



Afonso, Cláudia, *A Elisão Fiscal e a Norma Geral Anti-Abuso: Comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo n.º 04255/10, de 15 de Fevereiro* ¹

Resumo: O presente trabalho irá abordar a temática da evasão fiscal e meios utilizados para a combater, destacando o papel da norma geral anti-abuso prevista no artigo 38.º n.º 2 da LGT, analisando para o efeito o Acórdão referente ao processo 04255/10, que correu termos no Tribunal Central Administrativo do Sul, que revelou um progresso no combate da evasão fiscal ao dar aplicação à referida norma geral anti-abuso.

Enquadramento

1. O recurso versa sobre a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a acção administrativa especial proposta nos termos do artigo 63.º n.º 10 do CPPT, tendo por objecto o despacho que autorizou a aplicação da norma geral anti-abuso para levar a cabo a determinação da matéria colectável em sede de IRC, relativamente aos anos de 2000, 2001 e 2002.

2. Os principais aspectos tratados no Acórdão em análise dividem-se em quatro questões: em primeiro lugar, a caducidade do direito a instaurar o procedimento relativo à norma geral anti-abuso previsto no artigo 63.º do CPPT, que se traduz em correcções à matéria tributável; de seguida, o não preenchimento dos pressupostos de aplicação da referida norma geral, que estão previstos no artigo 38.º n.º 2 da LGT; em terceiro lugar, a questão da interpretação desta norma de acordo com a Lei Fundamental e, por fim, a violação do dever de boa-fé na fundamentação da Administração, no seu relatório e no despacho que é objecto da acção administrativa especial.

¹ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument> (consultado pela última vez no dia 15 de Maio de 2014).

A Norma Geral Anti-Abuso

3. Afigura-se necessário traçar o panorama envolvente destas questões, o que só é conseguido se for alcançada a *ratio* da matéria principal do Acórdão, a norma geral anti-abuso. Para tal, há que ver o contexto em que se insere esta matéria.

4. Há que ter presente que um problema que atinge os sistemas fiscais é a fuga aos impostos, através de comportamentos que os contribuintes praticam de modo a evitar o pagamento de impostos ou a conseguir uma situação fiscal mais favorável². Fazendo uma referência à actualidade em Portugal, num contexto de austeridade e subida da carga tributária, maior tende a ser a tentativa de fuga aos impostos ou de mero planeamento fiscal. De facto, nada impede que os contribuintes procurem a solução fiscal menos onerosa dentro do legalmente permitido, mas convém traçar a distinção entre estas situações, de planeamento fiscal, que consubstanciam evasão *intra legem*, e daquelas em que se verifica uma prática fiscal *contra legem*, que se traduzem na prática de comportamentos ilícitos com o fim de não pagar ou pagar menos impostos, bem como das situações em que há evasão fiscal *extra legem* ou elisão fiscal, englobando-se aqui os comportamentos dos contribuintes que são lícitos em si mas sendo diferentes dos previstos nas normas de incidência evitam o nascimento da relação jurídico-fiscal ou provocam o surgimento de uma relação mais favorável³. De notar, no entanto, que apesar das referidas diferenças algo as une: visa-se o afastamento, retardamento ou redução das obrigações tributárias. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA entende que é o critério da ilicitude⁴, entendido como contrariedade com o ordenamento jurídico, que está na base da distinção, distinguindo entre planeamento, evasão e fraude fiscal. SALDANHA SANCHES considera que o conceito de evasão fiscal é demasiado amplo pelo que divide o planeamento fiscal ilegítimo em fraude fiscal e fraude à lei fiscal, sendo que na fraude fiscal há um comportamento que viola um dever de cooperação do sujeito passivo,

² Cfr. Gonçalo Nuno Avelãs Nunes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede Fiscal - Art. 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - à Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*, Revista *Fiscalidade*, n.º 3, 2000, p. 41.

³ Cfr. Pp. 42 e 43 da obra referida na nota anterior.

⁴ No entanto, há outros critérios. A doutrina brasileira, por exemplo, recorre a um critério temporal, referindo que no planeamento estamos perante actos que ocorrem antes do facto tributário, enquanto na evasão o comportamento é posterior a este.



aplicando-se uma sanção penal ou contra-ordenacional, enquanto na fraude à lei fiscal se verifica um contorno da lei fiscal sem a violação expressa, podendo estes casos receber a designação de elisão fiscal ⁵. No Acórdão em análise, o Tribunal distingue entre planeamento fiscal, evasão ou elisão e fraude fiscal: no primeiro caso, busca-se a minimização dos impostos a pagar dentro dos limites legais, o que até é incentivado pelo legislador; a segunda hipótese abrange os comportamentos lícitos mas que a lei fiscal considera desconformes com a substância da realidade económica, tendo natureza *extra legem*; a fraude fiscal é relativa aos comportamentos *contra legem*, ou seja, eles são directamente contrários à lei, sendo ilícitos.

Combate da evasão fiscal

5. Esclarecida que está a questão da fuga aos impostos e a delimitação das formas que pode revestir, há que ter em conta que vários mecanismos têm sido utilizados pelo legislador de modo a combater a evasão fiscal. A fraude fiscal é combatida enquanto crime, nos termos dos art.ºs 103.º e 104.º do RGIT, podendo haver comportamentos que se enquadrem no âmbito das contra-ordenações fiscais previstas no RGIT, sem esquecer as normas anti-abuso específicas que visam reagir contra a fraude fiscal ⁶. No que respeita ao combate da elisão fiscal, alguns instrumentos são mobilizados para tal efeito, tais como a interpretação extensiva de normas fiscais ⁷, a requalificação de negócios jurídicos ⁸, as presunções legais de rendimentos, a utilização de métodos indirectos e indiciários, a desconsideração da personalidade jurídica em sede de incidência pessoal dos impostos, a imposição de deveres acrescidos de comunicação ⁹ e as normas anti-abuso, havendo que distinguir a norma geral anti-abuso das normas especiais, sendo que estas últimas visam combater a elisão fiscal em matérias e comportamentos específicos ¹⁰. Porém, estas

⁵ Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, pp. 21 a 24.

⁶ Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, p. 202.

⁷ Cfr. Artigo 11.º da LGT.

⁸ Cfr. Artigo 36.º n.º 4 da LGT.

⁹ Que resultam do DL n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, o qual visa reforçar o combate ao planeamento fiscal abusivo. Cfr. Artigos 7.º, 10.º e 17.º.

¹⁰ Cfr. Gonçalo Nuno Avelãs Nunes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede Fiscal - Art. 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - à Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*, Revista Fiscalidade, n.º 3, 2000, p. 45.



normas especiais são restritas a comportamentos específicos, e a evasão tem contornos cada vez mais ardilosos de modo a contornar as previsões legais, pelo que assim se explica muito genericamente a necessidade e aparecimento da norma geral anti-abuso em sede fiscal. A cláusula geral anti-abuso surgiu com o desenvolvimento da resposta à questão de saber em que condições é que a Administração poderia pôr em causa um negócio jurídico de determinado contribuinte, em que a causa objectiva não coincide com a causa subjectiva, recorrendo a solução não aguardada pelo sujeito passivo, sendo que numa fase primária, para resolver tal problema, se recorreu ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, e só posteriormente é que foi prevista uma cláusula geral anti-abuso com a finalidade de evitar que os contribuintes não cumpram as suas obrigações fiscais ¹¹. O seu surgimento tardio ¹² deriva da oposição de grande parte da doutrina, pois entendia que tal norma geral, dotada de grande abertura, violava o princípio da tipicidade ¹³. Várias foram as teorias explicativas da referida cláusula geral. MARIA F. TRIGO DE NEGREIROS advogou a teoria do abuso de direito subjectivo, de acordo com a qual a liberdade contratual é um direito subjectivo ao qual os contribuintes podem recorrer para alcançar os seus objectivos, sem deixar tal direito, no entanto, de estar sujeito a restrições, nomeadamente quando se verificam tentativas de frustrar as obrigações fiscais, dando lugar à aplicação do artigo 334.º do Código Civil. Já a teoria da fraude à lei foi abordada, com certas especificidades, por SALDANHA SANCHES, MANUEL PIRES e PAMPLONA CÔRTE-REAL, traduzindo-se no transporte daquela figura, *mutatis mutandis*, para o domínio tributário, considerando-se que a cláusula geral anti-abuso visa os mesmos fins da figura da fraude à lei – evitar o contorno da lei – mas relativos à Lei Fiscal. Por fim, a doutrina do abuso de formas ou configurações jurídicas, de origem alemã, que se caracteriza pelo combate do abuso das estipulações legalmente permitidas, que, tal como a teoria da fraude à lei, tem consagração expressa no artigo 38.º da LGT ¹⁴. A norma geral anti-abuso concede à Administração Tributária uma margem de apreciação que parte da doutrina considera colidir com o princípio da tipicidade e com a possibilidade de planeamento fiscal, pelo que mesmo na actualidade a norma geral anti-abuso é

¹¹ Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, pp. 165 a 168.

¹² A norma geral anti-abuso apenas apareceu em 2000.

¹³ Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Normas Antiabuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: As Provisões no Balanço Fiscal, Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa, 2003 p. 321.

¹⁴ A respeito destas teorias cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, pp. 123 e ss.



criticada, a doutrina diverge quanto à sua admissibilidade e os Tribunais poucas vezes a aplicaram. A sua admissibilidade é, de facto controversa. SALDANHA SANCHES admite virtudes na sua previsão, sem esquecer as necessárias cautelas, enquanto DIOGO LEITE DE CAMPOS e GONÇALO AVELÃS NUNES põem a mesma em causa ¹⁵. Entendemos que a previsão de uma norma geral anti-abuso tem o mérito de combater a elisão fiscal, que cada vez assume maiores proporções, mas que apenas deve ser aplicada quando reunidos, inequivocamente, os respectivos pressupostos e sem recurso a expedientes que permitam alargar ainda mais o campo de aplicação ¹⁶.

6. Parece-nos pertinente traçar a distinção entre as situações em que há lugar à aplicação da norma geral anti-abuso de casos em que se verificam vícios na formação da vontade ou divergências entre a vontade e a declaração. Na primeira situação, em que o contribuinte utiliza um meio fraudulento para afastar, reduzir, diferir a obrigação tributária ou alcançar um benefício fiscal que de outro modo não atingiria, em que não se exigindo que este fim seja exclusivo, bastando que seja principal, o negócio jurídico é válido, os seus efeitos civilísticos não são atingidos, havendo como consequência a ineficácia no domínio tributário. Já quando se verifica um vício na formação da vontade, a formação da vontade do contraente é viciada, não é uma vontade livre e esclarecida pois há uma situação de erro, ou coacção, entre outras ¹⁷. Facilmente se conclui que não é isto que está em causa no artigo 38.º n.º 2 da LGT. Relativamente às divergências entre a vontade e a declaração, o contraente visa realizar uma certa acção mas a manifestação de vontade tem um sentido diferente, são situações, que na vertente intencional, se traduzem em reserva mental, simulação ou declarações não sérias ¹⁸. No artigo 39.º da LGT aborda-

¹⁵ Cfr. Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2012, p. 350; Gonçalo Nuno Avelãs Nunes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede Fiscal - Art. 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - à Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*, Revista *Fiscalidade*, n.º 3, 2000, p. 39 e ss; J. L. Saldanha Sanches, *As Duas Constituições – Nos Dez Anos da Cláusula Geral Anti-Abuso*, disponível em: <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf> (consultado a 08-05-2014).

¹⁶ Concordando com as cautelas a ter no âmbito de aplicação da norma geral anti-abuso está Filipe João Saraiva Fernandes, *A decisão Fiscal Planificadora: uma abordagem à sua dimensão teórica e prática*, disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21360/3/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20mestrado%20-%20A%20decis%C3%A3o%20fiscal%20planificadora2.pdf> (consulta efectuada a 09-05-2014).

¹⁷ Cfr. Carlos Alberto da Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2005, pp. 498 e ss.

¹⁸ Cfr. Carlos Alberto da Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2005, pp. 457 e ss.



se a questão da simulação de negócios jurídicos, que, como se viu, difere completamente da situação em causa no artigo 38.º n.º 2. Também o artigo 10.º da LGT tem um âmbito de aplicação diferente, pois nele o legislador previu a tributação de actos ou negócios jurídicos inválidos civilisticamente, situação diferente da do artigo 38.º, em que, como já referido, os actos jurídicos são civilisticamente válidos.

Considerações acerca do Acórdão

7. Percorrido que está este caminho, estamos em condições de proceder à análise das questões levantadas no processo n.º 04255/10 do TCA Sul e que foram já elencadas *supra*. Começemos por discutir a caducidade do direito de aplicação das normas anti-abuso por parte da Administração Tributária¹⁹. Ora, a Recorrente, nos autos, alega que não é admissível a aplicação do artigo 38.º n.º 2 da LGT, relativo à cláusula geral anti-abuso, pois o prazo de caducidade para tal efeito é o previsto no artigo 63.º n.º 3 do CPPT, ou seja, de três anos. A *vexata quaestio* que se levanta quanto a este assunto é relativa à data em que se inicia a contagem do prazo, sendo que a Recorrente invoca que esta se inicia aquando da celebração dos contratos de mútuo, ou seja, de 1995 a 1997, enquanto a Administração Tributária entende que o prazo começa a contar apenas com a recepção dos acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, o que apenas aconteceu nos anos de 2000, 2001 e 2002. A Recorrente alega que a lei é clara na disposição acerca do prazo de três anos contados desde a celebração do negócio jurídico, pelo que nos anos de 2000, 2001 e 2002 se verificou caducidade para instauração de procedimento anti-abuso. Invoca o argumento da segurança jurídica, já que os contribuintes não podem ficar *ad infinitum* à espera da reacção da Administração Tributária acerca dos seus actos²⁰, sendo que a necessidade de tutela da segurança jurídica justifica a fixação de um prazo após o qual aquela não pode actuar. Argui ainda que querer ir para lá destes limites constitui uma violação do princípio da legalidade tributária. A Administração Tributária nas contra-alegações frisou a posição que já tinha tomado anteriormente, no âmbito da acção no Tribunal Tributário de 1ª instância. Neste sentido, considera que a Recorrente adoptou uma conduta fraudulenta, afirmando que não ocorreu

¹⁹ Pois se verificada a caducidade haveria obstáculo ao conhecimento do mérito da causa.

²⁰ Neste sentido cfr. Diogo Leite de Campos e João Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina, 2008, p. 76.



caducidade do direito a instaurar procedimento anti-abuso uma vez que o prazo de três anos apenas começa a contar no momento da dedução dos dividendos, pois só é possível avaliar a ocorrência da elisão fiscal nas declarações de IRC dos exercícios respectivos. Neste sentido, invoca-se a *step transaction doctrine*²¹, de acordo com a qual havendo uma sucessão de actos ou negócios jurídicos que se encontram relacionados entre si e têm o objectivo comum de alcançar um vantagem fiscal, tais actos ou negócios jurídicos são alvo de um tratamento unitário, considerando-se que há apenas um acto global que incorpora todos os isolados²², contando-se o prazo apenas desde este acto global. Na fundamentação do Acórdão, o Tribunal começou por esclarecer o que era a caducidade e qual a sua *ratio*. Ora, a caducidade é um instituto segundo o qual os direitos devem ser exercidos dentro de um prazo, caso contrário extinguem-se pelo não uso, sendo que pode ter natureza convencional ou, como se verifica, *in casu*, legal²³. O que está em causa neste instituto é, claramente, a protecção da certeza e da segurança jurídica²⁴ bem como a definição da situação dos contribuintes face às obrigações tributárias²⁵. O Tribunal considera que na situação concreta se está perante um conjunto complexo de actos que formam uma unidade, dando lugar à aplicação da *step transaction doctrine*, e, como tal, dá razão à Administração Tributária e considera que não se verificou a caducidade do procedimento, visto que o prazo só começou a contar desde a recepção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis, ou seja, nos anos de 2000, 2001 e 2002, improcedendo então a alegada caducidade.

8. Seguidamente, há que analisar se estão preenchidos os pressupostos previstos no artigo 38.º n.º 2 da LGT, que permitem a aplicação da norma geral anti-abuso. Para tal, afigura-se imprescindível abordar quais os pressupostos em causa e se se encontram cumpridos. Em primeiro lugar, há que referir o elemento meio, ou seja, o meio escolhido pelo contribuinte para alcançar a vantagem fiscal, que se vai consubstanciar num certo acto ou negócio jurídico, sendo que podem estar em causa actos isolados ou

²¹ Tem esta designação nos EUA, sendo que no Reino Unido se apelida de *composite transaction*.

²² Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, pp. 166 e ss.

²³ Cfr. Carlos da Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª edição, Coimbra Editora, 1989, pp. 372 e ss.

²⁴ A respeito do princípio da segurança jurídica e protecção da confiança consultar Joaquim Freitas da Rocha, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, disponível em: http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/JRocha10.pdf (consultado a 17-05-2014).

²⁵ Diogo Leite de Campos e outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3ª Edição, Vislis, 2003, pp. 207 e ss.

em conjunto ²⁶. De seguida, tem que ser referido o elemento resultado, que consiste na busca da vantagem fiscal, enquanto fim da actividade do contribuinte. Em terceiro lugar, o elemento intelectual, relativo à motivação fiscal do contribuinte, por outras palavras, está em causa se os actos ou negócios jurídicos levados a cabo pelo contribuinte são essencial ou principalmente dirigidos ao alcance da vantagem fiscal. Por último, o elemento normativo, que consiste na reprovação jurídica da vantagem obtida. Há ainda que destacar que, para além dos quatro requisitos, do artigo 38.º n.º 2 da LGT deriva um elemento sancionatório, enquanto estatuição, de onde resulta a consequência dos comportamentos elisivos: a ineficácia dos actos ou negócios jurídicos em causa ²⁷. Posto isto, há que analisar se, em concreto, os pressupostos se encontram preenchidos. A Recorrente entende que não se encontram preenchidos, uma vez que a Administração Tributária e a sentença recorrida não indicaram os actos não elisivos, sendo que quando se praticam negócios indirectos há que indicar os negócios não artificiosos. O ónus da prova do preenchimento dos pressupostos cabe à Administração Tributária ²⁸, que no entendimento da Recorrente não o cumpriu. Já a Administração Tributária contra alega que todos os pressupostos estão preenchidos, considerando que todos os passos fraudulentos foram descritos seguindo-se todas as exigências dos artigos 38.º da LGT e 63.º do CPPT. Na fundamentação, o Tribunal entendeu que o primeiro pressuposto foi preenchido, consistindo nos empréstimos efectuados pela Recorrente a outras empresas do grupo empresarial, que de modo intencional foram meio de canalizar fluxos financeiros para a Recorrente. O segundo pressuposto foi também considerado verificado pois se verificou um resultado elisivo. Quanto ao terceiro requisito, entendeu que a Recorrente deliberadamente aproveitou uma sua empresa participada para conceder os empréstimos a outras empresas por forma a fazer valer o seu estatuto de isenção em sede de IRC para anular a tributação fiscal, transformando os juros pagos, em resultado de tais empréstimos, em dividendos dedutíveis, pelo que o Tribunal considera preenchido o terceiro pressuposto. Relativamente ao último requisito, o exposto acerca dos actos da Recorrente revela um conteúdo anti-jurídico, dado que a actividade económica que a referida empresa participada desenvolve na Zona Franca da Madeira é a aplicação

²⁶ Sendo a este respeito relevantes as considerações tecidas acerca da *step transaction doctrine*.

²⁷ Nos pressupostos relativos ao artigo 38.º n.º 2 da LGT o Tribunal seguiu a delimitação de Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, pp. 165 e ss.

²⁸ Cfr. José Carlos Vieira de Andrade, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 2º edição, Almedina, p. 569.

das prestações suplementares que a mesma recebe da Recorrente e transfere de seguida para outras entidades, não detendo quaisquer meios físicos para a prossecução do seu objecto social ²⁹. Esta mesma posição é sufragada pelo TJUE, no Acórdão *Cadbury Schweppes* ³⁰, que se debruça sobre a situação de duas sociedades com residência na Irlanda, que pertencem a uma sociedade residente no Reino Unido e beneficiam de um regime especial de tributação, abordando a questão das normas anti-abuso das *Controlled Foreign Companies*, ou seja, sociedades não residentes controladas, tirando o TJUE várias conclusões: estabelece uma barreira entre o que é planeamento e o que representa elisão fiscal ao considerar que o facto de se procurar um regime fiscal mais favorável (elemento subjectivo) não constitui abuso de direito comunitário, tem que se verificar a existência de um estabelecimento aparente (elemento objectivo), reforçando que os meios artificiais que visam contornar a obrigação tributária são de rejeitar, com excepção das situações em que a empresa controlada esteja efectivamente no Estado-Membro de acolhimento e aí exerça as respectivas actividades ³¹. No caso em apreço verifica-se, *mutatis mutandis*, essa mesma situação, sem a mencionada excepção, uma vez que a empresa não exercia verdadeiramente a sua actividade na Zona Franca da Madeira ³². Neste sentido, considera o Tribunal que todos os pressupostos se consideram preenchidos.

9. Há, no entanto, que esclarecer que esta delimitação dos pressupostos que foi assumida pelo tribunal, sendo a seguida por GUSTAVO LOPES COURINHA ³³ não é a única. DIOGO LEITE DE CAMPOS e JOÃO COSTA ANDRADE ³⁴ fazem uma delimitação diferente desses pressupostos, de acordo com uma interpretação mais literal do artigo 38.º n.º 2 da LGT, considerando que são quatro os requisitos a verificar: em

²⁹ Cfr. Artigo 60.º do CIRC.

³⁰ No processo C-196/04, de 12/9/2006, que pode ser consultado em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0196:PT:HTML> (consulta efectuada a 01-05-2014).

³¹ Sobre o processo referido na nota anterior ver a tese de Mestrado de Alcídio Mateus Ferreira, disponível em <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/8956/1/As%20normas%20CFC%20no%20CIRC%20e%20a%20sua%20incompatibilidade%20com%20o%20Direit.pdf> (consulta efectuada a 30-04-2014).

³² Acerca dos benefícios fiscais pelo exercício de actividades em zonas que deles beneficiam consultar Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 0644/07, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a77df40798c7c991802573a1003ba967?OpenDocument> (consultado a 17-05-2014).

³³ Cfr. *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, pp. 165 e ss.

³⁴ Cfr. *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina, 2008, p. 70.

primeiro lugar, actos ou negócios jurídicos; seguidamente, essencial ou principalmente dirigidos à redução ou supressão da carga fiscal devida na sequência de actos ou negócios jurídicos de semelhante fim económico; em terceiro lugar, a utilização de meios artificiosos ou fraudulentos; por último, a existência de abuso de formas jurídicas. SALDANHA SANCHES ³⁵ afirma como pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso o carácter fraudulento e artificioso do negócio jurídico, a fraude à lei (nas suas duas manifestações), a necessidade de averiguação da intenção de tributar como condição de previsibilidade da aplicação da cláusula geral, destacando ainda os requisitos da fundamentação da decisão administrativa.

10. Segue-se analisar se a interpretação do artigo 38.º n.º 2 da LGT foi feita de acordo com a Lei Fundamental, sob pena de inconstitucionalidade, tendo em conta o disposto no artigo 103.º da CRP. A este respeito a Recorrente invoca a liberdade de gestão empresarial, enquanto direito absoluto. No entanto, o Tribunal entendeu que tal entendimento não é aceitável, pondo a questão no quadro do conflito de direitos, nos termos do artigo 18.º da CRP. De um lado está o invocado direito de gestão empresarial ³⁶, de acordo com o qual, de facto, as empresas são livres no exercício das suas actividades, na disposição do seu património, na obtenção de lucro, permitindo-se o planeamento fiscal, mas com este direito se confronta a subsistência do sistema fiscal ³⁷, e consequentemente a satisfação das necessidades colectivas. As pessoas singulares e colectivas são livres, mas liberdade não é libertinagem, há certos limites, os quais devem ser bem definidos; de facto, as empresas têm liberdade de gestão fiscal e a Administração Fiscal não pode limitar essa liberdade, sem prejuízo de verificar se os actos praticados tiveram ligação com a actividade social e se foram prosseguidos fins diferentes ³⁸. O Tribunal considerou que, no caso, a interpretação dada pela Administração Tributária ao artigo 38.º n.º 2 da LGT foi conforme com a Lei Fundamental.

³⁵ Cfr. *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, pp. 169 e ss.

³⁶ Nos termos dos artigos 60.º, 80.º al. c) e 86.º da CRP.

³⁷ Cfr. Artigo 103.º da CRP.

³⁸ Neste sentido, Diogo Leite de Campos e João Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina, 2008, pp. 59 e 60.

11. Quanto à última questão a analisar, é relativa à violação do dever de boa-fé na fundamentação da Administração para aplicar a norma anti-abuso. Há que esclarecer o que é a boa-fé. É um princípio que consiste num padrão de comportamento, num critério da sua valoração, e enquanto princípio geral de Direito, revela que qualquer pessoa deve adoptar um comportamento correcto e leal. É um princípio com projecção nas relações entre a Administração e os administrados, sendo que estes apenas o podem invocar quando haja motivo sério para acreditar na validade do acto e desde que levado a tomar medidas em prejuízo dos seus interesses ³⁹. A Recorrente alega, conseqüentemente, a ilegalidade do relatório elaborado, do Despacho do Director-Geral dos Impostos e da decisão recorrida. Nesta decisão considerou-se não provada essa violação da boa-fé na fundamentação, considerando que no processo ficou explanada e comprovada tal violação. A Administração Tributária, nas contra-alegações, considera que os referidos relatório e despacho, bem como a decisão judicial, foram devidamente fundamentados ⁴⁰, sendo totalmente legítimos. O Tribunal deu razão à Administração Tributária, com base nos argumentos que esta invocou, considerando que a Recorrente invocou a má-fé mas sem a sustentar com factos concretos imputados à Administração Tributária.

12. Trilhado este percurso, importa reflectir acerca do mérito da decisão, para tal debruçando-nos sobre o já referido acerca da fundamentação do Tribunal relativamente a cada uma das questões suscitadas, assumindo agora uma posição crítica.

13. Ora, começando pela ordem inversa à explanada anteriormente, relativamente à violação do dever de boa-fé por parte da Administração, esclarecido que está o conteúdo deste princípio, face à factualidade dada como provada não resulta nenhuma violação do mesmo por parte da Administração Tributária. Não temos, no entanto, dados suficientes relativos à matéria de facto e respectivos meios de prova que permitam uma análise mais aprofundada.

³⁹ Cfr. Mário Esteves de Oliveira e outros, *Código do Procedimento Administrativo, Comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 108 e 109; José Manuel Santos Botelho e outros, *Código de Processo Administrativo anotado e comentado*, 3ª Edição, Almedina, 1996, pp. 97 e ss.

⁴⁰ Resulta deles o *iter* cognitivo que levou a tal decisão.



14. De seguida, cabe reflectir se a interpretação dada pela Administração Tributária ao artigo 38.º n.º 2 da LGT era conforme com a Lei Fundamental. Há que ver que existem direitos conflituantes, tal como já referido: o direito de gestão empresarial por um lado, e o artigo 103.º da CRP relativo ao sistema fiscal. De facto, as pessoas singulares e colectivas são dotadas de liberdade de gestão e de adoptar medidas de planeamento fiscal, podendo optar pela solução fiscalmente menos onerosa. Porém, essa liberdade é restringida por limites legais, consistindo o artigo 103.º, relativo à subsistência do sistema fiscal, uma restrição à liberdade de gestão empresarial, que não é um direito absoluto, tal como invocava a Recorrente. Posto isto, tendo em conta o referido, a interpretação da Administração Tributária e do Tribunal é, claramente, conforme com a Constituição.

15. Relativamente ao preenchimento dos pressupostos para aplicação da cláusula geral anti-abuso, há que lembrar o referido *supra*. O Tribunal adoptou a delimitação dos pressupostos que é efectuada por GUSTAVO LOPES COURINHA, diferenciando os elementos meio, resultado, intelectual e normativo, nos termos já expostos, sem esquecer que outras delimitações são traçadas na doutrina. Há que tecer uma consideração relativamente à possibilidade de aplicação da cláusula geral anti-abuso: esta só se aplica se a situação evasiva não se enquadrar no âmbito de nenhuma das cláusulas específicas anti-abuso.

Verifica-se que, tendo em conta a posição adoptada, decidiu bem o Tribunal ao considerar preenchidos os pressupostos, uma vez que a factualidade demonstra que foram realizados negócios jurídicos para obter ganho fiscal, que foram os empréstimos realizados pela Recorrente a outras empresas do grupo, através de uma empresa por si participada, de modo a que os fluxos financeiros canalizados para aquela empresa fossem remetidos para as outras empresas do grupo, sem esquecer que os gerentes da referida empresa participada eram quadros integrados do grupo empresarial. Também o segundo requisito se encontrava preenchido, já que se usou o facto da empresa participada beneficiar de isenção de IRC, tendo em conta as actividades que exercia na Zona Franca da Madeira, para realizar empréstimos a outras entidades e auferir dividendos dedutíveis, ao invés de juros susceptíveis de tributação em sede de IRC. Relativamente ao terceiro requisitos, também não restam dúvidas, tendo em consideração que os empréstimos contraídos tinham a finalidade de alcançar uma vantagem fiscal que não seria possível

caso não fosse o recurso ao meio fraudulento já mencionado. Por fim, também o último requisito se encontra preenchido, já que é indubitável que os actos praticados violam a *ratio* do Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23 de Agosto, relativo às isenções de imposto, que se verificam nos termos legalmente dispostos, não devendo portanto ser admissíveis mecanismos arditos para alcançar o mesmo fim, ora, a empresa participada nem possui meios físicos que permitam o exercício da sua actividade na Zona Franca da Madeira, pelo que mais claro fica o intuito fraudulento de tal comportamento. No Acórdão, o Tribunal invocou jurisprudência comunitária, fazendo uma referência ao Acórdão *Cadbury Schweppes*, já referido *supra*, valendo as considerações já feitas no sentido do mérito da decisão do Tribunal neste processo.

16. No que diz respeito à questão da caducidade do direito de instaurar o procedimento anti-abuso, nos termos do artigo 63.º do CPPT, o Tribunal deu razão à Administração Tributária, ao considerar que não houve lugar a prescrição, pois o prazo de três anos ⁴¹ apenas inicia a sua contagem no momento em que foram recebidos os acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis, isto é, nos anos de 2000, 2001 e 2002, e não quando foram celebrados os contratos de mútuo. De facto, antes daquelas datas não se figurava possível avaliar o comportamento elisivo, pois os fins deste só são determináveis com a dedução dos dividendos nas declarações de IRC dos exercícios em causa. Ora, na sua fundamentação o Tribunal adoptou a *step transaction doctrine*, já explicada de forma breve *supra*, e que, sem dúvida, colhe o mérito de ser uma forte arma no combate à elisão fiscal ⁴², permitindo ter em conta a data em que são recebidos os acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis ao invés da data de celebração dos actos, em que os expedientes usados não revelam o seu potencial elisivo. Há que realçar que a referida doutrina, de base anglo-saxónica, foi acolhida no Acórdão em análise sem reservas, o que representou uma novidade no âmbito da jurisprudência portuguesa ⁴³. Porém, esta teoria carece de um maior desenvolvimento pela doutrina portuguesa e, quiçá, de uma consagração legal no sentido de uma maior elasticidade no

⁴¹ O artigo 63.º n.º 3 dispunha que o prazo seria de três anos.

⁴² Cfr. Diogo Leite de Campos e outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Vislis, 3ª Edição, 2003, pp. 174 a 185.

⁴³ De seguida, também no processo n.º 05104/11, cujo Acórdão data de 14 de Fevereiro de 2012, se adopta a *step transaction doctrine*.



que toca ao prazo do procedimento anti-abuso ⁴⁴, sob pena de violação de princípios estruturantes do Estado de Direito, como o são os princípios da segurança jurídica e da protecção de confiança ⁴⁵. Tal como ensina GOMES CANOTILHO, a segurança é imprescindível para planificar idoneamente a vida, distinguindo-se a segurança da protecção da confiança jurídica, uma vez que a primeira se relaciona com elementos objectivos da ordem jurídica, enquanto a protecção da confiança está mais conexas com a vertente subjectiva da segurança, pelo que a segurança jurídica é uma categoria mais ampla, que *lato sensu* abrange a protecção da confiança ⁴⁶. No domínio fiscal há uma tensão dialéctica entre a categoria da segurança jurídica e a da eficiência funcional do sistema fiscal, sendo que esta última possibilita uma certa liberdade de apreciação à Administração Tributária. Contribui para a estabilidade jurídica o estabelecimento de prazos de caducidade do direito à liquidação, tendo que haver uma harmonização entre ambas as categorias, tal como indica NUNO SÁ GOMES ⁴⁷. Ora, parece-nos que na interpretação do artigo 63.º n.º 3 do CPPT, na medida em que é uma norma directamente ligada à garantia da segurança jurídica, deve dar-se prioridade ao valor da segurança jurídica e protecção da confiança que resulta do estabelecimento do prazo que começa a sua contagem, tal como indica expressamente a norma, desde a prática dos actos em causa, sendo reprovável a invocação de uma doutrina não sedimentada no ordenamento jurídico português. Há que ter em conta que o artigo referido dispõe expressamente que o prazo de três anos se conta a partir do início do ano civil seguinte ao da prática dos actos ou negócios jurídicos em causa, pelo que tal facto cria uma expectativa nos contribuintes: que após aquele prazo se verifica caducidade do direito a instaurar o respectivo procedimento. A lei cria uma situação jurídica nutrida de estabilidade, o que não pode ser ignorado. A doutrina nem sequer faz um necessário desenvolvimento da mencionada *step transaction doctrine*, contrariamente ao que acontece nos EUA e no Reino Unido, onde há discussão doutrinal em torno das doutrinas anti-abuso, da qual resultam as várias perspectivas que estipulam diferentes pressupostos de aplicação da aqui mencionada *step transaction doctrine*: a doutrina *pervasively applied*, que se divide na *binding*

⁴⁴ De notar, porém, que actualmente o artigo 63.º do CPPT já não estabelece o prazo do procedimento anti-abuso, valendo o prazo geral, como veremos *infra*.

⁴⁵ Princípios resultantes do artigo 2.º da Lei Fundamental.

⁴⁶ Cfr. J.J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição, Almedina, 2003.

⁴⁷ Nuno Sá Gomes, *Estudos sobre a Segurança jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1993, pp. 22 e 190.



commitment, na *interdependence* e na *end result* ⁴⁸ / ⁴⁹. Ora, o desenvolvimento e aplicação desta doutrina tem lugar nos países de *Common Law*, que têm contornos bastante diferentes dos que marcam o ordenamento jurídico português, havendo que ter em conta que a nossa doutrina não densificou a *step transaction doctrine* não se afigurando clara a possibilidade de a aplicar sem base legal ou doutrinal. Consideramos que assiste razão à Recorrente ao invocar que na doutrina citada pelo Tribunal *a quo* não se acolhe um fundamento para aplicação da referida teoria. Apesar de estar em causa um importante valor, o combate à elisão fiscal e consequentemente uma maior eficácia na cobrança das receitas fiscais, parece-nos que a protecção da segurança jurídica deveria prevalecer, pelo que deveria ter sido reconhecida a caducidade do procedimento da Administração Tributária.

17. Há que referir que actualmente esta questão do prazo de caducidade não se poria nos mesmos termos, uma vez que o n.º 3 do artigo 63.º do CPPT, com a redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Setembro, que entrou em vigor em 2012 ⁵⁰, deixa de referir o prazo de caducidade do procedimento, dispondo agora este n.º 3 acerca dos deveres de fundamentação do projecto e da decisão de aplicação no procedimento anti-abuso. Neste sentido, com a revogação do prazo de três anos, passa a valer o prazo geral de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º da LGT, que é de quatro anos.

18. Este Acórdão ao decidir, e bem, que a factualidade expressa nos autos configura um caso indubitável de elisão fiscal, considerando que estão preenchidos todos os pressupostos relativos à aplicação da cláusula geral anti-abuso, representou um progresso no combate aos actos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes e que se afiguram fiscalmente elisivos. Não esquecendo as considerações tecidas *supra* acerca

⁴⁸ Nos EUA aplica-se o critério mais exigente, o *binding commitment test* nas situações em que é o contribuinte a requerer a aplicação da doutrina, deixando os critérios mais exigente para as situações em que é a Administração Tributária a invocá-la, enquanto no Reino Unido não há a sua aplicação a requerimento dos contribuintes, o que parece criticável. No Reino Unido não se exige uma pré-ordenação de transacções.

⁴⁹ Cfr. António Fernandes de Oliveira, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, 2010, pp. 104 a 108.

⁵⁰ Cfr. Processo, no âmbito de arbitragem voluntária, n.º 34/2013-T, disponível em: <http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P34%20T%202013%20-%202013-10-28%20-%20JURISPRUDENCIA%20Decisao%20Arbitral.pdf> (consultado a 04-05-2014).



das cautelas a ter na aplicação da norma geral anti-abuso, dado o seu carácter aberto que colide com o princípio da segurança jurídica e da tipicidade, também ficou claro que há vantagens na sua previsão, no sentido de que é alvo de protecção o combate de comportamentos evasivos, que muitas vezes não cabem no âmbito das cláusulas específicas, pelo que harmonizando ambas as exigências deve haver lugar à aplicação do artigo 38.º n.º 2, preenchidos que estejam os seus pressupostos, que estão expressos no artigo. A estipulação de pressupostos pode levar a afirmar que é reduzida a imprevisibilidade de aplicação da norma, no sentido de que não tem a Administração Tributária uma tão ampla margem de livre apreciação. Entendemos, sem prejuízo do exposto, que a previsão de uma norma geral anti-abuso tem um grande mérito tendo em conta que os comportamentos elisivos têm contornos cada vez mais rebuscados, tendo a Administração Tributária que deter instrumentos para o seu combate. Esta luta contra o comportamento fraudulento dos contribuintes revela-se cada vez mais importante, tendo em conta o panorama de austeridade e necessidade de arrecadação de receitas públicas. Neste sentido, será expectável que, se a jurisprudência atribuir este tratamento a casos que cabem no âmbito de cláusula geral anti-abuso, haja uma consequente consciencialização dos contribuintes para as fronteiras do que é planeamento fiscal, que é recomendável, e do que já consubstancia elisão fiscal. O mérito do Acórdão é, tendo com conta estas considerações, indubitável. Sem esquecer, no entanto, que peca por excesso, a nosso ver, relativamente à decisão dada à questão da caducidade do procedimento anti-abuso. É inegável a importância do combate à elisão fiscal. Mas não se pode esquecer que outros valores há que merecem a tutela da ordem jurídica, mais ainda quando está em causa um princípio de máxima importância como o é o princípio da segurança jurídica.