



PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO

A cláusula geral
ANTIABUSO
e o seu procedimento
de aplicação

Prefácio de
Rogério M. Fernandes Ferreira

VidaEconómica

ÍNDICE

Prefácio	11
Nota prévia.....	15
Resumo	17
Abstract	19
Lista de abreviaturas	21
1. Introdução	23
1.1.Tema da dissertação	23
1.2. Sequência	26
2. A evasão fiscal	29
3. O abuso de direito no Código Civil.....	37
4. Princípios de direito fiscal conexos com o abuso de direito....	43
4.1. Princípio da legalidade, da segurança e da autonomia privada	43
4.2. O princípio da justa tributação e da capacidade contributiva.....	50
4.3. O princípio da substância sob a forma.....	52
5. Figuras afins.....	55
5.1. A simulação na lei fiscal.....	55
5.2. As cláusulas antiabuso especiais e sectoriais	59
6. A cláusula geral antiabuso em matéria fiscal.....	73
6.1. Evolução histórica.....	73

6.2. A norma antiabuso nos ordenamentos jurídicos	
estrangeiros	77
6.2.1. Do artigo 24.º ao novo artigo 15.º da LGT	
espanhola.....	79
6.2.2. A falta de uma norma antiabuso em Itália	84
6.2.3. A inexistência de uma cláusula escrita	
no Reino Unido.....	85
6.2.4. A <i>fraus legis</i> holandesa	88
6.2.5. A cláusula canadiana.....	90
6.2.6. A denominação alemã “abuso de formas jurídicas” ..	92
6.2.7. A experiência francesa.....	93
7. A cláusula geral antiabuso na Lei Geral Tributária.....	95
7.1. O n.º 2 do artigo 38.º da LGT	95
7.2. Elementos da cláusula geral antiabuso.....	103
7.2.1. O elemento meio.....	104
7.2.2. O elemento resultado	106
7.2.3. O elemento intelectual.....	108
7.2.4. O elemento normativo	110
7.2.5. O elemento sancionatório.....	112
8. Aplicação da cláusula geral antiabuso.....	115
8.1. Requisitos de aplicação	115
8.2. O artigo 63.º do Código de Procedimento	
e de Processo Tributário	116
8.3. Função interpretativa do artigo 63.º do CPPT	119
9. O procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso	127
9.1. Âmbito do procedimento	127
9.2. Tramitação do procedimento de aplicação da cláusula	133
9.2.1. A audiência prévia.....	133
9.2.2. Ónus da prova	138
9.2.3. Prazo de caducidade	143
9.2.4. A fundamentação da decisão.....	149

ÍNDICE

9.2.5. Pedido de informação prévia vinculativa.....	153
9.2.6. Decisão de autorização de aplicação da norma	157
9.2.7. Recurso da decisão de aplicação da cláusula antiabuso	160
10. Do incumprimento do procedimento	167
11. Efeitos da aplicação da cláusula geral antiabuso.....	169
12. A evolução da jurisprudência.....	175
12.1. Anteriormente à introdução da cláusula geral antiabuso	177
12.1.1. O caso “Renault Gest”.....	177
12.1.2. O caso “isenção de sisa para emparcelamento agrícola”.....	180
12.2. Posteriormente à entrada em vigor da cláusula geral antiabuso	182
12.2.1. O caso “lavagem de cupões”.....	183
12.2.2. O caso “direito real de habitação periódica”	186
12.2.3. O caso “pagamentos a entidades não residentes” ...	191
13. Conclusões.....	197
Bibliografia.....	207

PREFÁCIO

Aceitei com prazer o amável convite da Dra. Patrícia para prefaciar esta sua dissertação para obtenção do grau de Mestra, sobre “a cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação”. Quando, em tempos idos, me pediu ajuda na escolha do tema e de tema na área do procedimento e do processo tributários, antevi, num momento já bem posterior ao da sua introdução, primeiro na Lei Geral Tributária e depois no Código de Procedimento e de Processo Tributário, que, certamente, levantariam problemas vários de interpretação, concretos, diversos e ainda inexplorados, permitindo a novidade que esta tese agora nos traz.

Tanto quanto me lembro, nesse momento, só o meu amigo João Filipe Pacheco de Carvalho se atrevera a escrever sobre o tema nesta sua perspectiva mais adjetiva. Mas o tema mantém todo o seu interesse e a sua novidade, agora e aquando da publicação desta obra.

A cláusula geral antiabuso foi, como é sabido, introduzida durante a década de noventa, altura em que começaram a ser adotadas também em Portugal algumas outras medidas antiabuso, especiais, no âmbito dos impostos sobre o rendimento.

Só depois, no início da década de 2000, mormente a partir da Lei do Orçamento do Estado para 2002, se estenderam aos impostos sobre o património e, mais recentemente, nesta década já iniciada, mesmo a impostos sobre o consumo.

A sua razão de ser e principal motivação encontra-se na necessidade de se estabeleceram meios de relação – e, também, de prevenção – que sejam mais adequados a reprimir estes comportamentos tidos por “antijurídicos”, ainda que lícitos (Sá Gomes), exigindo que a Administração fiscal faça a prova da verificação concreta dos pressupostos legais que permitem desencadear as suas consequências próprias.

Talvez por isso são ainda bem poucos os casos em que a Administração Tributária logrou aplicar a cláusula geral antiabuso e bem mais escassas ainda as decisões judiciais sobre a matéria, de tal forma que esta foi mesmo inicialmente tida como de muito difícil aplicação pela doutrina, o que diminuía a sua função preventiva.

Houve, é certo, a tentativa de inverter a situação, através da divulgação dos chamados esquemas de planeamento fiscal abusivo (agressivo), nos quais, no entanto, a Administração Tributária acabou por se referir, quase sempre, a eventual aplicação das normas especiais antiabuso, em detrimento de uma bem mais generalizada aplicação desta cláusula geral antiabuso.

É neste contexto que se torna importante realçar os dois únicos acórdãos do Tribunal Central Administrativo – Sul, mais recentes e posteriores mesmo a esta dissertação, de 15 de fevereiro de 2011 (4255/10) e de 14 de fevereiro deste ano (5104/11), e que assumem grande relevância pelas decisões pioneiras que comportam e por concluírem a favor das pretensões da Administração Tributária, considerando que as factuais dos autos consubstanciam uma elisão fiscal que preenche esses pressupostos legais da aplicação da referida cláusula geral antiabuso fiscal.

Em ambos os casos, este Tribunal superior acaba, designadamente, por acolher a *step transaction doctrine*, segundo a qual a disposição antiabuso pode e deve aplicar-se atendendo ao momento decisivo e final das operações em causa. E esta foi a interpretação que permitiu ao Tribunal

concluir que os procedimentos foram iniciados em tempo e dentro do prazo de caducidade legal de três anos que se previa na norma em questão.

Os dois referidos acórdãos representam os passos, novos, percorridos pela nossa jurisprudência, para a interpretação e a aplicação da norma geral antiabuso portuguesa e no combate a comportamentos dos contribuintes bem mais sofisticados, para que a Administração Tributária, no atual contexto, ganhe agora novo ímpeto nas suas tentativas de aplicação dessa cláusula, cuja relevância será acrescida num contexto, económico e, sobretudo, orçamental, em que a pressão para a obtenção da receita fiscal parece inevitável nos tempos que se avizinham.

E esta aplicação, mais generalizada, da cláusula geral antiabuso será agora, também, certamente facilitada, a partir de 2012 e da Lei do Orçamento do Estado para este ano, em que o procedimento para a sua aplicação passa a poder ser efetuado nos termos gerais, deixando de existir o prazo mais reduzido de três anos para o respetivo início, mas em que se consagra, igualmente, que este procedimento próprio para a aplicação das normas antiabuso passa a ser aplicável, apenas, a esta cláusula geral antiabuso – num momento, portanto, em que a publicação desta obra se torna, assim, particularmente importante.

Rogério M. Fernandes Ferreira
Lisboa, 11 de Marco de 2011

NOTA PRÉVIA

Esta obra corresponde, com mínimas alterações, à dissertação de mestrado apresentada em 2006, discutida e aprovada na Universidade Lusíada de Lisboa, perante um Júri presidido pelo Exmo. Senhor Professor Doutor António Manuel de Almeida Santos Cordeiro, Professor Doutor José Artur Duarte Nogueira, Professor Doutor Manuel Pires, Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha e Professora Doutora Rita Calçada Pires.

Um agradecimento especial ao Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira, pela sua orientação e sugestões sempre tão oportunas, que foram, sem dúvida, um elemento fundamental para a evolução e a conclusão deste trabalho que, agora, se dá por concluído.

Também não posso deixar de referenciar a disponibilidade do Dr. Gonçalo Nunes da Silva que se prontificou a ler a tese em várias fases da sua construção e transmitir uma visão crítica da mesma, tendo auxiliado igualmente a revisão final do texto.

Ao Mestre Rogério Manuel Fernandes Ferreira, um último agradecimento pela sugestão do tema aqui tratado, que, na realidade, veio a revelar-se de grande interesse e relevância.

RESUMO

No intuito de combater a chamada evasão fiscal “lícita”, o legislador introduziu no nosso ordenamento jurídico o n.º 2 do artigo 38.º da LGT. Neste artigo, consagrou-se uma cláusula geral antiabuso que atribuiu poderes à Administração Fiscal para, através da desconsideração de efeitos fiscais de atos ou negócios praticados pelo contribuinte em puro contorno à lei fiscal, liquidar o imposto que seria devido em condições normais, ou seja, nas situações em que o contribuinte não optasse por reduzir, eliminar ou diferir temporalmente o pagamento dos impostos devidos. Contudo, para aplicação da mencionada cláusula geral antiabuso, o legislador impôs que a Administração Fiscal procedesse à abertura prévia de um procedimento próprio previsto no artigo 63.º do CPPT. Muito resumidamente, diremos que este procedimento consagra uma tramitação específica que vai desde a decisão de abertura do procedimento até à decisão última de aplicação da cláusula, que caberá ao dirigente máximo do serviço ou em quem este delegar.

Efetivamente, num cenário em que a evasão fiscal levada a cabo pelos agentes económicos é crescente, a cláusula geral antiabuso assume-se como um instrumento de primordial importância para o seu combate. Nestes termos, julgamos absolutamente oportuna a análise, por um lado, da cláusula geral antiabuso, e, por outro, da forma através da qual a mesma pode ser aplicada aos casos em concreto. Assim, tendo

sempre por base a norma substantiva prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT e a norma instrumental prevista no artigo 63.º do CPPT, pretendemos que neste estudo surja uma visão global do conceito, âmbito, extensão e limites da cláusula, mas também do seu procedimento, bem como dos problemas e questões que se levantam ao nível da compatibilização de ambas as normas.

Do estudo efetuado, verificámos que, embora o legislador tenha instituído um procedimento prévio e próprio para aplicação da cláusula antiabuso, o mesmo poderá não alcançar todos os objetivos pretendidos, em virtude de não nos parecer que este salvaguarde em pleno a posição dos contribuintes, as suas garantias e segurança no momento da aplicação da cláusula.

Ainda assim, acreditamos que o procedimento de aplicação da cláusula se revela imprescindível e pertinente, necessitando, simplesmente, de ser alterado e aperfeiçoado em futura revisão legislativa. Com a análise dos vários acórdãos que abordam a temática da cláusula geral antiabuso, pretendemos dar uma visão daquilo que já é a sensibilidade dos nossos tribunais no que respeita à consagração da cláusula e do seu procedimento de aplicação. Em geral, pretendemos deixar algumas questões em aberto para servirem de elemento de reflexão no futuro.

ABSTRACT

In order to fight the so-called “lawful” tax avoidance, the legislator has introduced in the Portuguese Law article 38 nr 2 of the LGT. In this article, a general anti abuse principle was established, giving the Tax Administration the power to, through the discredit of tax effects resulting from legal acts or contracts done by the tax payer in tax bias, to collect the due tax, meaning, in the situations the tax payer did not choose to reduce, eliminate or overrule in time the payment of due tax. However, in order that the general anti abuse principle can be applicable, the legislator has imposed that the Tax Administration would previously open a specific procedure provided for under article 63 of the CPPT. Summing up, we may say that this procedure holds a specific conduct starting from the decision of opening the procedure until the final decision of prescribing the principle, which will belong to the Head of the institution or his delegate.

In the present scenery of growing tax avoidance by those involved in business activity, the general anti abuse principle is a very important instrument to fight it. Therefore, we think it is very important, at present time, to analyze this principle, on one hand, and, on the other hand, the way in which it can be applicable to specific cases. So, starting from the substantive rule provided for under article 38 nr 2 of the LGT and the instrumental rule provided for under article 63 of the

CPPT, we would like this study to be a global vision of the concept, scope, extension and limits to the principle, as well as its procedure and the issues aroused by the compatibility of both rules.

From our research, we have concluded that, even though the legislator has provided for a previous specific procedure so that the general anti abuse principle can be applicable, this may not achieve all the proposed objectives, because, in our opinion, it doesn't fully protect or safeguard the tax payers position, their guaranties and safety, at the moment the general principle can be applicable.

Even so, we believe that the procedure by which the general principle may be applicable is very relevant and must exist, although it simply needs to be changed and perfected in future amendments or revisions. Analyzing the several Judgments about this general principle we would like to offer an insight of what our courts have already established about the procedure and definite application of this general principle. In general, we would like to leave some issues open to future discussion.

1. INTRODUÇÃO

1.1. TEMA DA DISSERTAÇÃO

No ordenamento jurídico-fiscal português foi introduzida, recentemente, uma norma denominada de cláusula geral antiabuso que visa o combate da evasão fiscal levada a cabo pelos contribuintes. Podemos dizer que a consagração deste tipo de normativo no nosso ordenamento jurídico foi até bastante tardia¹, pois só após um alargado debate acerca das vantagens e desvantagens da introdução deste tipo de cláusula genérica é que o legislador entendeu de consagrar, à semelhança do que já vinha acontecendo noutros ordenamentos jurídicos, uma norma que pudesse cobrir, na generalidade, as diversas, e cada vez mais engenhosas, formas de manipulação e de contorno à lei fiscal. Embora, num primeiro momento, a cláusula tivesse sido inserida no artigo 32.º-A do CPT, rapidamente o legislador se apercebeu que o seu lugar próprio não era no referido Código, mas sim na LGT, passando assim, a cláusula a estar prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

1 - Uma vez que só desde 1999, através do artigo 32.º-A do CPT, passou a ser possível à Administração Fiscal lançar “mão” desta norma antiabuso para combater a evasão fiscal lícita e desconsiderar os efeitos fiscais dos actos ou negócios realizados em contorno da lei fiscal.

Obviamente que, entre nós, o recurso a normas antiabuso em matéria fiscal não foi de todo uma novidade por completo, uma vez que já se encontravam na disponibilidade da Administração Fiscal várias normas antiabuso especiais destinadas ao combate daquele tipo de situações, nomeadamente em sede de IRC. Todavia, ainda que este tipo de normas sejam idênticas à cláusula geral antiabuso em relação ao seu fim e estrutura, verificamos que a real eficácia no combate à evasão fiscal acaba por ser distinta na norma geral e especial. Surge, assim, a norma geral antiabuso que se apresenta com o objetivo principal de reprimir o comportamento evasivo lícito dos contribuintes e que, anteriormente à sua consagração, não era possível.

Este passo foi, sem dúvida, um sinal de que o sistema fiscal português, a respeito do tema da evasão fiscal, tem tomado várias medidas e adotado estratégias concretas para a prossecução do combate aos fenómenos da evasão fiscal. Demonstra a vontade clara e inequívoca de possuímos mecanismos que nos permitam alcançar os sistemas fiscais mais desenvolvidos, contrariando e diminuindo os comportamentos abusivos dos contribuintes ao nível do planeamento fiscal. Verificamos que, desde a entrada em vigor da norma geral antiabuso e tendo em conta a sua ampla redação, tornou-se mais difícil para os contribuintes concretizarem os seus objetivos elisivos que, anteriormente, ficavam de fora da área de abrangência da lei fiscal, quando não eram enquadráveis nas normas especiais antiabuso.

A aplicação da cláusula geral antiabuso revela, no entanto, algumas especificidades. Desde logo, pelo facto de o legislador ter estipulado que a aplicação da cláusula geral antiabuso a determinado caso em concerto se encontrava adstrita à adoção de um procedimento prévio e próprio. Assim, consagrada a norma antiabuso na nossa lei, de seguida estabeleceu-se no artigo 63.º do CPPT uma tramitação específica para a sua concreta aplicação. Sendo, desde esta data, impossível à Administração Fiscal aplicar a norma antiabuso em relação a qualquer

situação evasiva sem que lance mão da tramitação prevista para o efeito. Através da estipulação deste procedimento, a Administração Fiscal passou a estar vinculada ao respeito de certos trâmites fixados na lei que se destinam, nomeadamente, a salvaguardar a certeza e a segurança dos contribuintes².

Julgamos, porém, que a interpretação e a compatibilização da norma antiabuso e da norma instrumental que prevê o seu procedimento prévio e próprio de aplicação não se revelam pacíficas. Na verdade, ambas as normas, previstas na LGT e no CPPT, surgiram com limites e alcances distintos, quando tal não poderia acontecer, dado versarem sobre o mesmo assunto. Detetadas essas dificuldades, iniciou-se o debate na doutrina para esclarecimento de algumas dúvidas e questões que pairam sobre as mesmas, acabando, então, por surgir a teoria defensora da função interpretativa da norma instrumental consagrada no CPPT em relação à norma substantiva prevista na LGT. Talvez a novidade dos preceitos e as suas dificuldades de análise, interpretação e compatibilização justifiquem a timidez que a Administração Fiscal e os nossos Tribunais têm tido relativamente à norma.

Ora, é precisamente sobre estas dúvidas de interpretação, conjugação e compatibilização da cláusula geral antiabuso prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT e do seu procedimento de aplicação previsto no artigo 63.º do CPPT que, essencialmente, o presente estudo versa. Sendo a cláusula geral antiabuso um dos temas que têm vindo a ser debatidos no direito fiscal português moderno, reconhecemos que muitas das questões aqui levantadas e apreciadas não serão de toda novidade. No entanto, ambicionamos que o estudo se revele inovador pela análise e abordagem conjunta que se fará do n.º 2 do artigo 38.º da LGT e do artigo 63.º do CPPT. Tentando, nessa medida, contribuir para que

2 - Desta tramitação específica e a favor do contribuinte ressalta o facto de o legislador ter deixado o ónus da prova a cargo da Administração Fiscal.

no futuro o legislador, munido de uma visão de conjunto de ambas as normas, possa rapidamente identificar alguns dos problemas inerentes à actual consagração legal das normas. Por outro lado, deixaremos algumas sugestões concretas para serem refletidas e tidas em conta em próxima revisão legislativa. Todas elas com o intuito claro de evolução não só da cláusula antiabuso em matéria fiscal como também do seu procedimento de aplicação.

Assim, enunciada a questão objeto de estudo, seguidamente delimitar-se-á a sequência da dissertação.

1.2. SEQUÊNCIA

A ordem a seguir no desenvolvimento da exposição há de necessariamente refletir as diversas matérias tratadas e o lugar relativo que as mesmas têm entre si.

Numa primeira parte, fazemos uma abordagem de alguns dos conceitos que considerámos relevantes e indispensáveis ao desenvolvimento do tema, nomeadamente, o da evasão fiscal, do abuso de direito no direito civil, passando pelos princípios conformadores da própria cláusula geral antiabuso e a definição das figuras afins da cláusula. Posto isto, passaremos à evolução histórica da cláusula, à visão da figura ou de figuras semelhantes nos ordenamentos jurídicos estrangeiros, bem como à definição dos vários elementos que a compõem.

Analisada a consagração legal da cláusula geral antiabuso no n.º 2 do artigo 38.º da LGT no que diz respeito aos seus aspetos essenciais, passaremos, numa segunda parte do trabalho, ao procedimento prévio e próprio de aplicação da cláusula previsto no artigo 63.º do CPPT. Relativamente ao procedimento de aplicação em sede da ordem jurídica nacional, procurámos detalhar minuciosamente toda a tramitação prevista no Código efetuando a enunciação e análise de todos os passos

e prerrogativas instituídas, sendo certo que esta análise procurou, por um lado, identificar as questões e dúvidas resultantes do artigo 63.º do CPPT e, por outro, apresentar algumas sugestões para o seu esclarecimento que possam permitir, igualmente, uma real evolução.

Já na terceira parte, pretendemos proporcionar uma visão daquilo que tem sido a posição da jurisprudência face às situações de comprovada e efetiva evasão fiscal. Verificámos que têm sido várias as decisões judiciais em que os nossos tribunais detetam a existência de atuações abusivas dos contribuintes face à lei fiscal. Contudo, os tribunais, para contrariarem essas situações, não podem inventar soluções adequadas aos casos em concreto, mas apenas lançar mão dos mecanismos previstos, ou seja, aplicarem a legislação em vigor. Daí entendermos revelar-se interessante a referência a algumas decisões judiciais que são manifestação daquilo que têm sido a posição dos nossos tribunais face àquele fenómeno. Para o efeito, ainda que nenhuma destas decisões resulte de recurso judicial de decisão de aplicação da cláusula geral antiabuso, optámos por apresentar alguns acórdãos proferidos antes e depois da introdução da cláusula, o que nos levou a constatar os evidentes sinais da sensibilidade dos tribunais face à existência da norma. Parece-nos, assim, que este capítulo poderá ser útil ao fornecer-nos indicadores de qual será no futuro a posição e a orientação dos tribunais em relação à cláusula antiabuso.

Por último, apresentaremos em síntese as conclusões do nosso estudo.



2. A EVASÃO FISCAL

No nosso país, o tema da evasão fiscal³ está na ordem do dia. A tendência para a sua evolução crescente nos últimos anos levou a que a tentativa de a combater seja uma preocupação primordial e manifesta da Administração Fiscal e dos nossos governantes. Do mesmo modo muitos debates têm sido encetados na nossa doutrina, sempre no intuito de encontrar mais e melhores meios para a combater.

Segundo CASALTA NABAIS, a luta contra a evasão fiscal constitui, nos dias de hoje, uma tarefa verdadeiramente titânica para os governos com suporte democrático, sendo uma luta que não poderá ser travada, sob pena de degradação do estado democrático⁴. É, naturalmente, através da evasão fiscal que os contribuintes violam ou atingem os princípios da legalidade, da justa repartição do rendimento e da riqueza, da capacidade contributiva, da igualdade, da concorrência leal, entre outros. Trata-se de uma realidade cujos efeitos são bastante significativos ao nível das receitas fiscais do Estado e que, como uma bola de neve, leva a que os contribuintes cumpridores se sintam prejudicados e, conseqüentemente, desmotivados para cumprirem as suas obrigações tributárias, sentimento que, por sua vez, contribui para o acréscimo dos comportamentos fiscais evasivos.

3 - Relativamente a este tema *vide* NUNO SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*.

4 - *In. Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos seus Problemas*, págs. 600 e 601.

Na verdade, a fuga aos impostos é determinada pela própria existência dos impostos e pelo desejo dos cidadãos de minimizarem o pagamento desses impostos⁵. Para o mesmo Autor podem apontar-se, essencialmente, quatro causas para a continuidade de fuga aos impostos: as políticas, as económicas, as psicológicas e as técnicas. As razões políticas, devidas ao facto de não haver uma política que faça com que exista uma real igualdade dos contribuintes perante o fisco; as económicas, relacionadas com o contribuinte e com a própria conjuntura existente; as psicológicas, pelo facto de o contribuinte ser ou não admirado no seu meio social porque fugiu aos impostos e, por último, as razões técnicas, que se relacionam com o grau de complexidade, estabilidade e segurança existente no sistema fiscal⁶.

O fenómeno da evasão e da fraude fiscal só passou a ter maior relevância na segunda metade da década de setenta e em resultado da política fiscal de que o nosso sistema fiscal vinha sendo objeto. Acontece que, com a reforma dos anos 80, o fenómeno ainda se agravou mais, em virtude do diferente nível técnico e científico do sistema, bem como da efetiva falta de formação da própria Administração Fiscal. Ora, face a estes antecedentes, podemos compreender a razão pela qual um dos maiores desafios da fiscalidade atual e dos sistemas fiscais seja o de procurar otimizar e melhorar os processos de repressão, supressão e redução da evasão e fraude fiscal⁷.

5 - A expressão "fuga aos impostos" engloba no seu seio realidades jurídicas muito distintas. Num sentido amplo, ela compreende todos os comportamentos voluntários praticados pelos contribuintes com a finalidade de evitar o pagamento das suas obrigações fiscais ou reduzir o seu montante. VASCO MOURA RAMOS, *Da Cláusula Geral Antiabuso em Direito Fiscal e da Sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, pág. 691.

6 - CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, págs. 404 a 406.

7 - VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, págs. 63 e 721. e ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, *Análises de Fiscalidade e Contabilidade*, págs. 34 a 38. e *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, págs. 33 a 37 e 311 a 315.

Mas, feitas estas considerações, questiona-se, afinal, em que consiste a evasão fiscal?⁸ Como é que os nossos autores vêm tratando esta matéria? Ora, desde logo é de referir que, ainda que se fale genericamente em evasão e fraude fiscal, dada a enorme confusão à volta da terminologia mais correta para definir este fenómeno⁹ e tendo vindo a ser utilizadas várias expressões para denominar esta realidade, tais como *negócio indireto, elisão, fraude, evasão, simulação, economia de opção, evitação*, parece-nos que evasão fiscal será, provavelmente, a melhor denominação para a tratar¹⁰.

A este respeito, Autores como ALBERTO XAVIER fazem a distinção entre a evasão e a elisão fiscal, considerando que, em termos internacionais, a elisão não se coloca sob um diferente prisma no direito interno, uma vez que em ambas as situações se trata de *práticas de ato ou conjunto de atos (operações), no âmbito da esfera de liberdade concedida aos particulares pelo princípio da legalidade ou tipicidade da tributação, e que têm como efeito a aplicação de regime tributário menos oneroso do que se aplicaria sem que tal ato ou conjunto de atos tivesse sido praticado. A peculiaridade que o fenómeno reveste na esfera internacional é que o acto ou conjunto de actos visa actuar, direta ou indiretamente, no elemento de conexão da norma de conflitos, em termos de arrastar a aplicação do regime fiscal mais favorável, seja decorrente de tratado ou de direito interno estrangeiro. E assim como no plano interno, também no plano internacional, o negócio fiscalmente menos oneroso pode ser de exclusão como ser simplesmente*

8 - Vide ROY ROHATGI, *Basic International Taxation*, págs. 341 e 342; CHARLES MASSION, *La Notion d'Évasion Fiscale en Droit Interne Français*, pág. 192; BALDASSARRE SANTAMARIA, *Diritto Tributario*, págs. 213 e segs;

9 - VASCO MOURA RAMOS, *Da cláusula Geral Antiabuso em Direito Fiscal e da Sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, pág. 690.

10 - Cfr. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *A distinção básica entre a elisão e evasão reside nos meios adoptados para peso, sempre injusto, da carga tributária no Estado Moderno, sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão ou a evasão fiscal. No direito brasileiro, a elisão é permitida e a evasão, além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito penal, desde que a lei defina como tal. Tudo pode o Estado dentro da lei. Nada pode fora da lei. Tudo pode o pagador de tributos que não esteja em lei, nada pode contra o que na lei estiver.* in: REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, *Elisão e Evasão Fiscal*, págs. 78 e 80.

*reduutivo*¹¹. Segundo o Autor, não podemos confundir a elisão¹² com o abuso de direito, uma vez que com o abuso de direito não está em causa um direito subjetivo cujo exercício seja antissocial ou danoso, mas uma esfera de liberdade do particular na escolha dos meios oferecidos pelo direito para a realização dos seus interesses. Em conformidade, o Autor designa as situações de abuso de direito¹³ como de “negócio indireto em direito fiscal”. Já BACELAR GOUVEIA define a evasão fiscal como *o fenómeno jurídico-fiscal que representa a promoção, com a especial intenção de avaliar a tributação, de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respectivo plano*¹⁴.

O conceito de evasão fiscal apresenta três elementos constitutivos: um elemento *objetivo*, que se traduz na inexistência de tributação por parte do Direito Fiscal, onde existem casos não efetivamente regulados pelas suas normas; um outro *teleológico*, que se traduz na falta de norma tributária que não é desejada e que coloca em causa a coerência do sistema fiscal na escolha das manifestações de riqueza alvo de tributação; e ainda um elemento *subjetivo*, que resulta da intenção do beneficiário em se enquadrar numa determinada situação evasiva, isto ao utilizar a omissão normativa para alcançar vantagens fiscais¹⁵.

Relativamente ao conceito e ao fenómeno da evasão fiscal, NUNO SÁ GOMES apresenta-nos uma divisão conceitual que nos permite encarar a evasão fiscal sob vários primas. Segundo o Autor, a evasão fiscal poderá ser *intra legem*, *contra legem* ou *extra legem*. A evasão fiscal

11 - ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, págs. 293 e 294.

12 - Sobre os meios de luta contra a “elisão fiscal” vide VASCO MOURA RAMOS, *Da Cláusula Geral Antiabuso em Direito Fiscal e da Sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, pág. 694.

13 - ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, pág. 294.

14 - In *A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*, pág. 13.

15 - BACELAR GOUVEIA, *A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*, págs. 13 a 15.

*intra legem*¹⁶ será aquela que é pretendida e mesmo incentivada pelo legislador, ou seja, quando é o próprio legislador que coloca à disposição do contribuinte a hipótese, de modo automático ou voluntário, de não pagar ou pagar menos impostos – a evasão fiscal que permite a chamada planificação fiscal (*tax planning*)¹⁷. Ou seja, o contribuinte, protegido pelo princípio da liberdade de gestão fiscal e da autonomia privada¹⁸, toma as suas opções fiscais sem que a Administração Fiscal possa colocá-las em causa¹⁹.

A evasão *contra legem*²⁰ ocorre quando o contribuinte, com o objetivo de pagar menos ou não pagar impostos, pratica atos ilícitos – situação que abrange os crimes, as contraordenações fiscais e a evasão fiscal não penal (*tax evasion*).²¹

E por último, a evasão *extra legem*.²² Verifica-se naquelas situações em que os contribuintes optam por praticar actos jurídicos lícitos, diferentes dos previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, de molde a evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal

16 - A poupança fiscal *Intra Legem* dá-se quando o próprio legislador fiscal previu e regulou o próprio desagravamento fiscal, sendo a poupança pretendida ou até expressamente enunciada. A poupança é realizada através de atos ou negócios jurídicos lícitos que normalmente são denominados de “planeamento fiscal”.

17 - JOHN TILEY, *Revenue Law*, pág. 86 e 87.

18 - Dir-se-á que o contribuinte, de acordo com o princípio da autonomia privada, deverá conformar os seus negócios conforme entender, ainda que dentro dos limites estabelecidos na lei fiscal. Note-se que este princípio resulta de o facto do nosso ordenamento jurídico ter uma matriz liberal.

19 - VASCO MOURA RAMOS apresenta como exemplos de planeamento fiscal a constituição de uma sociedade na Zona Franca da Madeira, a subscrição de um Plano Poupança Reforma, a aquisição de ações de uma sociedade por período superior a um ano. *in Da cláusula Geral Antiabuso em Direito Fiscal e da Sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, pág. 692.

20 - A Poupança *Contra Legem* é conseguida pelos contribuintes através de atos ilícitos, enquadrando-se neste tipo de poupança fiscal os negócios jurídicos fraudulentos, traduzindo-se num ato ilícito fiscal não penal ou numa infracção fiscal penal, quer de natureza administrativa, quer de natureza criminal. A título de exemplo, refira-se a simulação, a emissão de faturas falsas, a apropriação ilícita de impostos retidos aos trabalhadores.

21 - Refira-se, a título de exemplo, o caso das faturas falsas e das simulações de preço. VASCO MOURA RAMOS, *Da cláusula Geral Antiabuso em Direito Fiscal e da Sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, pág. 691.

22 - A poupança *extra legem* ocorrerá através de negócios jurídicos não previstos nas normas de incidência tributária, o chamado negócio fiscalmente menos oneroso, ou através de práticas contabilísticas permitidas tecnicamente e que são obviamente mais favoráveis aos contribuintes.

A cláusula geral **ANTIABUSO** e o seu procedimento de aplicação

A cláusula geral antiabuso foi introduzida durante a década de noventa, altura em que começaram a ser adotadas também em Portugal algumas medidas antiabuso especiais.

Resulta desta obra que a cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação, consagrados na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, levantam várias dúvidas e problemas ao nível da sua interpretação e conjugação.

Como é sabido são ainda bem poucos os casos em que a Administração Tributária logrou aplicar a cláusula geral antiabuso e bem mais escassas ainda as decisões judiciais sobre a matéria, de tal forma que esta foi mesmo inicialmente tida como de muito difícil aplicação pela doutrina.

É neste contexto que se realça a relevância desta obra, que em muito contribuirá para uma melhor compreensão da cláusula e do seu procedimento de aplicação,

Esta obra, é naturalmente inovadora, sendo o tema de todo o interesse para advogados, juristas, consultores, financeiros e gestores.

Visite-nos em
livraria.vidaeconomica.pt

www.vidaeconomica.pt

ISBN: 978-972-788-504-6

