, a conduta do contribuinte no sentido de planear e delinear práticas, dentro das hipóteses que estão previstas na lei, que visem a poupança fiscal.

É assim legitimada a consideração, por parte do contribuinte, das consequências fiscais da sua actuação. Em bom rigor, não é sequer expectável que um contribuinte tome uma decisão sem ter em conta todas as consequências fiscais da mesma, num contexto de competitividade em economia de mercado: a gestão fiscal integra assim a esfera de direitos resultantes do princípio da autonomia privada dos contribuintes.⁵⁴

⁵² Cfr. SANCHES, “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra Editora, 3ª edição, 2007, p. 157 e ss

⁵³ SANCHES, “Os Limites...”, p. 21

⁵⁴ CAMPOS, D. Leite de e CAMPOS, M. Leite de, “Direito Tributário”, 2ª edição, 2000, p. 156

Não se pode então esperar que o contribuinte opte por conformar a sua actuação através dos actos ou negócios jurídicos que se revelem mais onerosos atento o respectivo enquadramento fiscal.

Parece então poder afirmar-se no contexto do sistema fiscal português a existência de um direito subjectivo ao planeamento fiscal do contribuinte: um poder ou faculdade que lhe é conferido pela lei de optar pelo negócio que melhor satisfaz os seus interesses. Sendo certo que o fim visado é o mesmo, tendencialmente o negócio que seja menos oneroso para o contribuinte será aquele que, da sua perspectiva, lhe é mais vantajoso e, neste caso, merece a tutela do direito.

Ora, neste contexto, necessariamente se tem de concluir que, atento o princípio da autonomia privada, constitucionalmente consagrado, e o direito subjectivo ao planeamento fiscal que lhe é ínsito, escapam ao âmbito de aplicação da CGAA todas aquelas vantagens fiscais que resultem de uma gestão fiscal que se encontre em conformidade com o espaço de liberdade de gestão fiscal do contribuinte, remetendo a CRP para a legislação ordinária a definição desse espaço de liberdade, o qual é concretizado através da CGAA.

Nas palavras de SANCHES, “*o planeamento fiscal como actividade lícita e juridicamente tutelada constitui não só um direito subjectivo do sujeito passivo das obrigações fiscais, mas também uma condição necessária para a segurança jurídica nas relações tributárias*”.⁵⁵

Assim, falamos de planeamento fiscal legítimo quando o próprio sistema legal permite ou até incita à economia fiscal por parte do contribuinte, existindo uma vontade consciente do legislador em que sejam concedidas determinadas benesses aos contribuintes.

O contribuinte tem, então, o direito subjectivo ao planeamento fiscal, na medida em que o negócio que pretende celebrar esteja abrangido pelas vias legalmente previstas para esse efeito. No entanto, toda a actuação de planeamento fiscal do contribuinte que extravase a esfera de autonomia privada admitida ao contribuinte, redundando na obtenção de vantagens fiscais, ainda que lícita, de modo artificioso e em abuso das formas jurídicas ao seu dispor, não integra já a esfera de liberdade de gestão fiscal, enquadrando-se então no âmbito de aplicação da CGAA.

⁵⁵ SANCHES, “Os Limites...”, p. 9

Com efeito, o reconhecimento de uma esfera de gestão fiscal ao contribuinte no âmbito do sistema fiscal não pode ser entendida como uma autorização ilimitada de planeamento fiscal: o aproveitamento de qualquer direito ou autorização de actuação no âmbito do ordenamento jurídico encontra sempre, por um lado, uma auto-limitação resultante dos próprios fins que se lhe encontram subjacentes e, por outro lado, uma hetero-limitação, resultante da irradiação dos efeitos jurídicos dos restantes princípios e regras que, integrando o sistema se reputam relevantes no contexto da situação jurídica concretamente considerada.

Neste contexto, o princípio constitucional da autonomia privada harmoniza-se perfeitamente com a CGAA, a qual concretiza, ao nível da legislação ordinária, as limitações daquele princípio no contexto constitucional.

Por outro lado, importa reter que, conforme acima exposto, da CGAA não resulta a irrelevância absoluta da conformação da situação jurídica do contribuinte. O acto ou negócio jurídico mantêm-se inalterados, limitando-se a CGAA a desconsiderar os respectivos efeitos fiscais. Assim, a sua liberdade de conformação e de estipulação do negócio jurídico não é minimamente posta em causa, uma vez que o negócio por si celebrado, produzirá todos os seus efeitos, aqueles que eram pretendidos com a celebração do mesmo. Por outras palavras, o contribuinte apenas não tem o poder de, com a sua escolha, vincular a AT a tributar determinado negócio de acordo com a forma jurídica por si estipulada caso a sua actuação extravase o âmbito da respectiva autonomia privada^{56 57}.

Pode-se, assim, afirmar que é perfeitamente respeitada a opção do contribuinte, no âmbito da sua autonomia privada, e que esta não é posta em causa em momento algum.

Tudo ponderado, o enquadramento constitucional da relação jurídico-tributária tem como fundamento basilar o princípio da igualdade, o qual se traduz no respeito pela capacidade contributiva dos contribuintes, quer no momento da concepção da base tributável de cada um dos impostos que integram o sistema fiscal, quer no momento da definição das prerrogativas da AT no momento de controlo da efectiva contribuição, na

⁵⁶ Neste sentido também SANCHES “*não está em causa o exercício da sua autonomia privada: o que se limita é a possibilidade de a vontade do contribuinte ser relevante no que respeita ao grau da sua oneração fiscal*”, in “Manual...”, p. 155

⁵⁷ E caso tal fosse possível estar-se-ia sim a violar o princípio da legalidade e da capacidade contributiva. Neste sentido, TIPKE e YAMASHITA quando afirmam que “*Fere-se não só o princípio da legalidade, mas também o princípio da tributação isonômica segundo a capacidade contributiva, quando ao contribuinte são concedidos por lei ou norma administrativa direitos de escolha da consequência jurídica*”, op. cit. p. 35

medida da capacidade de cada contribuinte, para as necessidades financeiras da colectividade.

Sendo certo que o respeito pela igualdade horizontal na tributação exige que a AT se encontre dotada de poderes de controlo do cumprimento da obrigação de imposto, podendo afirmar-se como fundamento mediato da admissibilidade de normas fiscais anti-abuso no sistema fiscal português, a configuração destas, em particular no que respeita às normas gerais anti-abuso, não pode deixar de considerar que a relação jurídico-tributária é conformada pelo princípio da legalidade, o qual exige um grau de definição, em sede de lei, dos elementos fundamentais da relação jurídico-tributária, bem como pelo princípio da segurança jurídica.

Finalmente, e com particular relevância para a configuração das referidas normas fiscais anti-abuso, importa salientar a efectiva vigência, no contexto constitucional, do princípio da liberdade de configuração da esfera jurídico-patrimonial do contribuinte, resultante, mediatemente, do princípio do Estado de Direito, consagrado no art. 2º, da CRP.

Neste quadro, a interpretação e aplicação de uma norma fiscal anti-abuso, em concreto de uma norma fiscal geral anti-abuso, como a CGAA, consagrada no art. 38º, da LGT, não poderá deixar de considerar estes elementos conformadores da relação jurídico-tributária, acolhidos a nível constitucional, sob pena de a mesma redundar na violação de preceitos constitucionais fundamentais e a respectiva aplicação ser, nessa medida, inadmissível.

III. O PROCEDIMENTO DE APLICAÇÃO DA CGAA

Analisados os pressupostos substantivos de aplicação da CGAA e as consequências de aplicação da mesma, importa analisar os pressupostos adjectivos de aplicação da mesma, ou seja, em que termos o legislador inseriu a aplicação da CGAA no contexto do procedimento e do processo tributário. Importa ainda aferir se a AT tem um sistema eficaz para a sua aplicação.

III.A. O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Tendo em conta o teor do art. 44º da LGT, podemos definir o procedimento tributário como a série de actos praticados tendo em vista a definição da relação jurídico-tributária e da obrigação de imposto ou, em geral, à definição de direitos ou situações jurídicas no contexto do Direito Fiscal.

No âmbito do conceito geral de procedimento tributário, incluem-se várias espécies de procedimentos tributários, as quais variam tendo em conta o propósito da actuação da AT no que respeita à definição da relação jurídico-tributária.

Assim, identificam-se procedimentos tributários tendentes à definição prévia de elementos constitutivos da relação jurídico-tributária, os procedimentos tributários tendentes à liquidação da obrigação tributária e os procedimentos tributários tendentes ao controlo da legalidade da liquidação da obrigação tributária.

A instituição do procedimento como forma de definição das situações jurídico-tributárias visa assegurar que o resultado da actuação da AT, vinculada em termos finalísticos ao princípio da legalidade, é sindicável por parte dos destinatários dessa actuação.

Assim, podemos afirmar que a importância do procedimento tributário se destaca no contexto das relações jurídico-tributárias cuja definição, por parte do legislador, se concretizou com recurso a cláusulas gerais ou a normas cujo *tatbestand* abre um espaço de discricionariedade administrativa acentuado.

Com efeito, nestas circunstâncias, o procedimento tributário, em particular atendendo ao dever de fundamentação da respectiva decisão e ao dever de audição prévia dos interessados que antecede essa decisão, permitirá o controlo dos critérios de interpretação e aplicação das referidas cláusulas gerais adoptadas pela AT.

Neste sentido, na medida em que a abertura de espaços de discricionariedade, através das referidas técnicas legislativas, não equivale a subtrair o conteúdo da decisão administrativa que venha a ser tomada ao abrigo dessas normas ao princípio da legalidade, podemos afirmar que o procedimento tributário é o instrumento imprescindível para

assegurar que as decisões da AT cumprem os requisitos formais e materiais de legalidade e que, acima de tudo, respeitam as garantias dos contribuintes.

III.A.1 O procedimento específico de aplicação da CGAA

Tendo em conta as finalidades do procedimento tributário acima expostas, podemos afirmar que quanto mais amplo o espaço de discricionariedade admitido à AT, mais importante se torna o procedimento tributário.

Neste contexto, atentos os pressupostos substantivos de aplicação da CGAA e as consequências da aplicação desta, resulta evidente que a decisão administrativa de aplicação deste mecanismo tem subjacente especificidades que reclamam especiais cuidados no que respeita ao procedimento tributário que lhe subjaz.

Assim, o legislador consagrou no art. 63º do CPPT um procedimento tributário especial tendente à aplicação da CGAA.

Desde logo atenta a respectiva inserção sistemática, podemos inferir a especial cautela do legislador em assegurar que a aplicação da CGAA tem subjacente um procedimento tributário que se adequa às especificidades daquela, não se bastando com a previsão substantiva efectuada na LGT.

III.A.2. O âmbito do procedimento consagrado no art. 63º do CPPT

Nos termos do art. 63º, nº 1 do CPPT, estabelece-se que a liquidação de tributos com fundamento na aplicação da CGAA, consagrada no art. 38º da LGT, pressupõe, necessariamente, que a AT siga o procedimento especificamente previsto para o efeito.

Atento o teor literal da norma em referência, impõe-se desde logo referir que esta norma deve ser objecto de interpretação extensiva no que respeita ao âmbito de aplicação deste procedimento.

Isto é, não obstante o legislador afirmar, expressamente, que este procedimento especial é aplicável à *“liquidação de tributos com base na disposição anti-abuso constante*

do nº 2 do art. 38º da Lei Geral Tributária”, não se pode deixar de afirmar que a aplicação da CGAA implica sempre a adopção deste procedimento tributário especial, independentemente de o resultado da mesma se traduzir na liquidação de tributos ou não.⁵⁸

A coerência do sistema fiscal exige que da interpretação da norma em referência resulte que em qualquer situação em que a AT vise aplicar a CGAA seja adoptado o procedimento tributário especial consagrado no art. 63º do CPPT.

Por outro lado, seria logicamente inconcebível que só uma vez definido o resultado de aplicação da CGAA, traduzido na liquidação de um tributo, fosse possível aferir da necessidade de recorrer ao procedimento especial do consagrado no art. 63º do CPPT.

Ainda no que respeita ao âmbito de aplicação do procedimento consagrado no art. 63º do CPPT, importa salientar que actualmente o mesmo se limita à CGAA, consagrada no art. 38º da LGT, não abrangendo as CEAA consagradas no sistema fiscal português.

Esta conclusão resulta inequívoca das alterações introduzidas pelo OE 2012, ao art. 63º do CPPT, concretamente em consequência da revogação do nº 2 deste artigo⁵⁹.

⁵⁸ Com efeito, a aplicação da CGAA pode não resultar necessariamente na liquidação de tributos mas antes na alteração de outros aspectos da relação jurídico-tributária que não têm necessariamente reflexo imediato na liquidação de tributos. Efectivamente, a AT pode detectar a existência de actos ou negócios artificiosos ou abusivos cuja desconsideração não resulte na existência de impostos a liquidar mas antes, por exemplo, na correcção de prejuízos fiscais.

⁵⁹ Refira-se aliás que a revogação desta norma permitiu ultrapassar uma manifesta divergência conceptual entre o conceito de norma anti-abuso consagrado no art 38º da LGT e o conceito de norma anti-abuso consagrado até então no art 63º do CPPT, o qual era aparentemente mais restritivo, porquanto, por um lado, se referia a necessidade de ser detectado na actuação do contribuinte um “manifesto” abuso e não um “mero” abuso e, por outro lado, não contemplava as situações de diferimento temporal de impostos mas tão só as que se traduziam na redução ou eliminação da prestação tributária. Sem prejuízo da prevalência da LGT sobre o CPPT, a verdade é que tal divergência de esferas conceituais levantava dificuldades quanto ao âmbito de aplicação do procedimento especial do art 63º do CPPT. A revogação do preceito em referência permitiu ainda ultrapassar definitivamente aquelas posições doutrinárias que sustentavam que do conceito de norma anti-abuso consagrado no art 63º, nº 2, do CPPT resultaria uma revogação do conceito de norma anti-abuso consagrado no art 38º da LGT, segundo o princípio lei posterior revoga lei anterior. Embora entendamos que atenta a prevalência da LGT sobre o CPPT, o diferente escopo das normas em aparente conflito e ainda a extensão da autorização legislativa conferida ao Governo para a elaboração e aprovação do CPPT, sempre se devesse entender que o art 63º, nº 2, do CPPT, não teria alterado, nem tão-pouco revogado, o teor do art 38º da LGT, a verdade é que esta alteração permitiu clarificar definitivamente esta aparente dúvida. Discutia-se ainda a possibilidade de este procedimento ser aplicável quando estivessem em causa CEAA e não apenas a CGAA. Neste contexto, a AT pronunciou-se sobre esta questão em sede de Informação Vinculativa de 17 de Janeiro de 2004, proferida no âmbito do Processo nº 771/2002, sustentando que este procedimento especial apenas seria aplicável à CGAA e à norma específica anti-abuso que proíbe a sub-capitalização no contexto do IRC, não sendo contudo aplicável às demais CEAA: “*as mesmas não só não se ajustam à delimitação conceitual [de norma anti-abuso] como também contêm elas mesmas um procedimento tendencialmente completo em que os direitos e garantias dos contribuintes se encontram plenamente assegurados*”.

III.A.3. Do *iter* do procedimento de aplicação da CGAA

Conforme acima exposto, no contexto da sua actividade de verificação da situação tributária dos contribuintes, a AT sempre que pretenda aplicar a CGAA terá de despoletar o procedimento especial previsto para o efeito no art. 63º do CPPT.

Este procedimento especial correrá os seus termos paralelamente aos procedimentos de inspecção tributária, enxertado nos mesmos, no âmbito dos quais a AT verifica a legalidade da situação tributária dos contribuintes.

Neste contexto, além de ter de cumprir o *iter* procedimental específico do procedimento de aplicação da CGAA, a AT não pode descurar o *iter* procedimental da inspecção tributária no âmbito da qual verificou a existência de uma situação de potencial aplicação da CGAA.

Existirão pois dois procedimentos tributários a correr os seus termos em simultâneo.

Nos termos do art. 63º, nº 3 do CPPT, verificando uma situação de potencial aplicação da CGAA, a AT deverá notificar o contribuinte do projecto de aplicação da CGAA, devidamente fundamentado com a descrição do acto ou negócio celebrado pelo contribuinte que reputa artificioso e abusivo, demonstrando a respectiva finalidade tendente à obtenção de uma vantagem fiscal, e dos actos ou negócios jurídicos de fim económico idêntico que despoletariam a incidência de tributação diversa, devendo indicar as normas de incidência em causa.

Uma vez notificado daquele projecto de decisão, o contribuinte dispõe do prazo de 30 dias para exercer o seu direito de audição prévia, podendo apresentar as provas que repute necessárias, conforme disposto no art. 63º, nº 4 do CPPT.

Após o exercício do direito de audição prévia, a AT deve requerer ao responsável máximo do serviço em causa a autorização da aplicação a CGAA. Com esse requerimento, a AT deve fundamentar a aplicação da CGAA, com os elementos identificados no art. 63º, nº 3, do CPPT, e com a resposta às alegações do contribuinte em sede de audição prévia. A autorização deve igualmente ser notificada.

Sendo concedida a autorização para aplicação da CGAA, o contribuinte é notificado do respectivo despacho e do seu teor, o qual conterà os referidos elementos de fundamentação.

Finalmente refira-se que a AT pode encontrar-se inibida, nos termos do art. 63º, nº8 do CPPT, de iniciar o procedimento de aplicação da CGAA nos casos em que o contribuinte tenha solicitado uma informação vinculativa sobre uma situação jurídico-tributária neste contexto.

Neste cenário, o contribuinte, ao requerer uma informação vinculativa à AT, deve descrever todos os factos relacionados e subjacentes à questão tributária em causa, no sentido de esta poder decidir qualificá-la (ou não) como susceptível de aplicação da CGAA.

Decorrido o prazo estabelecido no art. 63º, nº8 do CPPR sem que a AT se tenha pronunciado, estar-lhe-á vedada a aplicação da CGAA naquele caso em concreto.

Pretende-se, assim, que esta não adopte uma postura de inércia, ignorando os pedidos de análise dos contribuintes que querem e precisam, objectivamente, de uma resposta. Quando não a conseguem ter, e sob pena de violação da segurança jurídica do contribuinte e do princípio da obrigatoriedade de decisão, o silêncio da AT tem que acarretar, obrigatoriamente, consequências: ou o indeferimento tácito ou o deferimento tácito.

Pese embora o artigo resolva este problema, ao prever expressamente que a CGAA não poderá de todo, ser aplicada, também do art. 68º, nº 9 da LGT se retira que, no caso das informações vinculativas urgentes, o efeito da ausência de resposta da AT será o deferimento tácito, sendo que os seus efeitos “*restringem-se especificamente aos actos e factos identificados no pedido e ao período de tributação em que os mesmos ocorreram*”⁶⁰.

Saliente-se que com as alterações introduzidas pelo OE 2012, o prazo de resposta da AT aumentou de 90 para 150 dias. Uma vez mais é manifesto que o legislador pretende que a AT tenha mais tempo para emitir os respectivos pareceres e que seja necessário um período mais longo até que as situações em causa adquiram uma posição firme no ordenamento jurídico e inatacável à luz do Direito.

⁶⁰ Cfr. art 68º, nº9 da LGT

Uma vez apresentado o *iter* procedimental do procedimento de aplicação da CGAA, importa analisar especificamente os momentos *iter* do procedimento em referência: (a) o prazo de caducidade de instauração do procedimento de aplicação da CGAA, (b) a notificação do projecto de aplicação da CGAA e o inerente dever de fundamentação, (c) a audição prévia do contribuinte e (d) a autorização de aplicação da CGAA.

a) O prazo de caducidade de instauração do procedimento de aplicação da CGAA

Até às alterações introduzidas pelo OE 2012, uma das características do procedimento consagrado no art. 63º do CPPT, que o destacava como procedimento especial, residia no facto de aí se prever o prazo de caducidade especial, de três anos, para a instauração daquele procedimento.

Ou seja, uma vez volvidos três anos sobre os actos ou negócios artificiosos e abusivos estes consolidavam-se na ordem jurídica e a AT já não podia desconsiderar os respectivos efeitos fiscais aplicando a CGAA^{61 62}.

Na sequência das alterações introduzidas pelo OE 2012, aquele prazo especial de caducidade de três anos foi revogado. Desde 1 de Janeiro de 2012, a AT pode instaurar o

⁶¹ Cfr. SANCHES, que diz que se trata de “*um poder administrativo cujo prazo de caducidade é fixado pela mesma norma em três anos*” - “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 398, 2000, Centro de Estudos Fiscais, p. 36

⁶² Questão particularmente relevante no contexto do regime do prazo de caducidade da instauração do procedimento especial de aplicação da CGAA no âmbito anterior às alterações introduzidas pelo OE 2012, era o termo inicial do referido prazo. Entendia-se que, estando em causa a obtenção de uma vantagem fiscal através de um único acto ou negócio jurídico o termo inicial contava-se a partir do momento em que esse acto ou negócio era praticado. Distintamente, nas situações em que a vantagem fiscal era obtida através de uma série de actos ou negócios jurídicos tendentes a esse único fim, entendia-se que o termo inicial daquele prazo se verificava com a concretização do último acto ou negócio jurídico relevante. Conforme se afirmou no Acórdão do TCAS de 15 de Fevereiro de 2011, estando em causa “*uma sucessão de actos/negócios coordenados entre si, embora possam ocorrer em momentos temporais diversos, e com o objectivo comum de conseguir uma vantagem fiscal (...) deve o aplicador da lei operar um tratamento integrado visualizando-as como uma única transacção, propendendo para um único e final resultado*”. Esta posição, tendo subjacente a assunção da “*step transaction doctrine*” de origem anglo-saxónica, onde são relevados para a aferição da existência de uma vantagem fiscal abusiva todos os actos ou negócios, realizados unicamente com esse objectivo, ainda que se configurem como uma mera etapa, implica que o conjunto dos actos ou negócios dispersos seja considerado como um todo, sendo necessário aferir através de um “*teste da interdependência*” dos vários actos ou negócios, a relação que se estabelece entre os mesmos. Verificando-se que esses actos se encontram numa relação de tal interdependência que uns sem os outros, seriam incapazes de produzir qualquer efeito jurídico assinalável, seria tido em conta, para aferir o termo inicial do prazo de caducidade consagrado no art 63º do CPPT até à alteração introduzida pelo OE 2012, o momento da realização do último acto ou negócio jurídico, o qual conclui o conjunto de actos encadeados com vista à obtenção da vantagem fiscal.

procedimento de aplicação da CGAA no prazo geral de caducidade do direito à liquidação de tributos, consagrado no art. 45º da LGT.

Não obstante a aparência de garantia adicional dos contribuintes, não nos parece que a existência deste “prazo especial” fosse, de facto, uma garantia efectiva daqueles.

É certo que o início do procedimento teria de dar-se no prazo de três anos, mas não é menos certo de que não havia qualquer prazo para que este fosse concluído.

Ora, resulta claro que, iniciado o procedimento, a AT poderia proceder a uma liquidação de tributos enquanto o direito à liquidação não tivesse efectivamente caducado. Nas palavras de CARVALHO, consagrava-se assim uma “*dupla caducidade*” no direito à liquidação de tributos.⁶³

Por outro lado, não vislumbramos naquele prazo especial de caducidade qualquer salvaguarda adicional da segurança dos contribuintes. Com efeito, cumpre salientar que a eventual ineficácia dos negócios jurídicos em termos tributários não afecta a sua validade nos termos gerais.

Desta forma, aqueles actos ou negócios jurídicos produziram sempre os seus efeitos, não se frustrando os fins para os quais os referidos negócios foram celebrados. Só na eventualidade de o contribuinte ter efectivamente algo a esconder da AT, através de actos ou negócios jurídicos abusivos, é que as suas expectativas se frustrariam. No entanto, neste caso os mesmos não deveriam ter qualquer tutela por parte do Direito, não sendo invocável qualquer projecção garantística do princípio da segurança jurídica.

Neste sentido afirma SOUSA que se tratava de “*uma solução cujo fundamento não é claro, pois, tendo a aplicação das disposições antiabuso apenas efeitos tributários, não afectando a validade dos actos ou negócios, não existirão razões de segurança jurídica que justifiquem que não seja aplicado apenas o prazo normal de caducidade do direito de liquidação dos tributos*”⁶⁴, ou seja, o prazo consagrado no art. 45º da LGT.

⁶³ Cfr. CARVALHO, “O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso (análise do art 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 23, 2005, p. 74

⁶⁴ Cfr. SOUSA, “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado” – Vol.I, Áreas Editora, 5ª edição, 2006, p. 499

Neste contexto, o legislador passou efectivamente a admitir que o procedimento de aplicação da CGAA pudesse ser instaurado dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos consagrado no art. 45º da LGT.

b) A notificação do projecto de aplicação da CGAA e o inerente dever especial de fundamentação

Caso a AT entenda que estão verificados os pressupostos substantivos de aplicação da CGAA, deve, accionando o procedimento especial consagrado no art. 63º do CPPT, notificar o contribuinte do projecto de aplicação da CGAA, o qual é elaborado nos termos do nº 3, do referido preceito.

Atenta a natureza de cláusula geral do art. 38º da LGT, e o conseqüente espaço de discricionariedade conferido à AT para a sua aplicação, o legislador reforçou o dever de fundamentação daquela, desde logo a partir do momento da elaboração do projecto de aplicação da CGAA. Este dever de fundamentação mais profundo consubstancia, por si só, uma garantia do contribuinte.

O projecto em referência deve, assim, descrever os actos ou negócios jurídicos através dos quais o contribuinte pretendeu, de forma artificiosa e abusiva, obter uma vantagem fiscal.

A AT deve ainda evidenciar e descrever quais os actos ou negócios jurídicos tradicionalmente adoptados pelos contribuintes para a situação de facto em questão, não bastando mencioná-los em termos gerais. Neste contexto, a AT tem de demonstrar que os fins económicos dos actos ou negócios jurídicos empregues pelos contribuintes têm efectivamente os mesmos efeitos económicos dos actos ou negócios jurídicos que normalmente teriam sido empregues pelo contribuinte. Finalmente, a AT deve ainda indicar as normas de incidência que determinam a tributação dos actos ou negócios jurídicos que normalmente seriam praticados pelos contribuintes.

Adicionalmente, a AT deve ainda demonstrar que os actos ou negócios jurídicos empregues pelos contribuintes tiveram uma finalidade essencialmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos que seriam devidos na ausência dos

mesmos, com a prática dos actos ou negócios jurídicos de fim económico idêntico que são normalmente empregues pelos contribuintes.

Saliente-se neste contexto a necessidade de a AT demonstrar a existência de uma vantagem fiscal, evidenciando o aspecto quantitativo da mesma, ainda que se esteja perante o mero diferimento temporal da tributação.

c) A audição prévia do contribuinte

Nos termos gerais do art. 60º da LGT, é garantido aos contribuintes o direito de audição prévia dos mesmos, no âmbito do procedimento tributário, das decisões projectadas pela AT que tenham impacto na sua esfera jurídica. Trata-se da consagração na lei ordinária de um princípio constitucional ínsito no art. 267º, nº5 da CRP.

Esta garantia constitucional assegura que os contribuintes influenciam a decisão da AT, carreando para o procedimento os factos, elementos probatórios e argumentos de direito que reputam pertinentes para a decisão em questão⁶⁵.

Atenta a vinculação da AT ao princípio inquisitório no âmbito do procedimento tributário, aquela tem efectivamente o dever de inquirir o contribuinte no sentido de apurar a verdade material subjacente à relação jurídico-tributária em questão.

Com efeito, nos termos do art. 58º da LGT, a AT “*deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material [...]*”.

⁶⁵ Não obstante a finalidade garantística da audição prévia do contribuinte, não entendemos ser sustentável que a mesma se assuma como um direito subjectivo do contribuinte, uma vez que aquela se destina imediatamente a salvaguardar o interesse público na existência de decisões administrativas legais e a descoberta da verdade material no âmbito do procedimento tributário, impedindo assim a cristalização de decisões ilegais da AT na ordem jurídica. Com efeito, rejeitando as concepções amplas de direito subjectivo público, sustentadas, designadamente, por PEREIRA DA SILVA, entendemos que um direito subjectivo público deve revelar uma intenção directa de tutela da posição jurídica do particular, o que não é o caso na garantia da audição prévia. Assim, entendemos que esta se deve qualificar como um mero interesse legalmente protegido dos contribuintes, o qual não é individualizável por não ter como objectivo a tutela directa da posição jurídico-tributária do contribuinte mas sim a garantia da legalidade das decisões da AT. Como tal, sendo um mero interesse legalmente protegido, o contribuinte não pode exigir directamente à AT a prática de actos concretos, designadamente de inquirição, na sequência do exercício do seu direito de audição prévia, limitando-se a poder reagir, arguindo a ilegalidade e conseqüente anulabilidade da decisão administrativa que pretira esses actos.

Tendo em conta o exposto, resulta então evidente que o dever de audição prévia do contribuinte, além de se destinar a garantir a tutela do interesse do próprio na decisão do procedimento em causa, visa ainda assegurar que a AT dispõe de todos os elementos que a habilitam a tomar a decisão no procedimento que melhor se adequa à realidade material em questão.

Por outras palavras, pretende-se assegurar que a AT pondere todos os elementos que sejam necessários para que a decisão seja efectivamente correcta e, em consequência, legal.

Neste contexto, podemos afirmar que a audição prévia é efectivamente um momento fundamental para garantir a vinculação da AT ao princípio da legalidade no sentido de o resultado do procedimento tributário ser uma decisão em conformidade com a lei aplicável.

Assim, a audição prévia do contribuinte será tão mais relevante quanto maior for o espaço de discricionariedade da decisão administrativa.

Neste sentido, a relevância da audição prévia do contribuinte no âmbito do procedimento de aplicação da CGAA é de particular relevância, atenta a natureza de cláusula geral da norma contida no art. 38º da LGT.

Com efeito, o *tatbestand* da referida norma, ao remeter para conceitos indeterminados como os de “meios artificiosos” ou de “abuso de formas jurídicas”, impõe à AT a necessidade de considerar a realidade material em questão em toda a sua globalidade e complexidade.

Tal desiderato só é alcançável na medida em que seja possível ao contribuinte expor devidamente a sua versão dos factos em causa. Com efeito, este encontra-se numa posição privilegiada para trazer para o procedimento todos os factos que podem não ser imediatamente inteligíveis pela AT e que poderão efectivamente alterar o sentido da decisão a tomar por aquela.

Como tal, o legislador consagrou no art. 63º, nº 5 do CPPT, um prazo de 30 dias para o contribuinte se pronunciar em sede de audição prévia sobre o projecto de decisão da AT.

Referia-se que este prazo é manifestamente superior ao prazo geral de audição prévia do contribuinte previsto no art. 60º, nº 6 da LGT, o qual não pode ser inferior a 8 dias nem superior a 15 dias. A existência deste prazo especial denota um reforço da posição do

contribuinte, em consequência do maior espaço de discricionariedade da AT no âmbito do procedimento especial de aplicação da CGAA.

d) A autorização de aplicação da CGAA

Nos termos do art. 63º, nº 7 do CPPT, a aplicação da CGAA depende de autorização prévia do dirigente máximo do serviço competente.

Neste sentido, o legislador pretendeu salvaguardar a posição jurídico-tributária do contribuinte, assegurando um grau de controlo intra-administrativo, prévio à prolação da decisão final do procedimento especial de aplicação da CGAA, caso a AT, na sequência do exercício da audição prévia do contribuinte, mantenha a intenção de aplicar a CGAA.

No contexto desta autorização, o dirigente máximo do Serviço deverá apreciar toda a matéria de facto e de direito em causa e poderá concordar ou não com a intenção dos serviços da AT de aplicar a CGAA. Assim, podemos afirmar que não se trata de um mero controlo do cumprimento das formalidades procedimentais mas antes de um efectivo controlo de mérito da proposta de decisão da AT no sentido de aplicar a CGAA.

A decisão do dirigente máximo do serviço deverá então ser devidamente fundamentada e notificada ao contribuinte.

Refira-se que a autorização de aplicação da CGAA deve ser fundamentada de acordo com o disposto no art. 63º, nº 3 do CPPT, nos termos acima descritos.

III.B. DAS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES NO CONTEXTO DO PROCEDIMENTO DE APLICAÇÃO DA CGAA

Até às alterações introduzidas no procedimento especial de aplicação da CGAA pelo OE 2012, o art. 63º, nº 10 do CPPT, consagrava um recurso contencioso autónomo, através de acção administrativa especial, da autorização de aplicação da CGAA.

No âmbito desse recurso, o contribuinte poderia invocar “*quer vícios do próprio acto de autorização (incompetência do autor da autorização ou vício de forma, por exemplo)*,”

*quer a ilegalidade «stricto sensu», por não se verificarem os pressupostos legais sobre a aplicação das referidas normas anti-abuso».*⁶⁶

Ou seja, tratava-se de um recurso contencioso de um acto destacável no contexto do procedimento tributário⁶⁷. Com efeito, da autorização de aplicação da CGAA não resultava imediatamente qualquer liquidação adicional de imposto mas tão só o fundamento de uma futura liquidação adicional.

Assim, o regime da CGAA consistia numa excepção ao princípio da impugnação unitária, constituindo uma das características do procedimento de aplicação da CGAA que garantia a sua especialidade.

Nas palavras de SOUSA, “*sendo destacável o acto do dirigente máximo do serviço que autorize a aplicação da disposição antiabuso, os vícios de que ele enferme, apenas podem ser invocados na acção administrativa especial que vise a sua anulação, não podendo ser fundamento de impugnação do subsequente acto de liquidação*”.⁶⁸

Por o acto de autorização de aplicação da CGAA ser autonomamente impugnável, o contribuinte ficaria precludido de contestar judicialmente a legalidade da aplicação daquela ou da consequente liquidação de imposto, com fundamento em qualquer ilegalidade atinente à aplicação da CGAA, caso não atacasse imediatamente o referido acto de autorização.^{69 70}

Assim, podemos concluir que do referido regime resultava um ónus de impugnação para o contribuinte, visto que o legislador, na nossa opinião, pretendia, inequivocamente,

⁶⁶ TORRÃO, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Almedina, 2005, p. 308

⁶⁷ SOUSA, op. cit, p. 500: “*O acto que autoriza a aplicação da disposição antiabuso é contenciosamente recorrível, porque expressamente se refere a sua recorribilidade, no nº 10 deste art 63º*”, pelo que de forma inequívoca se entende que se pretendeu “*atribuir a tal acto a natureza de acto destacável para efeitos de impugnação contenciosa*”. Com efeito, ao longo do procedimento administrativo, vão sendo praticados os mais diversos actos, em momentos temporais diferentes, mas sempre com o objectivo de se chegar ao acto final, aquele que irá, efectivamente, produzir efeitos na esfera jurídica dos contribuintes. Regra geral, nos termos do art 54º do CPPT, no procedimento e processo tributário apenas o acto final do procedimento tributário é sindicável contenciosamente. Salva-se contudo, em casos específicos, do princípio da impugnação unitária aqueles actos que não consubstanciando o produto final do procedimento tributário afectam a esfera jurídica do contribuinte de modo imediato.

⁶⁸ Cfr. SOUSA, op. cit, p. 500

⁶⁹ Cfr. art 76º, nº3 do CPTA quando fala em “*actos administrativos que entretanto se tenham tornado inimpugnáveis*”.

⁷⁰ Cfr. CÂMARA, “As operações de reestruturação e a cláusula anti-abuso prevista no artigo 67º, nº 10 do CIRC” in “Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal”, 2009, p. 109: “*Sendo este um acto destacável, os vícios próprios do acto devem ser atacados de imediato, sob pena de se consolidarem na ordem jurídica e não poderem mais ser objecto de impugnação aquando da prática do acto de liquidação*”.

que o contribuinte, se tivesse algo a apontar ao acto de autorização, o fizesse nesta altura do procedimento. Caso não exercesse esse direito, ficar-lhe-ia vedada essa hipótese.

Na sequência do OE 2012, em consequência da revogação do art. 63º, nº 10 do CPPT, já não é possível o recurso autónomo do acto de autorização de aplicação da CGAA.

Assim, o contribuinte apenas pode invocar os vícios atinentes à aplicação da CGAA e, em consequência, a legalidade dessa decisão, no contexto da impugnação judicial da consequente liquidação adicional de imposto, não se configurando uma excepção à regra da impugnação unitária.

Naturalmente, o contribuinte poderá recorrer, nos termos gerais⁷¹, do acto de liquidação com todas as consequências que daí advêm, tais como ter que proceder ao pagamento integral ou então a obrigatoriedade de constituição de garantia, sob pena de a AT poder proceder à cobrança coerciva da dívida de imposto em referência através do processo de execução fiscal.

Uma vez analisadas as alterações introduzidas pelo OE 2012, às garantias contenciosas dos contribuintes no contexto do procedimento especial de aplicação da CGAA, importa considerar se aquelas tiveram por efeito desvirtuar o carácter especial deste procedimento.

Esta questão revela-se de particular relevância na medida em que da natureza de cláusula geral da norma constante do art. 38º da LGT, se impõe a salvaguarda da posição dos contribuintes em sede procedimental através da consagração de um procedimento que se adegue às especificidades deste mecanismo.

Ora, é inequívoco que o regime em vigor antes das alterações introduzidas pela OE 2012, assegurava ao contribuinte um nível de garantia da respectiva situação jurídico-tributária mais forte, na medida em que lhe possibilitava, ainda antes de atacar a liquidação consequente da aplicação da CGAA, impugnar específica e autonomamente a decisão de aplicação da mesma.

Assim existia um processo judicial que tinha especificamente por objecto a análise da legalidade dessa decisão da AT.

Tal especificidade seria justificável em particular atendendo à complexidade técnica inerente à decisão de aplicação da CGAA: esta decisão pressupõe a análise de uma

⁷¹ Cfr. art 95º da LGT e art 99º do CPPT.

realidade material complexa, implicando a existência de juízos sobre a respectiva substância económica que se lhe encontra subjacente, bem como da motivação do contribuinte, os quais podem ficar prejudicados atendendo à natureza do processo de impugnação judicial da liquidação de imposto.

Adicionalmente, saliente-se que o facto de o contribuinte apenas poder atacar contenciosamente a liquidação de imposto, o coloca numa posição mais débil porquanto poderá ter de fazer face a uma pretensão de cobrança executiva da liquidação de imposto consequente da aplicação da CGAA, ainda antes de se cristalizar a legalidade da decisão de aplicação desta.

No entanto, não podemos deixar de salientar que, conforme aliás era sustentado por diversas sectores da doutrina, o procedimento de aplicação da CGAA, concretamente no que respeita às garantias contenciosas do contribuinte, se revelava de certa maneira demasiado garantístico, impossibilitando a AT de lançar mão deste mecanismo, o que poderia prejudicar a eficácia da CGAA.

Neste contexto, importa reafirmar a necessidade de o sistema fiscal se encontrar dotado de mecanismos eficazes de combate à perversão das respectivas normas, como é o caso concreto da CGAA. Efectivamente, é necessário travar os comportamentos dos contribuintes que visem a obtenção de vantagens fiscais através de formas artificiosas e abusivas, por estas práticas se traduzirem na degeneração do princípio da capacidade contributiva e da justa distribuição dos encargos fiscais, o que acarreta, inevitavelmente, consequências para toda a colectividade.

O que se pretende proteger é o Estado, não enquanto figura de autoridade que necessita de ser alimentada mas sim enquanto todo. Pretende-se, assim, proteger todas as pessoas que o compõem.

Assim, para se conseguir assegurar a justa distribuição de encargos, dá-se uma capacidade de reacção (necessária) à AT relativamente aos actos os negócios jurídicos que possam distorcer este objectivo.

Tudo ponderado, entendemos ser sustentável que, recorrendo a um juízo de proporcionalidade sobre as alterações introduzidas pelo OE 2012, as mesmas não só não desvirtuam o carácter especial do procedimento de aplicação da CGAA, como não

restringem o núcleo fundamental da posição jurídica dos contribuintes no contexto desse procedimento.

Com efeito, o contribuinte continua a ter a possibilidade de invocar os vícios que poderão determinar a ilegalidade da decisão de aplicação da CGAA, em sede de impugnação judicial da liquidação de imposto, concentrando nesse meio processual toda a sua defesa.

Se é certo que a existência de um processo judicial especialmente tendente a aferir da legalidade da decisão de aplicação da CGAA se revela uma solução óptima para salvaguardar o interesse do contribuinte, a verdade é que as alterações ora introduzidas não têm como consequência intolerável a degradação da posição deste.

Efectivamente, passa a exigir-se ao juiz, em sede de impugnação judicial no âmbito da qual seja analisada a legalidade da decisão de aplicação da CGAA, particular atenção à complexa realidade material que se encontra subjacente a essa decisão e que é o seu fundamento.

IV. CONCLUSÕES

1. A inevitável imperfeição da lei e consequente falta de neutralidade do sistema fiscal, no contexto de um Estado de Direito, têm como consequência a existência de espaços dentro do sistema fiscal no âmbito dos quais os contribuintes podem, mediante as respectivas opções de gestão fiscal, procurar mitigar a sua carga fiscal, pelo que é necessário que o sistema fiscal disponha de mecanismos como a CGAA.

2. A aplicação da CGAA depende da demonstração da existência de uma vantagem fiscal, i.e. um benefício económico, resultante da redução ou eliminação do quantum da prestação tributária ou então no diferimento do momento da incidência do imposto ou da obrigação de entrega do mesmo, em consequência de um acto ou negócio jurídico, ou série de actos ou negócios jurídicos lícitos do contribuinte.

3. A aplicação da CGAA depende ainda da demonstração de que a vantagem fiscal é obtida através de actos ou negócios jurídicos que se revelem como meios artificiosos e que se concretizem no abuso de formas jurídicas, de forma intencional.

4. A consequência da aplicação da CGAA é a ineficácia apenas para efeitos fiscais dos actos ou negócios jurídicos abusivos, sendo que, em sede de Direito Civil, os efeitos manter-se-ão, quer entre as partes, quer relativamente a terceiros.

5. A AT pode desconsiderar os efeitos resultantes da aplicação de uma CEDT celebrada pelo Estado Português a actos ou negócios jurídicos considerados abusivos por efeito da aplicação da CGAA.

6. A AT pode aplicar a CGAA no contexto de situações jurídico-tributárias internacionais não reguladas por uma CEDT.

7. A CGAA é aplicável no contexto de situações jurídico-tributárias intra União-Europeia uma vez que os contribuintes podem demonstrar que os respectivos actos ou negócios jurídicos não são meios artificiosos ou abusivos tendentes à obtenção de uma vantagem fiscal, antes sendo enfermos por substância material.

8. A existência de diversas CEAA não faz com que estas esgotem a relevância da CGAA, porquanto o seu escopo limitado de aplicação não permitiria um combate eficaz a actos e negócios jurídicos artificiosos e abusivos de formas jurídicas dos quais resultam vantagens fiscais para os contribuintes.

9. Não é admissível, por ser desproporcional, que a AT pudesse aplicar a cláusula geral do abuso de direito, constante do CC, para desconsiderar o negócio em

causa, uma vez que a consequência seria a anulação do negócio, tendo não só efeitos fiscais como efeitos civis, o que poria em causa o princípio da autonomia privada, bem como o princípio da segurança jurídica, patentes na CRP.

10. Não é aplicável, neste contexto, a figura da simulação por esta se aplicar a um acto ou conjunto de actos ilícitos ao contrário do que acontece com o planeamento fiscal que, embora ilegítimo, é sempre lícito.

11. Pode afirmar-se que a CGAA tem o respectivo fundamento a nível constitucional, radicando o mesmo no princípio da capacidade contributiva enquanto princípio estruturante do sistema fiscal português.

12. Da exigência da tipicidade do imposto e da segurança jurídica na tributação não resulta inadmissível a consagração da CGAA, porquanto a AT ao aplicar a CGAA não cria efectivamente qualquer imposto porque este já está criado pelo legislador e a AT apenas se limita a assegurar a respectiva eficiência das normas legais que integram o sistema fiscal.

13. Toda a actuação de planeamento fiscal do contribuinte que extravase esta esfera de autonomia privada, redundando na obtenção de vantagens fiscais, ainda que lícita, de modo artificioso e em abuso das formas jurídicas ao seu dispor, não integra já a esfera de liberdade de gestão fiscal que lhe é reconhecida pelo princípio da autonomia privada, enquadrando-se então no âmbito de aplicação da CGAA, pelo que o princípio constitucional da autonomia privada ao invés de redundar na inadmissibilidade da CGAA apenas limita o respectivo âmbito de aplicação.

14. Por remissão implícita da CRP, a partir do princípio da autonomia privada, a CGAA define, no nosso sistema jurídico-fiscal, o critério de distinção entre o planeamento fiscal legítimo do contribuinte e o planeamento fiscal ilegítimo, aí se definindo o núcleo do direito subjectivo do contribuinte ao planeamento fiscal.

15. O art. 63º do CPPT consagra o procedimento especial de aplicação da CGAA, com garantias mais profundas a favor do contribuinte, justificadas pela natureza da norma em questão e das potenciais lesões que pode causar aos direitos e garantias do contribuinte, ao impor à AT a notificação do projecto de aplicação da CGAA, com um especial dever de fundamentação, a audição prévia do contribuinte com prazo mais alargado e a exigência da formalidade essencial de a aplicação da CGAA ser precedida da autorização do dirigente máximo do serviço competente.

16. O procedimento de aplicação da CGAA deve ser instaurado dentro do prazo geral de caducidade do exercício do direito de liquidação de tributos.

17. O contribuinte pode recorrer contenciosamente do acto de liquidação consequente da aplicação da CGAA, em sede de impugnação judicial.

18. Não está agora consagrada qualquer excepção ao princípio da impugnação unitária, o que pode comprometer a tutela jurídica efectiva do contribuinte, que deixa de ter ao seu dispor um meio especificamente concebido para aferir a legalidade do recurso à CGAA e a verificação dos pressupostos de aplicação da mesma.

19. Para a tutela jurídica efectiva do contribuinte é imprescindível que, em sede de impugnação judicial, o tribunal acabe por analisar devidamente a decisão de aplicação da CGAA, com particular enfoque na realidade material que se encontra subjacente a essa decisão e que é o seu fundamento.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto, Teoria da Igualdade Tributária, Malheiros Editores, 2ª edição

CÂMARA, Francisco de Sousa da, “As operações de reestruturação e a cláusula anti-abuso prevista no artigo 67º, nº 10 do CIRC” in “Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal”, 2009

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, “Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Vislis Editores, 3ª edição, 2003

CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de, “Direito Tributário”, Almedina, 2ª edição, 2000

CAMPOS, Diogo Leite de, “Evasão Fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal” in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999

CARVALHO, João Filipe Pacheco de, “O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso (análise do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, in Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 23, 2005

CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, Coimbra Editora, 3ª edição, 1993

CORDEIRO, António Menezes, “Tratado de Direito Civil Português”, Tomo I, Almedina, 3ª edição, 2005

COSTA, Joaquim Cardoso da, “A Evasão e Fraude Fiscais face à teoria da Interpretação da Lei Fiscal”, in Fisco, nº74/75, Janeiro/Fevereiro 1996

COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão”, Almedina, 2009

DÓRIA, António Roberto Sampaio, “A Evasão Fiscal Legítima: Conceito e Problemas” in Ciência Técnica Fiscal, nº 143, 1970

FAVEIRO, Vítor, “O Estatuto do Contribuinte”, Coimbra Editora, 2002

GAMA, João Taborda da, “Acto Elisivo, Acto Lesivo – Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português”, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Volume XL – nº1 e 2, Coimbra Editora, 1999

GOMES, Nuno Sá, “Evasão Fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal”, Rei dos Livros, 2ª edição, 2000

GOUVEIA, Jorge Bacelar, “A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal”, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 373, Janeiro-Março de 1994

GUERREIRO, António Lima, “Lei Geral Tributária Anotada”, Editora Rei dos Livros, 2001

LANG, Michael Lang, “Introduction to the Law of Double Taxation Conventions”, IBFD, Linde Verlag, Vienna, 2010

MARQUES, Paulo, “Elogio do Imposto – A relação do Estado com os Contribuintes”, Wolters Kluwer – Coimbra Editora, 1ª edição, Janeiro de 2011

MATOS, Pedro Vidal, “O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário”, Wolters Kluwer – Coimbra Editora, Outubro de 2010

MIRANDA, Jorge, “Manual de Direito Constitucional”, Tomo III, Coimbra Editora, 5ª edição, 2004

NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, Almedina, 2010, 6ª Edição

NABAIS, José Casalta, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Almedina, 2009

NEGREIROS, Maria Fernanda Trigo de, “A Evasão Legítima e o Abuso de Direito no Sistema Jurídico Português”, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 151, Julho de 1971

NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs, “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em sede fiscal – art. 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal, in “Fiscalidade”, nº 3, Julho de 2000

OLIVEIRA, António Fernandes de, “A Legitimidade do Planeamento Fiscal, As Cláusulas Gerais Anti- Abuso e os Conflitos de Interesse”, Coimbra Editora, 2009

OTERO, Paulo, “Legalidade e Administração Pública – o sentido da vinculação administrativa à juridicidade”, Almedina, 2003

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, Almedina, 3ª edição, 2009

SANCHES, J. L. Saldanha, “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites”, in Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, nº 398, 2000

SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra Editora, 3ª edição, 2007

SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora, 2006

SANCHES, J. L. Saldanha, “Princípios do Contencioso Tributário”, Fragmentos, 1988

SILVA, Vasco Pereira da, “Para um Contencioso Administrativo dos Particulares”, Almedina, 1997

SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado” – Vol.I, Áreas Editora, 5ª edição, 2006

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas, “Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Malheiros Editores, 2002

TORRÃO, João António Valente, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Almedina, 2005

VASCONCELOS, Pedro Pais de, “Contratos Atípicos”, Almedina, Reimpressão da 1ª edição, 2002

VASQUES, Sérgio, “O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária”, Almedina, Janeiro de 2008

XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, Almedina, 2ª edição, 2009

XAVIER, Alberto, “O Negócio Indirecto em Direito Fiscal”, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 147, 1971

XAVIER, Alberto, “Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Elisiva”, Dialética, São Paulo, 2001

XAVIER, Cecília “A Proibição da Aplicação Analógica de Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito”, Almedina, 2006